

Goedkeuring van het op 26 februari 2010 te 's-Gravenhage tot stand gekomen Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Zwitserse Bondsstaat tot het vermijden van dubbele belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen, met Protocol (Trb. 2010, 98)

NOTA NAAR AANLEIDING VAN HET VERSLAG

Algemeen

Allereerst wil ik, mede namens de minister van Buitenlandse Zaken, de leden van de fracties van de VVD, de PvdA, de PVV, het CDA, de SP en GroenLinks dankzeggen voor hun inbreng op het voorliggende wetsvoorstel. Met belangstelling heb ik kennisgenomen van de vragen en opmerkingen van de leden van deze fracties. Het verheugt mij dat de leden van de fractie van de VVD met waardering hebben kennisgenomen van het verdrag en met name blij zijn met de stap die is gezet met betrekking tot de uitwisseling van inlichtingen, en dat de leden van de fracties van de PvdA, de PVV, het CDA, GroenLinks en de SP met belangstelling kennis hebben genomen van het voorliggende Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Zwitserse Bondsstaat tot het vermijden van dubbele belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen (hierna: het Verdrag of het voorliggende Verdrag).

Mede namens de Minister van Buitenlandse Zaken geef ik in deze nota graag een reactie op de vragen van de leden van de fracties in het verslag. Bij de beantwoording van de vragen zal de volgorde van het verslag zoveel mogelijk worden gevolgd. Voor zover hiervan is afgeweken, is een verwijzing opgenomen naar het onderdeel waar de vragen zijn beantwoord.

Verloop van de onderhandelingen

In de ogen van de leden van de fractie van het CDA is het belangrijk voor het Nederlandse bedrijfsleven, de Nederlandse concurrentiepositie en het Nederlandse vestigingsklimaat dat Nederland over een goed verdragennetwerk beschikt. De leden van de fractie van het CDA merken op dat de onderhandelingen op initiatief van Nederland zijn begonnen en dat Zwitserland uiteindelijk kon instemmen met besprekingen over een nieuw verdrag, dat aansluit bij het OESO-modelverdrag, en vragen om aan te geven waarom Zwitserland kennelijk niet zo enthousiast was over het moderniseren van het belastingverdrag.

In antwoord daarop merk ik op dat Zwitserland in de aanloop naar de herstart van de onderhandelingen in 2005 er nog niet van overtuigd was dat voor eerder besproken knelpunten, zoals de informatie-uitwisseling, een nieuwe

antimisbruikbepaling, de belastingheffing van pensioenen, de problematiek betreffende onroerendezaakvennootschappen en de verdragsgerechtigheid van fondsen voor gemene rekening, oplossingen gevonden zouden kunnen worden. In een later oriënterende bespreking over het voeren van onderhandelingen bleek evenwel dat een modernisering van het huidige verdrag van 1951 voor Zwitserland bespreekbaar was, met als vertrekpunt dat het heel goed kon leven met het huidige verdrag.

De leden van de fractie van de SP vragen of Nederland momenteel nog meer belastingverdragen heeft, die evenals het huidige verdrag met Zwitserland sterk afwijken van het OESO-modelverdrag 2008, om welke landen het gaat en of de regering voornemens is die verdragen ook aan te passen.

Vooraf wil ik opmerken dat vóór de publicatie van het OESO-modelverdrag 2008 verschillende eerdere versies van het OESO-modelverdrag zijn verschenen en dat belastingverdragen waarover ten tijde van publicatie van die eerdere versies is onderhandeld, daarbij in beginsel aansluiten. De eerste versie van het OESO-modelverdrag verscheen in 1963.

Naast het huidige belastingverdrag met Zwitserland is alleen het belastingverdrag met de Bondsrepubliek Duitsland een verdrag dat nog sterk afwijkt van het OESO-modelverdrag. Beide verdragen zijn namelijk nog gesloten voordat in 1963 de eerste versie van het OESO-modelverdrag werd gepubliceerd. Met de Bondsrepubliek Duitsland zijn onderhandelingen gaande over een nieuw verdrag.

De leden van de fractie van de SP verzoeken om meer toelichting te verstrekken met betrekking tot de relatief vele procedures en problemen in de uitvoeringspraktijk met Zwitserland als gevolg van de afwijking van het OESO-modelverdrag en voorbeelden van de problemen te geven.

Met betrekking tot de procedures kan ik verwijzen naar de tientallen procedures voor de gerechtshoven en de Hoge Raad, die onder meer betrekking hebben op de afwijkende begrippen vaste inrichting en onderneming in het huidige verdrag, alsook op de wijze waarop winst en vermogensbestanddelen moeten worden toegerekend aan de verschillende onderdelen van een onderneming, en de wijze waarop voorkoming van dubbele belasting moet worden verleend. Zo heeft de Hoge Raad in zijn arrest van 1 juli 1987, nr. 23 877 (*BNB* 1987/306), een uitspraak gedaan over het begrip zetel van de onderneming, dat, anders dan in het OESO-modelverdrag, als voorbeeld van een vaste inrichting is opgenomen in artikel 4 van het huidige verdrag. Ook het feit dat de bepalingen inzake de toerekening van winst en vermogensbestanddelen sterk afwijken van het OESO-modelverdrag (zoals een afwijkende winstberekening voor vaste inrichtingen van verzekeringsmaatschappijen en een afwijkende winsttoerekening aan vaste inrichtingen in het algemeen door vooraf een forfaitaire winst van 10 tot 20% toe te rekenen aan het hoofdhuis), heeft geleid tot uitspraken van verschillende gerechtshoven (bijvoorbeeld de uitspraak van het gerechtshof Amsterdam van 16 mei 1975, nr. 1071/73 (*BNB*

1976/44), en de uitspraak van het gerechtshof 's-Gravenhage van 27 september 1979, nr. 14/1979 MII (*BNB* 1980/327)) en de uitspraak van de Hoge Raad van 16 december 1981, nr. 20 869 (*BNB* 1982/22). De problemen in de uitvoeringspraktijk blijken uit een tiental besluiten over het verdrag, die in de loop der jaren zijn uitgevaardigd. Het merendeel van deze besluiten heeft betrekking op de voorkomingsmethodiek onder het huidige verdrag.

Voorts vragen de leden van de fractie van de SP zich af welke Nederlandse wensen niet zijn verwezenlijkt en waarom dit niet is gelukt. Ook de leden van de fractie van het CDA vragen, in het onderdeel 'Uitwisseling van inlichtingen' van het verslag, op welke punten Zwitserland respectievelijk Nederland water bij de wijn hebben moeten doen. Tevens vragen deze leden, in het licht van hun observatie dat het lijkt alsof ten aanzien van een groot aantal van de artikelen Zwitserse eisen zijn ingewilligd, de stelling toe te lichten dat het Verdrag een evenwichtig resultaat is. Hierna worden de belangrijkste niet-verwezenlijkte Nederlandse wensen vermeld afgezien van de inlichtingenbepaling. Eén van deze wensen betreft het niet-opnemen van een apart artikel voor inkomsten uit zelfstandige arbeid, hetgeen overigens geen verlies van heffingsrechten tot gevolg heeft en enkel een tekstuele kwestie betreft. Dat Zwitserland dat artikel toch wilde opnemen, had te maken met het feit dat anders een omvangrijke aanpassing van de nationale Zwitserse belastingwetgeving nodig zou zijn geweest.

Ook de Nederlandse wens inzake directeursbeloningen kon niet volledig worden gehonoreerd. De reden hiervan waren de verschillen tussen het Nederlandse en het Zwitserse vennootschapsrecht, die nadelige fiscale gevolgen voor Zwitserland zouden hebben en daarmee zouden leiden tot een onevenwichtige verdeling van heffingsrechten voor bestuurdersbeloningen. De regeling voor directeursbeloningen betreft een regeling die reeds onder het huidige verdrag bestaat. In de toelichting op artikel 16 hierna wordt uitgebreid ingegaan op de achtergrond daarvan.

Voorts is in het Verdrag een bronstaatheffing opgenomen voor vermogenswinst behaald met de vervreemding van aandelen in onroerendezaakvennootschappen (de staat waar de onroerende zaken zijn gelegen, heeft onder voorwaarden een heffingsrecht over die vermogenswinst). Een dergelijke bronstaatheffing vormt geen onderdeel van het Nederlandse fiscale verdragsbeleid, maar is uiteindelijk aanvaard na Zwitserse instemming met een beperking van de reikwijdte. Deze bronstaatheffing is in wezen geen specifieke Zwitserse wens, omdat een dergelijke bronstaatheffing sinds 2003 ook in het OESO-model is opgenomen. Nederland heeft daarvoor destijds geen voorbehoud gemaakt, aangezien in het OESO-commentaar reeds rekening werd gehouden met de Nederlandse wensen inzake de mogelijkheid om de reikwijdte van de OESO-bepaling in te perken. Inmiddels heeft Nederland in 2008 wel een voorbehoud bij de OESO-bepaling gemaakt, maar toen waren de onderhandelingen reeds afgerond. Het feitelijke belang van de verdragsbepaling is aanzienlijk verminderd, nu op Nederlands verzoek de reikwijdte van de bepaling op

belangrijke punten is ingeperkt. Bovendien is de bepaling wederkerig geformuleerd, zodat ook Nederland heffingsrechten heeft verkregen.

Verder kan ik als niet-verwezenlijkte Nederlandse wens noemen het ontbreken van een bepaling inzake bijstand bij invordering. Reden hiervan is dat Zwitserland overeenkomstig zijn verdragsbeleid een dergelijke bepaling niet in zijn verdragen opneemt. Zwitserland gaat namelijk niet verder met het verlenen van bijstand bij invordering dan hetgeen geregeld is in zijn nationale wetgeving. Ook zonder verdragsbepaling past het zijn nationale wetgeving op dit punt toe voor Nederland, zodat het geen noodzaak zag een bepaling in het verdrag op te nemen.

Ten slotte kan nog worden genoemd de overgangsmaatregel die op Zwitsers verzoek is opgenomen voor onder het huidige belastingverdrag nog opgestarte bouwwerken, constructie- of installatiewerkzaamheden. Deze maatregel is vooral bedoeld om rechtszekerheid aan belastingplichtigen te bieden. De maatregel is overigens wederkerig geformuleerd. Derhalve geldt deze ook voor Nederlandse ondernemingen die de hiervóór bedoelde werkzaamheden in Zwitserland verrichten.

Zoals uit het vorenstaande valt af te leiden, is het aantal artikelen waarbij Zwitserse wensen zijn ingewilligd met als gevolg dat Nederlandse wensen/inzet voor die artikelen niet konden worden verwezenlijkt, beperkt gebleven. Tegenover de hiervóór vermelde Zwitserse wensen staan de vele Nederlandse wensen die zijn ingewilligd. Ik moge hiervoor verwijzen naar paragraaf 2 van de memorie van toelichting ('Verloop van de onderhandelingen').¹ Daarin is een opsomming gegeven van twaalf Nederlandse wensen, waaraan Zwitserland is tegemoetgekomen. Daarnaast kan worden gewezen op de verwezenlijking van een achttal Nederlandse wensen die in het Protocol zijn opgenomen, zoals een regeling voor hybride lichamen, een antimisbruikregeling voor dividenden, het aanmerken van interest als dividend onder bepaalde voorwaarden en het aanmerken van inkomsten uit liquidatie van een lichaam of inkoop van aandelen als dividend bij aanmerkelijkbelangpakketten. Ik ben dan ook van oordeel dat er sprake is van een evenwichtig resultaat in het licht van de over en weer naar voren gebrachte wensen.

De leden van de fractie van GroenLinks hechten er belang aan dat het Verdrag wordt aangegrepen om het veelvuldige gebruik van Zwitserse bankrekeningen als mogelijkheid om de belasting te ontduiken aan te pakken.

De leden van de fractie van GroenLinks hadden graag gezien dat deze routes voor het ontwijken en ontduiken van belasting hier hard waren aangepakt, maar merken op dat dit naar hun oordeel helaas niet het geval is, daar het voorliggende Verdrag niet van toepassing is op belastingen naar het vermogen, aangezien volgens hen de

¹ *Kamerstukken II 2010/11, 32 536, nr. 3, blz. 2.*

regering aangeeft dat dit het geval is, omdat de vermogensbelasting niet op federaal niveau wordt geheven. Ook de leden van de fractie van het CDA vragen hier naar bij 'Belastingen waarop het Verdrag van toepassing is (artikel 2)' in het onderdeel 'Toelichting op de artikelen van het Verdrag' van het verslag.

Dienaangaande merk ik op dat de reden waarom het Verdrag niet van toepassing is op belastingen naar het vermogen, is dat er in Nederland geen vermogensbelasting meer bestaat sinds 1 januari 2001. Dit houdt in dat vermogende Nederlanders (inwoners van Nederland) met een Zwitserse bankrekening sinds 2001, evenals elke andere inwoner van Nederland, niet meer in de heffing van de vermogensbelasting worden betrokken. Vermogende inwoners van Nederland zijn, evenals elke inwoner van Nederland, echter onderworpen aan de Nederlandse inkomstenbelasting, en daarmee ook aan de belastingheffing over inkomen uit vermogen (inkomen uit sparen en beleggen): als inkomen uit vermogen wordt niet de werkelijke opbrengst daaruit genomen maar een forfaitair rendement van 4% over dat vermogen, voor zover dat vermogen valt onder box 3 van de inkomstenbelasting. De heffing over dat forfaitaire rendement bedraagt 30% (de zogenoemde forfaitaire rendementsheffing). Tot box 3-vermogen behoren ook Zwitserse bankrekeningen van in Nederland wonende belastingplichtigen, zodat zij die bankrekeningen ook dienen aan te geven voor de Nederlandse inkomstenbelasting en over het forfaitaire rendement van 4% van die bankrekeningen dus ook (jaarlijks) belasting verschuldigd zijn in de vorm van de forfaitaire rendementsheffing.

In het Verdrag is in artikel 11, eerste lid, geregeld dat de (forfaitaire) opbrengst die inwoners van Nederland genieten van Zwitserse bankrekeningen, uitsluitend in Nederland belastbaar is, zodat Nederland zijn nationale heffingsrecht niet heeft prijsgegeven in het Verdrag. Hiermee is ook de vraag van de leden van de fractie van de SP bij 'Belastingen waarop het Verdrag van toepassing is (artikel 2)' van het onderdeel 'Toelichting op de artikelen van het Verdrag' bevestigend beantwoord. Voor uitwisseling van inlichtingen over die bankrekeningen wordt verwezen naar de memorie van toelichting bij het Verdrag (paragraaf 3 en ook paragraaf 6 inzake artikel 26).²

De leden van de fractie van GroenLinks stellen enkele vragen die verband houden met de staatsrechtelijke positie van Zwitserse kantons en gemeenten met betrekking tot het Verdrag: met welke kantons en gemeenten heeft de Nederlandse staat een verdrag gesloten over belastingen op vermogen, welke pogingen onderneemt de regering wanneer dergelijke verdragen er niet zijn (met welke kantons en/of gemeenten), waarom kiest de regering er niet voor om deze kantonstructuur te zien als een interne Zwitserse kwestie en wel gewoon een verdrag te sluiten met de Bondsstaat en zijn er andere landen waarmee Nederland

belastingverdragen heeft gesloten op het niveau van bijvoorbeeld provincies en gemeenten?

Uit de gestelde vragen komt naar mijn oordeel bezorgdheid van de leden van GroenLinks naar voren, omdat zij veronderstellen dat het niet van toepassing zijn van het Verdrag op de vermogensbelasting tot een lacune leidt. Teneinde die bezorgdheid weg te nemen, kan ik er enerzijds op wijzen dat, zoals uit het vorenstaande reeds is gebleken, Nederland geen vermogensbelasting meer kent en daarom het Verdrag daarvoor niet geldt. Anderzijds vestig ik er de aandacht op dat inwoners van Nederland met een Zwitserse bankrekening verplicht zijn deze rekening aan te geven voor de Nederlandse inkomstenbelasting en over de (forfaitaire) opbrengst van die bankrekening, overeenkomstig het Verdrag, jaarlijks inkomstenbelasting in Nederland verschuldigd zijn.

Of inwoners van Nederland met een Zwitserse bankrekening voor deze bankrekening daarnaast nog onderworpen zijn aan een kantonnale of gemeentelijke vermogensbelasting in Zwitserland, hangt af van de belastingwetgeving van de betrokken kantons en gemeenten. De kantonnale en de gemeentelijke inkomstenbelasting vallen onder de reikwijdte van het Verdrag, maar de (forfaitaire) opbrengst van Zwitserse bankrekeningen van inwoners van Nederland is op grond van het Verdrag in Nederland belast, en niet in de Zwitserse kantons en gemeenten.

Er kunnen uiteraard geen verdragen worden gesloten met Zwitserse kantons en/of gemeenten. Met provincies en gemeenten van andere landen heeft Nederland ook geen verdragen gesloten voor belasting op vermogen en zou het sluiten van dergelijke verdragen ook geen betekenis hebben.

In antwoord op de desbetreffende vraag van de leden de fractie van GroenLinks zijn er behalve het Verdrag ook andere door Nederland gesloten belastingverdragen die niet van toepassing zijn op belastingen naar het vermogen, zoals de verdragen met het Verenigd Koninkrijk, de Verenigde Staten van Amerika, Canada, Australië, Polen, Georgië, Ghana, Jordanië, Qatar en Bahrein.³

Gezien het vorenstaande is het, anders dan de leden van de fractie van GroenLinks kennelijk veronderstellen, niet zo dat Zwitserland wel de lusten en niet de lasten van een belastingverdrag met Nederland krijgt, nu naar de indruk van deze leden het Verdrag gunstig wordt geacht voor het Zwitserse bedrijfsleven vanwege de naar hun oordeel lage Nederlandse belastingdruk voor grote bedrijven.

² *Kamerstukken II* 2010/11, 32 536, nr. 3, blz. 3-5 en blz. 26-27.

³ Verenigd Koninkrijk (2008)(*Trb.* 2008, 201), Verenigde Staten van Amerika (*Trb.* 1993, 77, 158 en 184; 2004, 166, en 2005, 69), Canada (*Trb.* 1986, 65; 1993, 52, en 1997, 258), Australië (*Trb.* 1976, 41, en 1986, 89), Polen (*Trb.* 2002, 86), Georgië (*Trb.* 2002, 92), Ghana (*Trb.* 2008, 109), Jordanië (*Trb.* 2007, 22), Qatar (*Trb.* 2008, 112) en Bahrein (*Trb.* 2008, 119).

De leden van de fractie van GroenLinks stellen in dit verband de vraag of Zwitserse bedrijven bijvoorbeeld onbelast royaltybetalingen doen aan in Nederland gevestigde vennoten.

Daarop kan ik antwoorden dat deze royalty's op grond van artikel 12, eerste lid, van het Verdrag inderdaad niet in Zwitserland worden belast met een bronheffing. Daarbij ga ik ervan uit dat de in Nederland wonende vennoten de uiteindelijk gerechtigden tot de royalty's zijn en zij geen vaste inrichting of een vast middelpunt in Zwitserland hebben. Deze betaling door Zwitserse bedrijven (dus betaling zonder Zwitserse bronbelasting) is volledig in overeenstemming met het Nederlandse verdragsbeleid. Nederland kent zelf geen bronbelasting op royalty's en streeft er daarom naar om in belastingverdragen een uitsluitende woonstaatheffing op te nemen voor royaltyinkomsten. Zoals in de memorie van toelichting in de paragraaf 'Verloop van de onderhandelingen' is vermeld⁴, was een van de Nederlandse wensen die konden worden verwezenlijkt, een uitsluitende woonstaatheffing voor royalty's. Een bronbelasting, die geheven wordt over het brutobedrag van de royalty's, kan er namelijk toe leiden dat de woonstaat Nederland de buitenlandse bronbelasting niet altijd volledig kan verrekenen met de Nederlandse belasting, die immers wordt geheven over het nettobedrag van de royalty's, dus na aftrek van daaraan toerekenbare ontwikkelingskosten. Een bronheffing zou dus investeringen in Zwitserland door Nederlandse bedrijven bemoeilijken.

Al met al vragen de leden van de fractie van GroenLinks zich af of er ook nagedacht is over de mogelijkheid om geen belastingverdrag met Zwitserland af te sluiten, of er over de mogelijkheid om dit gezamenlijk te doen gesproken is met andere EU-lidstaten, en ook of er wellicht nagedacht is over de mogelijkheid om bepalingen uit het verdrag alleen in te brengen, wanneer er vanuit Zwitserland ook gewerkt wordt aan het creëren van de mogelijkheid voor een land als Nederland om vermogensbelasting te innen.

Zoals hiervóór reeds uiteengezet, bestaat er sinds 2001 geen vermogensbelasting meer in Nederland. Er was derhalve geen aanleiding om vanuit de optiek van vermogensbelasting te overwegen geen belastingverdrag met Zwitserland te sluiten of gezamenlijke afspraken te maken met andere EU-lidstaten dan wel Zwitserse wensen alleen uit te ruilen tegen mogelijkheden voor Nederland om vermogensbelasting te innen.

Uitwisseling van inlichtingen

Verschillende vragen zien op de door de G20 gehanteerde internationale standaard op het gebied van transparantie en informatie-uitwisseling voor belastingdoeleinden. Eén van de belangrijkste karakteristieken daarvan is dat deze standaard op verzoek uitwisseling van informatie voor belastingdoeleinden

voorschrijft. Verdergaande vormen van informatie-uitwisseling zoals automatische en spontane uitwisseling schrijft de internationale standaard evenwel niet voor, en er zijn ook geen signalen dat de G20 één van deze verdergaande vormen van informatie-uitwisseling wil gaan voorschrijven, dit ook in antwoord op de desbetreffende vragen van de leden van de fracties van de PvdA en het CDA naar aanpassing van genoemde standaard. Op mondiaal vlak lijkt de huidige standaard (uitwisseling op verzoek) momenteel het maximaal haalbare. Daarbij moet ook worden bedacht dat automatische uitwisseling uitgebreide investeringen in IT systemen betekent, waaraan de meeste landen nu nog niet willen en kunnen voldoen.

Een dergelijke samenwerking is eerder denkbaar in EU-verband. In dat verband kan gewezen worden op vooruitgang eind 2010 in EU-verband in het kader van de totstandkoming van de nieuwe Administratieve samenwerkingsrichtlijn⁵ waarin met name ook is geregeld dat het uitwisselen van informatie van bepaalde inkomenscategorieën op automatische basis gaat plaatsvinden. Hoewel Zwitserland hierin niet direct partij is, en altijd heeft aangegeven uitsluitend bereid te zijn op verzoek en niet automatisch of spontaan informatie uit te wisselen, lijkt automatische uitwisseling ook hier eerder bereikbaar in de context van een Europese benadering dan een mondiale aanpak. Dit ook in antwoord op de vragen naar aanpassing van de standaard en de inspanningen van de regering op dit vlak.

Desalniettemin is met de huidige internationale standaard ("op verzoek") zonder meer sprake van een belangrijke stap, omdat daarmee op het gebied van informatie-uitwisseling voor het eerst een *level playing field* wordt gecreëerd, dat wereldwijd toepassing vindt. Het is daarom van groot belang dat op internationaal niveau adequaat erop wordt toegezien of landen hun afspraken ook nakomen en of er in de praktijk daadwerkelijk sprake is van een effectieve uitwisseling van informatie. In dit verband wijs ik nogmaals op het belang van het zogenoemde *Global Forum on Transparency and Exchange of Information*. In het Global Forum werken inmiddels al meer dan honderd landen samen. Het betreft zowel OESO-lidstaten als niet-lidstaten. Door middel van een systeem van "peer reviews" beoordelen landen elkaar onafhankelijk op het punt van de effectieve implementatie van de standaarden op het gebied van transparantie en uitwisseling van informatie. Deze "peer reviews" bestaan uit twee onderdelen. In "phase 1" wordt beoordeeld of wet -en regelgeving van een land voldoende zijn toegerust om uitvoering te geven aan de internationale standaard, terwijl in "phase 2" beoordeeld wordt of een land in de praktijk ook daadwerkelijk en op een effectieve manier informatie met verdragspartners uitwisselt. Landen met meer ervaring op het gebied van informatie-uitwisseling, waaronder Nederland, worden onderworpen aan "peer

⁴ Kamerstukken II 2010/11, 32 536, nr. 3, blz. 2.

review" waarbij "phase 1" en "phase 2" worden gecombineerd. Inhoudelijke behandeling van alle rapporten vindt plaats in een bijeenkomst van de "Peer Review Group" (PRG). Uiteindelijk worden de uitkomsten van de "peer reviews" in het Global Forum vastgesteld en publiek gemaakt. In "phase 2" zal ook een samenvattende "rating" aan elke jurisdictie worden toegekend, waarbij een jurisdictie van "fully compliant" tot "non-compliant" kan zijn. Inmiddels heeft de PRG 25 rapporten afgerond en is het de bedoeling dat nogmaals 35 rapporten worden afgerond voor de G20-bijeenkomst in Cannes in najaar 2011. Het Global Forum rapporteert aan de ministers van Financiën van de G20, dit is een van de uitkomsten van de G20-bijeenkomst in april 2009 in Londen.

Voor de concrete invulling van de internationale standaard kon vervolgens worden teruggerepen op verschillende instrumenten die in de voorbije jaren al door de OESO zijn ontwikkeld en die een juridisch kader bieden voor uitwisseling van informatie. Zie voor een overzicht ook Bijlagen II en VI bij de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011. Binnen de context van een bilateraal belastingverdrag als het onderhavige is dat artikel 26 van het OESO-modelverdrag. Dit artikel biedt, naast uitwisseling op verzoek, in principe ook de mogelijkheid om informatie op automatische basis of spontaan uit te wisselen. Een verplichting is dit evenwel niet. Zwitserland wil, zoals bekend, niet verder gaan dan hetgeen waartoe de internationale standaard verplicht. Op uitdrukkelijk verzoek van Zwitserland is daarom bij genoemd artikel 26 een protocolbepaling opgenomen, waarin staat dat, hoewel artikel 26 in principe automatische en spontane uitwisseling mogelijk maakt, uitwisseling onder het verdrag beperkt blijft tot uitwisseling op verzoek. Er is dus in principe verdragswijziging nodig om tot een van deze verdergaande vormen van informatie-uitwisseling te komen, hetgeen overigens geldt voor alle verdragen die Zwitserland na april 2009 heeft afgesloten. Dit ook in antwoord op de desbetreffende vraag van de leden van de fracties van de PvdA en de PVV.

De leden van de fractie van de SP hebben een aantal vragen die zien op de totstandkoming van de internationale standaard. De ontwikkelingen omtrent de totstandkoming van deze standaard heb ik tevens geschetst in de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011.⁶ Op deze plaats kan ik nog het volgende opmerken. Met name OESO en EU hebben de onderwerpen transparantie en informatie-uitwisseling al jaren hoog op de agenda staan. In 1998 publiceerde de OESO een rapport over schadelijke belastingconcurrentie en Tax Havens.⁷ In dit rapport, dat nog steeds gelding heeft, werden transparantie en informatie-uitwisseling als elementair gezien voor de duiding van een jurisdictie als Tax Haven. Zwitserland en Luxemburg onthielden zich van goedkeuring van dit rapport. De publicatie van dit rapport

⁵ Richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van Richtlijn 77/799/EEG.

⁶ Nr. IFZ2011/100, bijlage bij *Kamerstukken II* 2010/11, 25 087, nr. 3.

vormde het begin van een periode van intensieve dialoog. Enerzijds tussen OESO-landen onderling, gericht op het beëindigen van preferentiële regimes. En anderzijds gericht op het identificeren van belastingparadijzen en het zoeken van draagvlak bij deze jurisdicties voor de principes van transparantie en effectieve informatie-uitwisseling en het aansporen van andere niet-OESO-landen om zich bij dit proces aan te sluiten. Tussen 2000 en 2002 werkte de OESO vervolgens onder Nederlands co-voorzitterschap met deze landen in een Global Forum werkgroep die in 2002 het "Model Agreement on Exchange of Information on Tax Matters" (TIEA-model) voor de uitwisseling van informatie heeft gepubliceerd. De uitkomst is door alle betrokkenen onderschreven. Het TIEA-model, dat op het gebied van informatie-uitwisseling kan worden gezien als de minimumstandaard waaraan elk land zou moeten voldoen, is feitelijk de basis van internationale standaard. Deze standaard is vervolgens reeds in 2004 onderschreven door de ministers van Financiën van de G20-landen en in 2008 ook door het Verenigde Naties Comité van Experts in Internationale Samenwerking op het gebied van Belastingen. Bij de herziening van het OESO-modelverdrag in 2005 is deze in het TIEA-modelverdrag neergelegde minimumstandaard ook verwerkt in artikel 26 OESO-modelverdrag. Het regelt dat landen elkaar op verzoek informatie moeten verschaffen, zonder enig voorbehoud zoals het bestaan van een bankgeheim. OESO-lidstaten met een bankgeheim (in het bijzonder Luxemburg, België, Oostenrijk en Zwitserland) hebben bij die gelegenheid dan ook een voorbehoud gemaakt bij het vijfde lid van artikel 26, dat ziet op uitwisseling van bankgegevens. Aan de vooravond van de bijeenkomst van de G20-landen in Londen van 2 april 2009 hebben echter ook deze landen hun voorbehoud ingetrokken en aangegeven bereid te zijn om op verzoek bankgegevens uit te wisselen. De totstandkoming van de onderhavige verdragsbepaling moet worden gezien tegen de hiervoor geschetste achtergrond. Een van de belangrijkste karakteristieken is dan ook dat deze bepaling de uitwisseling van bankgegevens op verzoek voor belastingdoeleinden mogelijk maakt.

De ontwikkelingen op het gebied van informatie-uitwisseling op belastingterrein hebben afgelopen jaren niet stilgestaan, de leden van de fractie van het CDA vragen naar de ontwikkelingen in dit verband. Zoals vermeld in Bijlage II van de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011 hebben in de afgelopen twee jaren bijna 10.000 zich personen gemeld voor de inkeerregeling. Mensen die het risico nemen om niet uit zichzelf hun buitenlands vermogen bij de fiscus te melden, kunnen boetes tot 300 % over de verschuldigde belasting opgelegd krijgen. Ook de komende tijd zal de Belastingdienst zwartsparenders blijven opsporen. Op Europees vlak kan worden gewezen op de totstandkoming van de eerder genoemde nieuwe Administratieve samenwerkingsrichtlijn. Deze richtlijn gaat de nieuwe basis vormen voor de

⁷ OESO, *Harmful tax competition: an emerging global issue*, Parijs: OESO 1998. Zwitserland en Luxemburg hebben een voorbehoud geplaatst bij dit rapport.

onderlinge gegevensuitwisseling tussen de belastingautoriteiten van de EU-lidstaten. De richtlijn is een verbetering omdat bankgeheim geen reden meer mag zijn om een verzoek om informatie te weigeren. Daarnaast zal het uitwisselen van informatie van bepaalde inkomenscategorieën op automatische basis gaan plaatsvinden. Ook op internationaal vlak is er het nodige gebeurd. Het aantal wereldwijd gesloten TIEA's en wijzigingsprotocollen bij belastingverdragen die voldoen aan de internationale standaard gaat in rap tempo richting duizend.⁸ Voorts wordt een verdere verbreiding van de standaard vereenvoudigd door aanpassing van het multilaterale WABB-verdrag.⁹ Op 27 mei 2010 ondertekende Nederland een Protocol tot wijziging van het WABB-verdrag. Landen die toetreden tot het verdrag, kunnen daardoor eenvoudig met elkaar fiscale informatie uitwisselen, ook in relatie met Nederland (inclusief BES eilanden), Curaçao, Sint Maarten en Aruba. Dit verdrag is een multilateraal verdrag dat voorziet in regels over informatie-uitwisseling en wederzijdse bijstand in belastingzaken. Het is een bestaand verdrag van de OESO en de Raad van Europa dat is aangepast aan de internationale standaard en geschikt is gemaakt voor toetreding van derde landen. Ook landen die geen lid zijn van de OESO of de Raad van Europa, krijgen nu toegang tot het verdrag. Dit betekent dat ook ontwikkelingslanden kunnen toetreden tot het WABB-verdrag, zodat zij eenvoudiger met veel landen fiscale gegevens kunnen uitwisselen. Dit geeft mede invulling aan de oproep van de G20 en OESO om deze landen te ondersteunen bij het verbeteren van hun belastingheffing en belastinginning. Nogmaals wijs ik op het hiervoor omschreven proces van "peer reviews" en de rol van het Global Forum.

In dit verband is van belang op te merken dat de Zwitserse minister van Financiën in februari van dit jaar heeft verklaard dat alle Zwitserse verdragen waarin een informatie-uitwisselingbepaling conform artikel 26 OESO modelverdrag is opgenomen, met betrekking tot vereisten om de betrokken persoon en de houder van de informatie te identificeren geïnterpreteerd moeten worden in lijn met de internationale standaard. Het ligt in de verwachting dat ook het Zwitserse parlement deze internationaal geaccepteerde uitleg zal volgen.

De leden van de fractie van het CDA vragen welke stappen de regering nog gaat zetten en welke maatregelen, verdragswijzigingen er nog in de pijplijn zitten. Nederland ondersteunt actief het werk van het Global Forum en het proces van "peer reviews". Verder onderschrijft Nederland het belang om ontwikkelingslanden zoveel mogelijk te betrekken bij en onderdeel te laten zijn van het mondiale netwerk van informatie-uitwisseling dat nu tot stand gebracht wordt. Het eerder genoemde WABB-verdrag kan hierbij een belangrijke rol spelen omdat het deze landen op een kostenefficiënte manier de mogelijkheid verschaft om met een groot

⁸ Zie voor een actueel overzicht ook: Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, *A background policy brief*, Parijs: 2 mei 2010, <http://www.oecd.org/dataoecd/32/45/43757434.pdf>.

aantal landen informatie op belastingterrein uit te wisselen. Verder kan worden vastgesteld dat het TIEAnetwerk van Nederland inmiddels redelijk compleet begint te worden. Een actueel overzicht van de door Nederland gesloten fiscale verdragen wordt periodiek gepubliceerd op rijksoverheid.nl/onderwerpen/belastingen-internationaal/belastingverdragen. Het lijkt goed om de aandacht nu vooral te richten op het actueel maken van de informatie-uitwisselingbepalingen in de oudere verdragen en het compleet maken van het netwerk van Nederland en de BES-eilanden.

Het door de leden van de fractie van het CDA gevraagde voortgangsrapport is als bijlage bijgevoegd en kan tevens worden gevonden via de volgende link:

<http://www.oecd.org/dataoecd/50/0/43606256.pdf>

In de memorie van toelichting is aangegeven dat landen die niet wilden meewerken aan de internationale standaard, serieus rekening moesten houden met sanctiemaatregelen vanuit de G20. De leden van de fractie van de SP vragen wat voor sanctiemaatregelen hier bedoeld worden. De verklaring naar aanleiding van de G20 bijeenkomst in Londen van april 2009 noemt de volgende mogelijkheden:

- Verdergaande vereisten op het gebied van openbaarmaking voor belastingbetalers en financiële instellingen om transacties met niet-gecommitteerde jurisdicties te melden;
- Invoeren van bronheffingen op een scala aan betalingen;
- Het niet in aanmerking kunnen nemen van kostenaf trek voor betalingen aan ontvangers in niet-gecommitteerde jurisdicties;
- Het opnieuw bekijken van het fiscale verdragsbeleid;
- Internationale instituties en regionale ontwikkelingsbanken verzoeken om hun investeringsbeleid te herzien;
- Het geven van extra gewicht aan principes van transparantie op belastingterrein en informatie-uitwisseling bij het ontwerpen van bilaterale hulpprogramma's;
- Verdere opties die de financiële relaties met deze jurisdicties raken.

Meer in het algemeen is een breed scala aan maatregelen denkbaar, zowel op belastingterrein als daarbuiten. Deze leden vragen hiernaar. In antwoord hierop kunnen de volgende voorbeelden worden gegeven, die overigens alle zijn ontleend aan een eerdere OESO inventarisatie. Allereerst kan gedacht worden aan binnenlandse belastingmaatregelen, waaronder maatregelen die het duurder of in ieder geval onaantrekkelijker maken om zaken te doen met een niet-gecommitteerde jurisdictie, zoals de hiervoor genoemde mogelijkheid van het niet in aftrek laten van kosten, of het invoeren van bronheffingen op betalingen aan ondernemingen die in niet-gecommitteerde jurisdicties actief zijn. Een vergaande

⁹ Multilateraal verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken (*Convention on mutual administrative assistance in tax matters*) van 25 januari 1988, *Trb.* 1991, 4, aangepast bij Protocol van 27 mei 2010, *Trb.* 2010, 221, in het Nederlands afgekort tot 'WABB-verdrag'.

maatregel is het opzeggen van het belastingverdrag. Ook niet-belastingmaatregelen zijn denkbaar, zoals het bevorderen dat banken en financiële instellingen zich uit dergelijke landen terugtrekken.

De leden van de fractie van de PVDA vragen hoeveel groter de pakkans wordt. Ik neem aan dat deze leden hierbij vooral het oog hebben op zwartsparenders. Het is natuurlijk lastig om aan te geven hoe veel groter de pakkans precies wordt. In het algemeen is duidelijk dat de pakkans groter wordt als de transparantie en de mogelijkheden aanvullende informatie te verkrijgen toenemen, maar er moeten natuurlijk wel concrete aanknopingspunten zijn om een verzoek om informatie te kunnen doen. Wel is duidelijk dat het bankgeheim serieuze barsten heeft opgelopen, en niet langer een argument is om geen informatie te verstrekken.

De vragen van de leden van de fractie van de PvdA inzake de term "fishing expeditions" worden hierna gebundeld beantwoord met de vragen van de leden van de fracties van de SP en GroenLinks over dit onderwerp.

De vragen van de leden van de fracties van de PvdA, de PVV, het CDA en de SP inzake bijstand bij invordering worden gebundeld beantwoord aan het eind van dit onderdeel.

De vragen van de leden van de fractie van het CDA omtrent de door Nederland en Zwitserland in het Verdrag behaalde wensen zijn reeds beantwoord in het onderdeel 'Verloop van de onderhandelingen' van deze nota naar aanleiding van het verslag.

Een toenemend deel van het inkomen wordt buiten Nederland gegenereerd. Informatie-uitwisseling is daarom een belangrijk instrument om over de grenzen heen samen te werken bij de belastingheffing en -inning. Met het in hoofdstuk 3 van de memorie van toelichting vermelde *fair share*, de leden van de SP vragen hiernaar, wordt bedoeld dat betrokkene in Nederland -maar ook in andere landen- volledig aan zijn of haar fiscale verplichtingen voldoet. De internationale informatie-uitwisseling is een effectief hulpmiddel om te verzekeren dat betrokkene het bedrag aan belasting betaalt dat hij of zij op grond van de desbetreffende fiscale wet- en regelgeving en belastingverdragen verschuldigd is.

In de memorie van toelichting is aangegeven dat een verzoek niet geweigerd mag worden enkel omdat de aangezochte staat zelf geen belang heeft bij de gevraagde informatie of vanwege een bankgeheim. Dit betekent niet dat informatie mag worden geweigerd omdat de staat die het verzoek ontvangt, zelf geen belang bij die informatie heeft, de leden van de fractie van de SP vragen hiernaar. Wel is denkbaar dat er -daarnaast- andere, valide weigeringsgronden zijn. Dat beoogt het woord 'enkel' tot uitdrukking te brengen.

Het huidige (oude) verdrag bevat geen inlichtingenbepaling, en voorziet dus niet in de mogelijkheid om een verzoek in te dienen. Vanuit Nederlands perspectief ontbreekt in een dergelijke situatie bovendien een wettelijke basis om een verzoek te kunnen indienen; het mag dus niet. Artikel 13 Wet op de Internationale Bijstandsverlening bij de heffing van belastingen gaat namelijk uit van wederkerigheid, en zonder een inlichtingenbepaling in het verdrag mag Nederland geen informatie verstrekken. Het lijkt goed om hierbij op te merken dat er in deze situaties geen afspraken of regels zijn omtrent de vertrouwelijkheid van de verstrekte informatie en er ook geen enkele zekerheid is dat de gevraagde informatie alleen voor fiscale doeleinden wordt gebruikt. Vanwege het ontbreken van een wettelijke grondslag zijn er in het verleden dan ook geen verzoeken door Nederland gedaan. Dit in antwoord op de vraag van de leden van de SP hoe vaak en waarom verzoeken zijn afgewezen. Het voorgaande geldt evenzeer in relatie tot de Kaaimaneilanden en Bermuda. Deze eilanden hebben zich gecommitteerd aan de internationale standaard, en zijn bereid om op verzoek informatie uit te wisselen. Nederland heeft met de Kaaimaneilanden en Bermuda TIEA's gesloten. In principe is er geen limiet gesteld aan informatieverzoeken, maar het moet natuurlijk niet gaan om zogenoemde fishing expeditions.

De leden van de fractie van GroenLinks en de SP hebben verschillende vragen die zien op de woorden "voorzienbaar van belang" c.q. "voorzienbaar relevant" in het eerste lid van artikel 26. Op deze vragen zal ik hieronder ingaan. Het eerste lid van artikel 26 geeft aan dat de bevoegde autoriteiten van de Verdragsluitende Staten de inlichtingen uitwisselen, die naar verwachting van belang zijn voor het uitvoeren van de bepalingen van dit Verdrag of voor de administratie of de tenuitvoerlegging van de nationale wetgeving met betrekking tot belastingen van elke soort en benaming. Het desbetreffende lid creëert dus zeer uitgebreide mogelijkheden tot informatie-uitwisseling. In wezen kan Nederland alle denkbare informatie opvragen, die voorzienbaar van belang/relevant is voor het verdrag en de eigen belastingwetgeving. Voorwaarde is uiteraard wel dat de gevraagde informatie voor het verzoekende land "van belang" of "relevant" moet zijn. In de regel zal dat pas ten volle (kunnen) blijken als de gevraagde inlichtingen ook daadwerkelijk zijn ontvangen. Om dit probleem te ondervangen en een zekere marge in te bouwen voor het verzoekende land dienen de gevraagde inlichtingen op het moment van aanvraag "voorzienbaar" relevant/van belang te zijn. Het OESO-commentaar, dat zoals bekend internationaal door de meeste landen wordt gebruikt voor de uitleg van belastingverdragen, bevestigt dat met het in artikel 26 gehanteerde criterium dat de gevraagde informatie voor de belastingheffing (van het verzoekende land) 'voorzienbaar relevant' is, wordt beoogd om een zo breed mogelijke uitwisseling van informatie mogelijk te maken.

De leden van de fracties van de SP en GroenLinks vragen naar enkele voorbeelden van informatieverzoeken die voorzienbaar relevant zijn voor de belastingheffing. De gevraagde verduidelijking kan aan de hand van de volgende voorbeelden worden geïllustreerd:

Voorbeeld 1 (controle)

Een Nederlandse vennootschap en een Zwitserse vennootschap hebben zakelijke handelsactiviteiten. Een verzoek om informatie kan in het teken staan van controle, bijvoorbeeld op het punt van de volledigheid van de opbrengsten danwel de juistheid van de opgevoerde kosten.

Voorbeeld 2 (woonplaatsonderzoek)

Een Nederlander geeft aan dat hij in Zwitserland woont. Aan de Zwitserse autoriteiten kan worden gevraagd of dit klopt.

Voorbeeld 3 (betaalde/ ontvangen rente)

Een Nederlandse vennootschap heeft geldlening opgenomen bij een Zwitserse vennootschap. Een informatieverzoek kan dienen als controle om te kunnen beoordelen of het bedrag dat in Nederland aan rente in aftrek wordt gebracht in Zwitserland als opbrengst wordt verantwoord.

Verder hebben deze leden en de leden van de fractie van de PvdA nog een aantal vragen die zien op de term "fishing expedition". In de memorie van toelichting is de term *fishing expeditions* omschreven als "een verzoek waarbij zonder een concreet aanknopingspunt met betrekking tot één of meerdere belastingplichtigen gegevens worden opgevraagd". Het gaat dan om situaties waarin het verband tussen de gevraagde informatie en een (of meer) concrete belastingplichtige(n) onvoldoende aannemelijk gemaakt kan worden, waardoor niet gesteld kan worden dat de gevraagde inlichtingen "naar verwachting van belang [zullen] zijn voor de uitvoering van de bepalingen van dit verdrag of voor de toepassing of handhaving van de nationale wetgeving". Het gaat dus in zekere zin om informatieverzoeken die met betrekking tot (één of meer) specifieke belastingplichtige(n) dusdanig weinig aanknopingspunten bevatten dat van de autoriteiten van het andere land bezwaarlijk verwacht kan worden dat die bijstand gaan verlenen. Er bestaat evenwel geen vaste (internationale) definitie van dit begrip. Wel bevat het commentaar op het TIEA-model voorbeelden en wordt momenteel in OESO-verband de laatste hand gelegd aan gerichte aanpassingen van het OESO-commentaar bij artikel 26 van het OESO-modelverdrag. Door deze nadere toelichting bij en invulling van de verdragsterm "foreseeably relevant" ("voorzienbaar van belang/relevant") wordt verder verduidelijkt in welke gevallen in ieder geval géén sprake is van een fishing expedition. Gedacht kan worden aan situaties waarin bijvoorbeeld de naam van een rekeninghouder niet bekend is, maar wel voldoende andere details bekend zijn aan de hand waarvan de identiteit van deze persoon kan worden vastgesteld.

In zo'n situatie zal normaal gesproken informatie over bankgegevens verstrekt moeten worden.¹⁰

De leden van de fractie van GroenLinks vragen in hoeverre de Zwitserse Bondsstaat wel bankgegevens kan verstrekken. In dit verband kan gewezen worden op het vijfde lid van artikel 26 van het Verdrag. Daarin is, volledig in lijn met het OESO-modelverdrag, bepaald dat het enkele feit dat informatie in het bezit is van bijvoorbeeld een bank, een financiële instelling of een zaakwaarnemer, geen reden mag zijn voor een verdragsluitende staat om de informatie niet te verstrekken aan de staat die om de informatie heeft verzocht. In afwijking van artikel 26 OESO-modelverdrag en op verzoek van Zwitserland is aan het vijfde lid nog een specifieke bepaling toegevoegd die het voor Zwitserland mogelijk maakt om in zo'n geval het bankgeheim –dat blijft gelden in de relatie tussen de bank en de rekeninghouder– ook daadwerkelijk opzij te zetten. In mijn optiek is er geen reden om eraan te twijfelen dat de Zwitserse overheid voor de toepassing van dit verdrag daadwerkelijk bankinformatie kan vergaren en uitwisselen. In verband met de vraag van deze leden naar de mogelijkheden om informatie naar ander (ongeregistreerd) bezit uit te wisselen kan geantwoord worden dat ook hier voldoende gewaarborgd lijkt dat de Zwitserse overheid in staat is om eigendoms- en identiteitsinformatie in lijn met de internationale standaard te achterhalen en te verstrekken.

Verder kan worden opgemerkt dat verzoeken betrekking kunnen hebben op andere dan de in het verdrag onder artikel 2 van het Verdrag genoemde belastingen. In het geval van Nederland is de vermogensbelasting evenwel niet relevant, deze is in 2001 afgeschaft. Deze leden naar vragen naar gegevens die benodigd zouden zijn voor de vermogensbelasting. Voor de volledigheid kan hieraan worden toegevoegd dat een verzoek uiteraard betrekking kan hebben op gegevens die van belang zijn in het kader van de vermogensrendementheffing in box 3 (Inkomstenbelasting).

Bijstand bij invordering

De leden van de fractie van de PvdA vragen wat 'bijstand bij invordering' exact behelst en of het niet-verlenen van bijstand bij invordering door Zwitserland betekent dat invordering in de praktijk achterwege blijft. De leden van de fractie van de SP vragen in dit kader of de invordering wordt bemoeilijkt en welke bevoegdheden niet kunnen worden ingezet door de Nederlandse fiscus. Strikt genomen zijn vier soorten invorderingsbijstand te onderscheiden: uitwisselen van inlichtingen tussen belastingdiensten (ten behoeve van de invordering), notificatie (betekening/uitreiking van documenten), conservatoire maatregelen in de aangezochte staat en daadwerkelijke invordering in de aangezochte staat (de

¹⁰ De aanpassingen zijn zoals gezegd op dit moment nog niet volledig afgerond. De verwachting is echter dat deze aanpassingen binnen niet al te lange tijd publiekelijk bekend gemaakt kunnen worden.

uitwinning van de vermogensbestanddelen van belastingschuldige). In artikel 26, eerste lid, van het Verdrag is onder andere bepaald dat inlichtingen worden uitgewisseld, die naar verwachting van belang kunnen zijn voor de tenuitvoerlegging van de nationale wetgeving met betrekking tot belastingen. Dit impliceert dat gegevens kunnen worden uitgewisseld ten behoeve van de invordering. Andere vormen van bijstand bij invordering door Zwitserland blijven door het ontbreken van een invorderingsbepaling in het verdrag achterwege. Wel kan Nederland met de uit Zwitserland afkomstige gegevens bekijken of vermogensbestanddelen van belastingschuldige in Nederland kunnen worden uitgewonnen of dat er vermogensbestanddelen van belastingschuldige in een land aanwezig zijn, waarmee Nederland wel een invorderingsbepaling is overeengekomen. Voorts kan in voorkomende gevallen lijfswang of paspoortsignalering worden toegepast. Bij een onbetaald gelaten aanslag inkomstenbelasting kan belastingschuldige schuldig nalatig worden verklaard.

Zoals de leden van de fractie van de PVV opmerken, is er geen bepaling voor de invordering van belastingschulden in het Verdrag opgenomen, maar heeft Zwitserland aangegeven dat het bereid is om op basis van zijn nationale recht in te vorderen, indien er sprake is van een ten onrechte verleende vermindering of vrijstelling onder het Verdrag.

De leden van de fractie van de PVV vragen hoe hard de toezegging is van Zwitserland dat het bereid is om op basis van het nationale recht in te vorderen als sprake is van een ten onrechte verleende vermindering of vrijstelling onder het Verdrag. Tevens willen genoemde leden weten welk soort belastingen het hier betreft en of voorbeelden kunnen worden gegeven.

Op grond van een nationale antimisbruikregeling, opgenomen in de 'Arrêté du Conseil fédéral instituant des mesures contre l'utilisation sans cause légitime des conventions conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions' (1962), zijn de Zwitserse autoriteiten verplicht een door belastingplichtige ten onrechte geclaimd verdragsvoordeel in te vorderen. Deze verplichting tot invorderen geldt voor de bronbelastingen (dividenden, interest, royalty's). Ik ga ervan uit dat de Zwitserse autoriteiten in dit kader hun eigen wettelijke bepalingen zullen toepassen. Een voorbeeld van een dergelijke situatie is dat bij een belastingcontrole blijkt dat aan een onderneming ten onrechte verdragsvoordelen zijn toegekend. In een dergelijke situatie zullen de Zwitserse autoriteiten aan de onderneming verzoeken het ten onrechte genoten verdragsvoordeel te restitueren. Het ontvangen bedrag zal vervolgens aan Nederland worden terugbetaald. Mocht dit niet lukken, dan geven de Zwitserse autoriteiten aan de Nederlandse autoriteiten door dat ten onrechte een beroep is gedaan op een verdragsvoordeel.

De leden van de fractie van het CDA merken op dat het Verdrag geen bepaling inzake bijstand bij invordering bevat, aangezien Zwitserland hiertoe niet bereid was

en dat ook deze eis van Zwitserland dus is ingewilligd. Zij vragen of de regering de achtergrond hiervan kan schetsen, omdat er sprake is van een afwijking van het OESO-modelverdrag (artikel 27). Het niet-opnemen van bepaling inzake bijstand bij invordering is onderdeel van het Zwitserse verdragsbeleid. Dat hangt mede samen met het feit dat er tussen in Zwitserland ook geen bijstand bij invordering mogelijk is, zoals de Zwitserse autoriteiten hebben aangegeven. De bepaling is in het OESO-modelverdrag ingevoegd in 2003. Dit was voor Zwitserland echter geen reden om zijn verdragsbeleid op dit punt te wijzigen. In geen van de sindsdien gesloten belastingverdragen heeft Zwitserland dan ook de OESO-bepaling inzake bijstand bij invordering opgenomen.

Budgettaire gevolgen

De leden van de fracties van de PvdA en de SP vragen waarom de budgettaire gevolgen van het onderhavige verdrag naar verwachting per saldo neutraal zullen zijn en wat de gevolgen hiervan zijn voor de Nederlandse schatkist. In het verlengde hiervan vragen de leden van de fractie van de SP welke onderdelen van het verdrag hierbij tegen elkaar afgewogen zijn. Zo vragen zij zich – in het artikelsgewijze deel van het verslag bij artikel 10 (dividenden) – onder meer af of de verlaging van het deelnemingspercentage voor de 0% dividendbelasting resulteert in minder dividendopbrengsten voor de schatkist.

Met het sluiten van een belastingverdrag wordt beoogd het investeringsklimaat in Nederland verder te verbeteren en mogelijke belemmeringen weg te nemen voor investeringen van in Nederland gevestigde ondernemingen in het verdragsland en omgekeerd. Zo ook met het voorliggende Verdrag met Zwitserland. Op grond van de begrotingsregels worden de budgettaire gevolgen van fiscale beleidsmaatregelen, dus ook van een belastingverdrag - zoals dat in begrotingstermen heet - 'ex ante' berekend. Dit betekent dat de budgettaire gevolgen bepaald worden op grond van de huidige situatie. De eventuele toekomstige wijzigingen van transacties als gevolg van het belastingverdrag (de zogenoemde gedragseffecten) blijven – in tegenstelling tot 'ex post' berekeningen - buiten beschouwing.

De budgettaire gevolgen van een belastingverdrag zijn echter moeilijk per onderdeel te kwantificeren. Het Verdrag bestaat immers uit een combinatie van wijzigingen, die afhankelijk van de situatie en van de nationale regels van het verdragsland dat het heffingsrecht krijgt, voordeliger of nadeliger kunnen uitpakken voor een belastingplichtige. Om die reden kan er ook niet, zoals de leden van de fractie van de SP vragen, een overzicht van plussen en minnen worden gegeven. Per saldo wordt echter verondersteld dat het Verdrag 'ex ante' budgettair neutraal is. Als gevolg van de beoogde positieve economische effecten van een verdrag – zoals ook in het voorliggende Verdrag - treedt naar verwachting 'ex post' wel een opbrengst voor de schatkist op. Deze 'ex post' opbrengst kan echter evenmin goed geraamd worden, omdat een groot aantal factoren van invloed is op de

ontwikkeling van de economie. Hierdoor kan het effect van het belastingverdrag op de economische ontwikkeling moeilijk apart onderscheiden worden. Overigens komt deze 'ex post' opbrengst van een belastingverdrag wel ten goede aan de schatkist, maar is deze conform de begrotingsregels niet beschikbaar voor aanwending van lastenverlichting elders. Er is immers geen sprake van een opbrengst als gevolg van lastenverzwaring en derhalve mag de opbrengst niet worden aangewend voor de bekostiging van beleidsmaatregelen elders.

De leden van de fractie van GroenLinks vragen naar de budgettaire gevolgen van de uitbreiding van de informatie-uitwisselingsmogelijkheden van het voorliggende Verdrag en of dit de Nederlandse schatkist meer oplevert.

De verbetering van de informatievoorziening over de bankrekeningen is erop gericht het zogenoemde zwart sparen tegen te gaan. Het voorkomen van zwart sparen leidt inderdaad tot een opbrengst voor de schatkist. Omdat het fraudebestrijding betreft, komt deze opbrengst, zoals genoemd, wel ten goede aan de schatkist, maar is deze volgens de begrotingsregels niet beschikbaar voor de bekostiging van lastenverlichting elders. De achterliggende reden hiervoor is dat de tarieven en vrijstellingen van de box 3-belasting (of andere belastingen) niet wijzigen en er dus geen sprake is van een beleidsmaatregel die tot een lastenverzwaring leidt. De belastingheffing op het zwarte spaargeld had volgens de wet altijd al moeten plaatsvinden en door fraudebestrijding wordt dit nu gematerialiseerd. Met andere woorden: er vindt geen lastenverzwaring plaats voor degenen die legaal spaarden, alleen diegenen die zwart spaarden gaan, voortaan ook belasting betalen, hetgeen ze van het begin af aan hadden moeten doen.

Koninkrijkspositie

De leden van de fractie van de PVV vragen of de BES-gemeenten thans onder het Verdrag vallen en of er voor deze gemeenten een apart verdrag nodig is, daar zij niet in Europa zijn gelegen.

In antwoord daarop merk ik op dat de territoriale reikwijdte van het Verdrag beperkt is tot het land Nederland in Europa. Ten tijde van de afronding van de besprekingen met Zwitserland over het Verdrag in 2009 had de staatkundige herziening nog niet plaatsgevonden. In artikel 3, eerste lid, onderdeel b, van het Verdrag is, zoals gebruikelijk, bepaald dat onder Nederland wordt verstaan het deel van het Koninkrijk der Nederlanden, dat in Europa is gelegen. Nu de BES-eilanden niet zijn gelegen in het Europese deel van Nederland, maar in het Caribische deel van Nederland, is het Verdrag daarop niet van toepassing.

Bovendien ligt toepassing van het Verdrag niet voor de hand, omdat de BES-eilanden een eigen fiscaal stelsel hebben, dat anders is dan dat waarvoor Nederland en Zwitserland het Verdrag hebben gesloten, en dat op belangrijke onderdelen afwijkt van het Nederlandse fiscale stelsel. Artikel 28 ('Uitbreiding tot andere gebieden') biedt evenwel de mogelijkheid om het Verdrag uit te breiden tot de

delen van het Koninkrijk der Nederlanden, die buiten Europa liggen, dus ook tot de BES-eilanden. Voor een dergelijke uitbreiding zijn onderhandelingen nodig tussen Nederland namens de BES-eilanden en Zwitserland, leidende tot een apart verdrag terzake. Voor een verdere toelichting verwijs ik volledigheidshalve naar de nota naar aanleiding van het verslag bij het nieuwe belastingverdrag met het Verenigd Koninkrijk.¹¹

Artikelsgewijs

Belastingen waarop het Verdrag van toepassing is (artikel 2)

De vragen van de leden van de fracties van het CDA en de SP omtrent vermogen zijn reeds beantwoord in het onderdeel 'Verloop van de onderhandelingen' van deze nota naar aanleiding van het verslag.

De leden van de fractie van het CDA vragen in hoeverre het gebruikelijk is dat belastingverdragen alleen gelden voor belastingen op federaal niveau. Het is internationaal gebruikelijk dat belastingverdragen in beginsel niet alleen gelden voor belastingen op federaal niveau, maar ook voor belastingen die worden geheven door staatkundige onderdelen, zoals regio's, provincies en departementen, en door plaatselijke publiekrechtelijke lichamen, zoals gemeenten. Het OESO-modelverdrag en het Nederlandse verdragsbeleid gaan daarvan ook uit. Overeenkomstig dit uitgangspunt is voor Zwitserland het Verdrag niet alleen van toepassing op de federale belastingen naar het inkomen, maar ook op de belastingen naar het inkomen geheven door de kantons en gemeenten (artikel 2, derde lid, onderdeel b). Aangezien in Nederland alleen belastingen naar het inkomen op centraal niveau worden geheven, is voor Nederland het Verdrag alleen van toepassing op de door de Rijksoverheid geheven belastingen naar het inkomen. Weliswaar is het Verdrag niet van toepassing op belastingen naar het vermogen, ongeacht op welk niveau geheven, maar dit hangt samen met de afschaffing van de Nederlandse vermogensbelasting per 2001.

De leden van de fractie van het CDA vragen of de regering kan toelichten waarom het Verdrag niet van toepassing is op bronbelastingen met betrekking tot loterijprijzen, terwijl dit in andere Nederlandse belastingverdragen wel het geval is. Anders dan de leden kennelijk veronderstellen, neemt Nederland in zijn belastingverdragen geen bepaling op voor bronbelastingen met betrekking tot loterijprijzen. De door Nederland gesloten belastingverdragen zijn derhalve niet van toepassing op bronbelastingen met betrekking tot loterijprijzen. Dit is in overeenstemming met het internationale gebruik en het OESO-modelverdrag. De reden waarom in het Verdrag een expliciete bepaling is opgenomen, op grond waarvan het Verdrag niet van toepassing is op bronbelastingen ter zake van

¹¹ *Kamerstukken II 2009/10, 32 145, nr. 6, blz. 19-20.*

loterijprijzen, is gelegen in het feit dat Zwitserland overeenkomstig zijn verdragsbeleid een dergelijke bepaling wenst op te nemen in zijn verdragen. Zoals de Zwitserse autoriteiten hebben meegedeeld, bevatten bijna alle Zwitserse verdragen de bepaling. Overigens is in het huidige belastingverdrag de bepaling reeds opgenomen en is er derhalve geen wijziging beoogd met de opname ten opzichte van het verleden.

Hybride lichamen (artikel 3 juncto onderdeel I van het Protocol)

De leden van de fractie van de PVV vragen de regering om uit te leggen, met het oog op de toekomstige ontwikkelingen in het vennootschapsrecht, hoe de verdeling van bevoegdheden onder het huidige verdrag en onder het voorgestelde verdrag loopt voor een aantal nader aangegeven situaties waarbij openbare, commanditaire en besloten vennootschappen betrokken zijn.

Zoals in de memorie van toelichting is aangegeven¹², kan het voorkomen dat een lichaam in de ene staat volgens zijn nationale recht wordt aangemerkt als rechtspersoon, maar volgens het nationale recht van de andere staat als transparant. Men spreekt dan van hybride lichamen. Een dergelijk verschil in kwalificatie van lichamen kan leiden tot dubbele vrijstelling of dubbele belasting bij inkomensbestanddelen. In het huidige belastingverdrag is, mede gelet op de ouderdom van dat verdrag, geen regeling voor hybride lichamen getroffen. Dit betekent dat, in antwoord op de vraag van de leden van de fractie van de PVV, daarin geen verdeling van bevoegdheden is geregeld voor hybride lichamen. Voor dubbele belasting of dubbele vrijstelling als gevolg van kwalificatieverschillen ten aanzien van hybride lichamen kan onder het huidige verdrag de overlegprocedure een oplossing bieden. Dat geldt derhalve ook voor de situaties waarbij openbare, commanditaire en besloten vennootschappen betrokken zijn na de inwerkingtreding van het wetsvoorstel tot vaststelling van titel 7.13 (vennootschap) van het Burgerlijk Wetboek¹³, ingeval dat wetsvoorstel eerder in werking zou treden dan het Verdrag. In de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel tot aanpassing van de wetgeving aan en de invoering van titel 7.13 (vennootschap) van het Burgerlijk Wetboek¹⁴ is namelijk aangegeven dat de fiscale transparantie met betrekking tot de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting wordt gehandhaafd voor personenvennootschappen, ongeacht of zij wel of geen rechtspersoonlijkheid bezitten. De fiscale kwalificatie van personenvennootschappen, zoals Nederland die toepast, verandert dus niet door het nieuwe recht voor personenvennootschappen.

In het Verdrag is wel voorzien in een regeling voor hybride lichamen. Deze regeling houdt in dat voor inkomsten verkregen vanuit Zwitserland door een hybride lichaam opgericht en gevestigd in Nederland (bijvoorbeeld een openbare vennootschap met of zonder rechtspersoonlijkheid, als transparant aangemerkt in Nederland en als

¹² Kamerstukken II 2010/11, 32 536, nr. 3, blz. 6-7.

¹³ Kamerstukken II 2002/03, 28 746, nr. 1-2.

niet-transparant in Zwitserland; de vennoten wonen in Nederland) Zwitserland de verdragsvoordelen dient toe te kennen aan de persoon die inwoner is van Nederland volgens de wetgeving van Nederland. Aangezien Nederland voor de belastingheffing (inkomsten- en vennootschapsbelasting) de openbare vennootschap als transparant beschouwt en deze vennootschap dus geen inwoner van Nederland kan zijn, maar de vennoten wel inwoner van Nederland zijn, dient Zwitserland de verdragsvoordelen toe te kennen aan de vennoten (in dit geval verlaging van de Zwitserse bronbelasting van 35% tot 15%). Zouden de vennoten in Zwitserland wonen, dan hoeft Zwitserland geen verdragsvoordelen toe te kennen.

Waar hiervóór sprake is van een openbare vennootschap, kan ook (besloten) commanditaire vennootschap gelezen worden. Met betrekking tot de situatie van besloten vennootschappen wordt opgemerkt dat deze vennootschappen altijd rechtspersoonlijkheid bezitten en er dus geen sprake kan zijn van de mogelijkheid om te opteren voor niet-rechtspersoonlijkheid. Besloten vennootschappen kunnen zich onder voorwaarden wel omzetten in een openbare vennootschap met rechtspersoonlijkheid. Voor de belastingheffing zijn zij niet transparant. Ervan uitgaande dat ook Zwitserland de Nederlandse besloten vennootschap, zoals internationaal gebruikelijk, als niet-transparant aanmerkt, is er geen sprake van een hybride lichaam en kan het Verdrag op de gebruikelijke wijze toepassing vinden.

De leden van de fractie van het CDA merken op dat Nederland het nodig vindt om de kwestie van de kwalificatieconflicten afzonderlijk in verdragen te regelen en Zwitserland zich het recht wil voorbehouden om de voorkomingsregels die voor partnerships (hybride lichamen) voortvloeien uit het OESO-rapport in geval van kwalificatieconflicten, niet toe te passen, als een kwalificatieconflict het gevolg is van een wijziging in de nationale wetgeving van de bronstaat na het sluiten van een belastingverdrag met een andere staat. Zij vragen zich af hoe dit zich verhoudt tot de rechtszekerheid voor belastingplichtigen.

Allereerst vestig ik er de aandacht op dat voor de meeste situaties van kwalificatieconflicten de regeling voor hybride lichamen in onderdeel I van het Protocol zonder meer toepassing kan vinden. Slechts in de uitzonderlijke situatie dat de bronstaat Nederland zijn nationale wetgeving zou wijzigen om zijn heffingsrecht in de vorm van bronbelasting op dividend uit te breiden nadat het Verdrag is gesloten, en die wijziging een kwalificatieconflict tot gevolg heeft, zou dat voor Zwitserland kunnen leiden tot onwenselijke uitkomsten en alleen in een dergelijk geval behoudt Zwitserland zich het recht voor zijn voorkomingsregels als woonstaat niet toe te passen. In zijn voorbehoud op het OESO-rapport over partnerships heeft Zwitserland evenwel tegelijkertijd aangegeven dat problemen die voortvloeien uit wijzigingen in de nationale wetgeving van een staat na het sluiten

¹⁴ *Kamerstukken II 2006/07, 31 065, nr. 2.*

van een belastingverdrag, dienen te worden opgelost via herziening van dat verdrag. Belastingplichtigen die worden geconfronteerd met de bedoelde problemen, kunnen dergelijke problemen dan ook melden aan de bevoegde autoriteiten, en mogen erop vertrouwen dat daarvoor een oplossing wordt gezocht. Daarmee wordt derhalve in zoverre rechtsonzekerheid voor belastingplichtigen voorkomen. Zoals de Zwitserse autoriteiten hebben meegedeeld, is er tot dusverre geen geval geweest, waarbij zij zijn overgegaan tot toepassing van het voorbehoud.

Voor de volledigheid merk ik nog op dat de praktische betekenis van de regeling voor hybride lichamen in onderdeel I van het Protocol beperkt zal zijn, omdat Nederland en Zwitserland de in hun staat opgerichte en gevestigde fiscaal transparante lichamen veelal hetzelfde behandelen. Met name voor in een derde staat opgerichte en gevestigde hybride lichamen kan dat anders zijn.

Met betrekking tot de regeling voor hybride lichamen verwijzen de leden van de fractie van de SP naar het voorbehoud dat Nederland heeft gemaakt bij de uitgangspunten omtrent hybride lichamen van het OESO-rapport. Zij vragen wat dit voorbehoud precies inhoudt, welke aanwijzingen niet zijn overgenomen en waarom de oplossing van de OESO omtrent hybride lichamen niet volledig wordt geacht door de Nederlandse regering.

Dienaangaande kan ik het volgende opmerken. De conclusies (aanwijzingen) van het OESO-rapport beogen voor verschillen in kwalificatie van partnerships dubbele belasting en dubbele vrijstelling in een serie, soms meer en soms minder specifiek benoemde, gevallen te voorkomen door een bepaalde interpretatie van de bepalingen van een belastingverdrag. Het door Nederland gemaakte voorbehoud houdt in dat Nederland de conclusies van het rapport niet automatisch overneemt. De reden hiervan is dat de interpretatie die voor de bedoelde bepalingen in het rapport wordt gebruikt om tot die conclusies te komen, niet altijd duidelijk blijkt uit de OESO-verdragstekst zelf en het voor Nederland onzeker was en is of juridisch gezien de conclusies uit het rapport wel kunnen worden toegepast onder de bilaterale belastingverdragen.

Bovendien is Nederland van oordeel dat de tekst van het OESO-rapport niet in alle gevallen even helder is. Daar komt bij dat het rapport geen alomvattende, volledige oplossing biedt, nu de benadering in het rapport casuïstisch is en niet uitputtend. Zo blijven belangrijke gevallen van onder meer partnerships die slechts gedeeltelijk transparant zijn (bijvoorbeeld de Nederlandse commanditaire vennootschap) en partnerships die kunnen opteren voor transparantie dan wel zelfstandigheid (zoals de Franse société en nom collectif), onbehandeld, hetgeen in het rapport ook wordt erkend. In verband met één en ander heeft Nederland destijds het voorbehoud gemaakt dat het de conclusies van het rapport alleen volgt, voor zover dit

uitdrukkelijk blijkt uit een belastingverdrag, een afspraak op grond van een onderlingverlegprocedure of unilateraal beleid.

Inwoner (artikel 4 juncto onderdelen III, IV en IX, tweede lid van het Protocol)

De leden van de fractie van de PVV vragen de regering of zij kunnen concluderen dat de voorgestelde regeling inzake inwonerschap thans in lijn is met het OESO-modelverdrag.

Deze leden concluderen terecht dat de regeling inzake inwonerschap in lijn is met het OESO-modelverdrag, alleen met uitzondering van de verwijzing naar vermogen, nu het Verdrag niet van toepassing is op vermogensbelasting.

De leden van de fractie van de SP wijzen erop dat de Zwitserse Bondsstaat kennelijk de werkelijkzetelleer inzake de bepaling van inwonerschap van rechtspersonen hanteert, en vragen in hoeverre het mogelijk wordt voor Nederlandse vennootschappen om als inwoner van Zwitserland gekwalificeerd te worden door bijvoorbeeld bestuursvergaderingen in Zwitserland te houden. Zij hebben daarmee artikel 4, derde lid, van het Verdrag op het oog. In dat lid is de dubbele woonplaats van lichamen geregeld. Dubbele woonplaats doet zich bijvoorbeeld voor, als Nederland een lichaam beschouwt als inwoner op grond van het feit dat het lichaam naar Nederlands recht is opgericht, en Zwitserland datzelfde lichaam beschouwt als inwoner van Zwitserland op grond van het feit dat de werkelijke leiding van dat lichaam is gelegen in Zwitserland. Wanneer er sprake is van dubbele woonplaats, wordt ingevolge het genoemde derde lid het lichaam geacht inwoner te zijn van de staat waarin de plaats van zijn werkelijke leiding is gelegen. Hieruit blijkt derhalve dat voor de toepassing van het Verdrag het criterium van de werkelijke leiding van een lichaam voorgaat boven het oprichtingscriterium.

Met betrekking tot de werkelijkzetelleer, waarnaar de leden van de fractie van de SP verwijzen, wordt opgemerkt dat deze leer onderdeel uitmaakt van het vennootschapsrecht, en niet van het belastingrecht. De werkelijke *zetel* van een lichaam (vennootschap) in de zin van het vennootschapsrecht hoeft derhalve niet altijd overeen te komen met de werkelijke *leiding* van het lichaam in de zin van het belastingrecht. In dit verband merk ik overigens nog op dat Zwitserland voor de belastingheffing een lichaam niet alleen als inwoner aanmerkt, als de werkelijke leiding van dat lichaam is gelegen in Zwitserland, maar ook als een lichaam is opgericht naar Zwitsers recht. Ook Nederland kent voor de belastingheffing van lichamen het criterium van de werkelijke leiding en het oprichtingscriterium.

Voor de beantwoording van de vraag in hoeverre het mogelijk wordt voor Nederlandse vennootschappen om als inwoner van Zwitserland gekwalificeerd te worden door bijvoorbeeld bestuursvergaderingen in Zwitserland te houden, moet, gelet op het vorenstaande, worden vastgesteld of het houden van bestuursvergaderingen in Zwitserland leidt tot verplaatsing van de werkelijke leiding van de Nederlandse vennootschap van Nederland naar Zwitserland. Dat is

van geval tot geval te beoordelen op basis van de feiten en omstandigheden. Zo zal bij een Nederlands lichaam waarin een actieve onderneming wordt gedreven, niet ter discussie staan dat, als slechts één van een grotere groep bestuurders naar Zwitserland verhuist, niet onmiddellijk de werkelijke vestigingsplaats van dat lichaam naar Zwitserland verschuift. Evenmin zal een incidentele bestuursvergadering die buiten Nederland wordt gehouden, leiden tot het verschuiven van de werkelijke vestigingsplaats van het lichaam. Indien de werkelijke leiding van de vennootschap wordt verplaatst, zal dat overigens voor de Nederlandse vennootschapsbelasting leiden tot afrekening. Voor de heffing van dividendbelasting heeft deze verplaatsing als zodanig geen gevolgen.

De leden van de fractie van de SP vragen of het Verdrag voorziet in een oplossing indien zowel Nederland als de Zwitserse Bondsstaat inwonerschap claimt van een naar Nederlands recht opgerichte rechtspersoon.

Zoals uit het vorenstaande reeds blijkt, bevat het Verdrag in artikel 4, derde lid, een regeling voor dubbele woonplaats van lichamen, die in overeenstemming is met het OESO-modelverdrag. In die regeling wordt voorrang gegeven aan het criterium van de werkelijke leiding van een lichaam. Ervan uitgaande dat in het voorbeeld alleen Zwitserland inwonerschap claimt op grond van het feit dat de werkelijke leiding van de Nederlandse vennootschap in Zwitserland is gelegen en dat Nederland inwonerschap claimt op basis van het oprichtingscriterium en niet op basis van het criterium van de werkelijke leiding, wordt de dubbele woonplaats van het voorbeeld opgelost via het genoemde derde lid, dus ten gunste van Zwitserland.

Vaste inrichting (artikel 5 juncto onderdeel VI van het Protocol)

Met betrekking tot de vraag van de leden van de fracties van het CDA en de PVV of de regering enig idee heeft hoelang het zou duren voordat onderdeel VI van het Protocol een dode letter is en artikel 5 voor vaste inrichtingen volledig van toepassing is tussen de twee verdragsluitende partijen, merk ik het volgende op. Zoals in de memorie van toelichting is aangegeven bij artikel 5 van het Verdrag¹⁵, gaat het hier om een met de Zwitserse autoriteiten overeengekomen overgangmaatregel voor onder het huidige belastingverdrag nog opgestarte bouwwerken, constructie- of installatiewerkzaamheden. De overgangmaatregel heeft overigens alleen betekenis, als er onder het huidige belastingverdrag geen sprake zou zijn van een vaste inrichting en onder het Verdrag wel. Zoals het besluit van 28 maart 1989, nr. 088-3766 (VN 1989, nr. 18, punt 12) over het begrip vaste inrichting vermeldt, dient het uitvoeren van werken plaats te vinden met behulp van installaties en dergelijke, die een tijdelijk karakter hebben en alleen voor een bepaald werk zijn opgericht, ook als de uitvoering van het werk langer dan een jaar

¹⁵ *Kamerstukken II 2010/11, 32 536, nr. 3, blz. 10.*

duurt. Het zal derhalve afhangen van de aard van de uitvoering van werken als hier bedoeld of deze korter of langer dan een jaar zal duren. Gaat het om eenvoudige projecten, dan kan de duur daarvan beperkt zijn tot een jaar of korter. In dergelijke gevallen zal de overgangsmaatregel niet van toepassing zijn, omdat ook onder het Verdrag dan geen sprake zal zijn van een vaste inrichting. Indien er evenwel sprake is van grotere bouwprojecten, zouden deze wel langer dan een jaar kunnen duren en moet op basis van het huidige verdrag in samenhang met het genoemde besluit van 28 maart 1989 beoordeeld worden of er sprake is van een tijdelijk karakter van de installatie voor de uitvoering van een werk en of die installatie alleen voor een bepaald werk is opgericht. In dat besluit is geen nadere invulling gegeven aan de term "tijdelijk karakter", zodat geen concrete termijn voor de duur van uitvoering van werken is afgesproken. Nadien heeft geen nader onderling overleg plaatsgevonden over deze term. Mochten in de praktijk vragen of problemen rijzen inzake het tijdelijke karakter van uitvoering van werken, bijvoorbeeld omdat Nederland en Zwitserland een verschillende termijn zouden hanteren en zich daardoor dubbele belasting zou voordoen, dan zal daarover overleg met Zwitserland worden gevoerd.

Inkomsten uit onroerende zaken (artikel 6)

De leden van de fractie van de PVV vragen de regering of zij kunnen concluderen dat de voorgestelde regeling inzake inkomsten uit onroerende zaken (artikel 6) in lijn is met het OESO-modelverdrag.

Deze vraag kan bevestigend worden geantwoord, met dien verstande dat artikel 6, vierde lid, van het Verdrag ook nog verwijst naar inkomsten uit onroerende zaken die worden gebruikt voor het verrichten van zelfstandige arbeid, zoals dat het geval was in de OESO-modelverdragen van vóór 2000. In 2000 is in het OESO-modelverdrag artikel 14 over inkomsten uit zelfstandige arbeid komen te vervallen en sindsdien is op deze inkomsten artikel 7 (winstartikel) van toepassing. Nu in het Verdrag het artikel over inkomsten uit zelfstandige arbeid is gehandhaafd, diende ook de verwijzing in het vierde lid van artikel 6 naar inkomsten uit zelfstandige arbeid te worden opgenomen.

Winst uit onderneming (artikel 7 juncto onderdeel VII van het Protocol)

De leden van de fractie van de PVV vragen of hun conclusie juist is dat de voorgestelde regeling van artikel 7 thans in lijn is met het OESO-modelverdrag, met uitzondering van de vergoedingen voor technische diensten of voor diensten van raadgevende of toezichthoudende aard.

Ik kan bevestigen dat hun conclusie juist is. Met betrekking tot de uitzondering van de vergoedingen voor technische diensten of voor diensten van raadgevende of toezichthoudende aard merk ik voor alle duidelijkheid nog op dat het gebruikelijk is dat Nederland in een protocol een bepaling voor de bedoelde vergoedingen opneemt, op grond waarvan duidelijk is dat deze vergoedingen niet als royalty's in de zin van het royaltyartikel kunnen worden aangemerkt, maar onder het

winstartikel vallen. Het OESO-modelverdrag bevat niet een dergelijke bepaling, maar ook zonder deze bepaling is naar het oordeel van Nederland het winstartikel al van toepassing op die vergoedingen.

Volledigheidshalve teken ik nog aan dat artikel 7 van het OESO-modelverdrag in de nieuwe versie van 2010 een aantal wijzigingen heeft ondergaan, die een moderne invulling geven aan de beginselen die altijd aan artikel 7 OESO-modelverdrag ten grondslag hebben gelegen en waarbij Nederland zich heeft aangesloten. Aangezien ten tijde van de onderhandelingen deze wijzigingen nog niet waren doorgevoerd, kon er in het Verdrag geen rekening mee worden gehouden. De wijzigingen zien met name op toerekening van winst aan vaste inrichtingen van een hoofdkantoor (de winstverdeling tussen hoofdkantoor en vaste inrichting). Daarbij is voor die toerekening het uitgangspunt dat de vaste inrichting geacht wordt als een zelfstandig lichaam te functioneren ('functionally separate entity approach'), hetgeen onder meer inhoudt dat interne transacties tussen het hoofdkantoor en de vaste inrichting onder omstandigheden in aanmerking worden genomen. Noch Nederland noch Zwitserland heeft een voorbehoud of opmerkingen gemaakt bij de nieuwe versie van artikel 7. Nederland is daarom bereid om in overleg met Zwitserland de uitgangspunten van het nieuwe OESO-artikel en het nieuwe OESO-commentaar voor winst toe te passen op artikel 7 van het Verdrag. In dit verband wordt nog verwezen naar het besluit van 15 januari 2011, nr. IFZ2010/457M, *Stcrt.* 27 januari 2011, 1375. In dit besluit over winstallocatie aan vaste inrichtingen, dat is gepubliceerd naar aanleiding van het nieuwe OESO-artikel 7 en het nieuwe OESO-commentaar daarbij, wordt onder meer ingegaan op de toepassing van dat artikel en commentaar onder verdragen van vóór de desbetreffende wijzigingen.

Zoals de leden van de fractie van het CDA opmerken, is op Nederlands voorstel afgesproken in een Memorandum van Overeenstemming vast te leggen dat op vergoedingen voor technische diensten of voor diensten van raadgevende of toezichthoudende aard (hierna: technische diensten) de bepalingen van artikel 7 van het Verdrag van toepassing zijn. Zij verzoeken de regering uit te leggen wat de achtergrond hiervan is.

De fiscale behandeling van vergoedingen voor technische diensten heeft in het verleden in een aantal verdragsrelaties problemen gegeven. Daarbij werd door de betrokken verdragspartner het standpunt ingenomen dat dergelijke vergoedingen in overeenstemming met zijn nationale wetgeving voor de verdragstoepassing zouden zijn aan te merken als royalty's. Teneinde bij de toepassing van belastingverdragen kwalificatieproblemen op dit terrein te voorkomen, is het Nederlandse streven erop gericht om in belastingverdragen uitdrukkelijk vast te leggen dat vergoedingen voor technische diensten onder het winstartikel of het artikel voor zelfstandige arbeid vallen. Dit betekent dat de staat waar de diensten worden verricht, de vergoedingen daarvoor alleen kan belasten indien die diensten in die staat zijn verricht vanuit een in die staat gevestigde vaste inrichting of vast middelpunt.

Voorts constateren genoemde leden dat het gebruikelijk is dat Nederland de regeling voor vergoedingen voor technische diensten in een protocol opneemt, maar dat naar de wens van Zwitserland is gekozen voor opname in een Memorandum van Overeenstemming, hetgeen het rechtskarakter heeft van een beleidsafpraak. Zij vragen waarom deze wens van Zwitserland is ingewilligd. Zoals in de memorie van toelichting wordt vermeld ¹⁶, neemt Zwitserland nimmer een dergelijke regeling in zijn verdragen op. De reden hiervan is dat opname van de bepaling in het Verdrag naar Zwitsers oordeel bepaalde, niet-gewenste verwachtingen zou kunnen scheppen bij andere verdragslanden. Zwitserland vreest namelijk dat deze landen zouden kunnen redeneren dat, als in het Verdrag een uitdrukkelijke bepaling voor vergoedingen voor technische diensten (aan te merken als winst en niet als royalty's) zou zijn opgenomen, Zwitserland voor de toepassing van andere verdragen vergoedingen voor technische diensten dus kennelijk wel aanmerkt als royalty's. In geval van opname in een Memorandum of Understanding met het karakter van een beleidsafpraak is het risico van een dergelijke redenering niet meer aanwezig, terwijl Nederland het signaal blijft afgeven dat vergoedingen voor technische diensten nog steeds moeten worden beschouwd als winst en niet als royalty's.

Met het vorenstaande is ook een antwoord gegeven op de vraag van de leden van de fractie van het CDA wat de gevolgen zijn voor de rechtszekerheid van belastingplichtigen, en op de vraag wat er gebeurt als één van de verdragspartners zich niet houdt aan de beleidsafpraak. Zowel Zwitserland als Nederland stellen zich uitdrukkelijk op het standpunt dat de vergoedingen in kwestie niet zijn te kwalificeren als royalty's maar als winst uit onderneming. Slechts de benadering is verschillend: voor Nederland vormt opname (waar dan ook) van een regeling onderdeel van zijn verdragsbeleid en zou het niet-opnemen een verkeerd signaal kunnen afgeven, terwijl voor Zwitserland opname van een dergelijke regeling geen verdragsbeleid is en zou opname daarvan door andere verdragsstaten verkeerd kunnen worden uitgelegd. Ik ben dan ook van mening dat de rechtszekerheid voor belastingplichtigen niet in het geding is en het risico dat Nederland of Zwitserland zich niet zal houden aan de beleidsafpraak, daardoor niet aanwezig is.

Ik merk hierbij nog dat Zwitserland onlangs zijn hiervóór vermelde standpunt heeft bevestigd onder verwijzing naar het feit dat Zwitserland geen voorbehoud op artikel 12 van het OESO-modelverdrag heeft gemaakt en derhalve op dit punt het OESO-commentaar volgt, zoals opgenomen in paragraaf 11 en volgende bij artikel 12. Daarin wordt datzelfde standpunt verwoord: vergoedingen voor technische diensten worden beschouwd als winst en niet als royalty's.

¹⁶ *Kamerstukken II 2010/11, 32 536, nr. 3, blz. 10.*

Zeevaart, binnenvaart en luchtvaart (artikel 8)

De leden van de fractie van de PVV vragen of hun conclusie juist is dat de voorgestelde regeling van artikel 8 thans in lijn is met het OESO-modelverdrag. In antwoord daarop kan ik bevestigen dat artikel 8 inderdaad volledig in lijn is met het OESO-modelverdrag.

Gelieerde ondernemingen (artikel 9)

Op de vraag van de leden van de fractie van de PVV of de voorgestelde regeling van artikel 9 thans in lijn is met het OESO-modelverdrag, kan ik antwoorden dat in artikel 9 van het Verdrag de tekst van artikel 9 van het OESO-modelverdrag is overgenomen op twee punten na. Op grond van artikel 9 mag, wanneer verbonden ondernemingen onzakelijk met elkaar handelen, de staat waar als gevolg van het onzakelijke handelen in eerste instantie te weinig belasting over de winst werd geheven, een winstcorrectie toepassen en dus (alsnog) belasting heffen alsof er wel zakelijke prijzen zouden zijn afgesproken. Ingeval bijvoorbeeld Nederland een dergelijke winstcorrectie toepast en dus de winst verhoogt, kan het zijn dat Zwitserland van mening verschilt over (de juiste hoogte van) de winstcorrectie. In artikel 9 van het OESO-modelverdrag is niet uitdrukkelijk vermeld dat in een dergelijke situatie Zwitserland het eens dient te zijn met die winstcorrectie. Daarom is in het tweede lid van artikel 9 van het Verdrag toegevoegd dat de staat die zijn winst zou moeten verlagen, daarmee instemt. Deze toevoeging is daarmee geen afwijking van het OESO-modelverdrag, maar een uitdrukkelijke vastlegging van hetgeen de bepaling in het OESO-modelverdrag beoogt.

Daarnaast is in het eerste lid van artikel 9 op verzoek van Nederland de zogenoemde '*cost sharing*'-bepaling voor gelieerde ondernemingen toegevoegd, overeenkomstig het Nederlandse verdragsbeleid. Deze bepaling verduidelijkt dat de enkele omstandigheid dat verbonden ondernemingen '*cost sharing*'-overeenkomsten of algemene dienstverleningsovereenkomsten met elkaar sluiten voor de toerekening van kosten van de algemene leiding, algemene beheerskosten, technische en zakelijke kosten, kosten voor onderzoek en ontwikkeling en andere soortgelijke kosten aan de verschillende onderdelen van verbonden ondernemingen, op zichzelf geen aanleiding vormt om te veronderstellen dat deze overeenkomsten in strijd zijn met het beginsel van handelen op zakelijke grondslag ('*arm's length*'-beginsel), en de verbonden ondernemingen dus onzakelijk zouden handelen.

Dividenden (artikel 10 juncto onderdelen VIII, IX, X, XI, XII en XIII van het Protocol)

De leden van de fractie van de VVD vragen zich naar aanleiding van de opmerkingen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: NOB) af hoe artikel 10, negende lid, moet worden gelezen, en dus welk tarief van toepassing is. De leden van de fractie van het CDA stellen, eveneens onder verwijzing naar de NOB, eenzelfde vraag.

Het niet-toepassen van het gebruikelijke verdragstarief voor portfoliodividend van 15% voor inwoners van Zwitserland op grond van artikel 10, negende lid, betekent dat Nederland, als een Nederlandse vennootschap aanmerkelijkbelangdividend aan hen uitkeert, zijn nationale tarief mag toepassen op dat dividend. Dit houdt dan in dat Nederland daarover zijn nationale inkomstenbelastingtarief van 25% van box 2 mag heffen. Aangezien bij de uitbetaling van het aanmerkelijkbelangdividend reeds 15% Nederlandse dividendbelasting wordt ingehouden, wordt het bedrag van deze dividendbelasting verrekend met het bedrag aan inkomstenbelasting over dat dividend. Ervan uitgaande dat de heffingsgrondslag voor de dividendbelasting gelijk is aan de heffingsgrondslag voor de inkomstenbelasting wordt uiteindelijk 10% inkomstenbelasting bijgeheven, zijnde het verschil tussen de 25% belasting van box 2 van de inkomstenbelasting en de 15% dividendbelasting. Met de per saldo geheven 25% Nederlandse belasting zal de conserverende aanslag worden verminderd. Vervolgens dient Nederland echter nog een (gedeeltelijke) teruggaaf van de geheven Nederlandse belasting te verlenen. Deze teruggaaf bedraagt maximaal 10% van het aanmerkelijkbelangdividend. Eén en ander leidt ertoe dat de betrokken inwoners van Zwitserland uiteindelijk maximaal 15% Nederlandse belasting betalen over hun aanmerkelijkbelangdividend, indien de Zwitserse belasting verschuldigd over dat dividend meer dan 10% van dat dividend bedraagt. Zou Zwitserland in het geheel geen belasting heffen over dat dividend, dan hoeft Nederland geen teruggaaf te verlenen en is dus in Nederland 25% belasting verschuldigd.

Naar aanleiding van de veronderstelling van de NOB dat er twee elkaar uitsluitende interpretaties van artikel 10, negende lid, jo onderdeel XI van het Protocol, mogelijk zouden zijn, merk ik nog het volgende op. De eerste interpretatie van de NOB is in lijn met de door mij gevolgde interpretatie (25% Nederlandse heffing over het aanmerkelijkbelangdividend en vervolgens teruggaaf van maximaal 10%). Bij haar tweede interpretatie (slechts 15% Nederlandse heffing over dat dividend en vervolgens teruggaaf van maximaal 10%) gaat de NOB ervan uit dat de reikwijdte van de beide bepalingen beperkt is tot de nationale Nederlandse belastingwetgeving, voor zover die betrekking heeft op conserverende aanslagen, gelet op de formulering 'de nationale belastingwetgeving met betrekking tot de conserverende aanslag' in artikel 10, negende lid. Anders dan de NOB veronderstelt, ziet het zinsdeel 'met betrekking tot de conserverende aanslag' niet op 'de nationale belastingwetgeving' maar op 'toe te passen in verband met een aanmerkelijk belang', zoals ook blijkt uit de Franse en de (bij verschillende uitleg beslissende) Engelse tekst van het negende lid, en ziet dus dat lid op de nationale belastingwetgeving in haar geheel, zonder beperking tot de bepalingen voor conserverende aanslagen.

De leden van de fractie van het CDA vragen of kan worden uitgelegd waarom er zoveel onderdelen van het Protocol van toepassing zijn op artikel 10 van het Verdrag.

Als algemene reactie op de vraag van de leden van de fractie van het CDA kan worden opgemerkt dat het grote aantal Protocolbepalingen voor artikel 10 enerzijds samenhangt met het belang van artikel 10, namelijk de toekenning van een nultarief voor deelnemingsdividenden, en anderzijds met het Nederlandse verdragsbeleid.

Het gaat in totaal om een zestal Protocolbepalingen. Drie van deze bepalingen maken reeds deel uit van het Nederlandse verdragsbeleid, waarbij het gebruikelijk is deze drie bepalingen op te nemen in een protocol: Protocol X, dat onder voorwaarden interest herkwaliceert tot dividend, zodat Nederland daarover dividendbelasting kan heffen, Protocol XII, dat ziet op de teruggaaftermijn voor te veel geheven bronbelasting op dividend, interest en royalty's, en Protocol XIII, dat betrekking heeft op de kwalificatie als dividend van inkomsten genoten door natuurlijke personen bij inkoop van aandelen of bij liquidatie van een vennootschap in geval van een aanmerkelijkbelangpakket.

De drie andere Protocolbepalingen betreffen de toepassing van het nultarief: Protocol VIII, dat voor het nultarief een antimisbruikbepaling bevat, die in het huidige belastingverdrag is opgenomen in het verdrag zelf, Protocol IX, waarin op verzoek van Zwitserland concreet is uitgewerkt welke in Nederland gevestigde en welke in Zwitserland gevestigde lichamen als uiteindelijk gerechtigde tot dividend in aanmerking kunnen komen voor het nultarief, en Protocol XI, dat een teruggaafregeling bevat voor aanmerkelijkbelangdividend waarover Nederland een conserverende aanslag heeft opgelegd.

De leden van de fractie van het CDA vragen of de regering kan aangeven waarom onderdeel XII van het Protocol geen termijn geeft, waarbinnen het verzoek om teruggaaf van te veel ingehouden bronbelasting op dividenden dient te worden gedaan, aangezien normaliter wel een termijn wordt opgenomen. Zij stellen dezelfde vraag met betrekking tot verzoeken om teruggaaf van te veel ingehouden bronbelasting op interest en royalty's.

De reden waarom geen termijn is genoemd, hangt samen met het feit dat geen overeenstemming kon worden bereikt met Zwitserland over toepassing van eenzelfde termijn van vijf jaar voor beide landen. Nederland wilde de teruggaaftermijn stellen op de ambtshalve termijn van vijf jaar in gevallen waarin de normale termijn voor het indienen van teruggaafverzoeken is verstreken. Zwitserland hanteert daarentegen nationaal een termijn van drie jaar, die het ook onder zijn verdragen toepast, en was geen voorstander van een termijn van vijf jaar. Daarom werd overeengekomen om in onderdeel XII van het Protocol voor de teruggaaftermijn te verwijzen naar de nationale wetgeving van de beide staten.

De leden van de fractie van het CDA vragen voorts naar aanleiding van de opmerkingen van de NOB naar de Zwitserse praktijk van de zogenaamde 'old reserves'.

Zoals de NOB uiteenzet, houdt deze Zwitserse praktijk in dat Zwitserland bij heffing van dividendbelasting over uitkering van dividenden door in Zwitserland gevestigde vennootschappen een stelsel hanteert, waarbij dividenden die worden uitgekeerd uit bestaande reserves, worden belast tegen het tarief dat van toepassing was op de persoon die aandeelhouder was toen de reserves werden gevormd, onafhankelijk van de vraag wie aandeelhouder is op het moment dat daadwerkelijk uitkeringen worden gedaan uit deze reserves. De vraag van de NOB is of onder het Verdrag, ondanks de duidelijke tekst van artikel 10, toch de hiervoor bedoelde praktijk van toepassing blijft, waardoor een onder het huidige belastingverdrag geldend, hoger verdragstarief van toepassing kan zijn. Deze kwestie is ten tijde van de onderhandelingen niet met Zwitserland besproken. Daarom is onlangs overleg gevoerd met de Zwitsers. Zij hebben daarbij aangegeven dat de bedoelde praktijk nog steeds bestaat en dat deze is ingevoerd om misbruik tegen te gaan. Toepassing van die praktijk hangt af van het antwoord op de vraag of er sprake is van misbruik, waarbij gedacht kan worden aan het opzetten van structuren om een gunstiger verdragstarief onder belastingverdragen deelachtig te kunnen worden. Indien bijvoorbeeld een vennootschap in de relatie Nederland-Zwitserland van structuur wordt veranderd met dat doel, is de hiervoor bedoelde praktijk dus mogelijk van toepassing (overigens kan, afhankelijk van het geval, toepassing van artikel 10 reeds onthouden worden op grond van een beroep op de antimisbruikbepaling in onderdeel VIII van het Protocol). Voor reguliere situaties, waarbij deelnemingsdividend ook wordt uitgekeerd uit reeds bestaande reserves (gevormd vóór het van toepassing worden van het Verdrag), geldt de bedoelde praktijk niet, zodat het nultarief ook van toepassing is op dat dividend.

Indien een in Nederland gevestigde vennootschap onder artikel 15 van de Spaargeldenovereenkomst tussen de Europese Gemeenschap en de Zwitserland in beginsel in aanmerking komt voor het nultarief maar er sprake zou zijn van het eerder bedoelde misbruik, vindt artikel 15 geen toepassing, aangezien artikel 15, eerste lid, voorziet in de mogelijkheid van toepassing van de nationale Zwitserse of verdragsbepalingen inzake voorkoming van misbruik of fraude.

Indien een in Nederland gevestigde vennootschap onder het huidige belastingverdrag niet in aanmerking komt voor het nultarief (toepassing van artikel 15 van de genoemde Spaargeldenovereenkomst buiten beschouwing gelaten), omdat niet voldaan wordt aan het deelnemingsvereiste van minimaal 25%, maar onder het Verdrag wel voldoet aan het deelnemingsvereiste, is op dividenden uitgekeerd door een in Zwitserland gevestigde vennootschap aan de in Nederland gevestigde vennootschap uit 'oude reserves' (gevormd vóór het van toepassing worden van het Verdrag) het nultarief van het Verdrag van toepassing, mits de structuur van deze vennootschappen niet is gewijzigd en ook aan alle overige voorwaarden wordt voldaan.

De leden van de fractie van de SP willen graag weten of hun interpretatie juist is dat voor deelnemingsdividenden het Verdrag voorziet in een bronheffing van 0% en of dat zou moeten betekenen dat het in de bronstaat uitgekeerde dividend volledig wordt belast in de woonstaat. Vervolgens verwijzen zij naar de deelnemingsvrijstelling die in Nederland en Zwitserland bestaat, en vragen of dit nu betekent dat deelnemingsdividenden hierdoor effectief nergens worden belast. Dienaangaande merk ik op dat de interpretatie van de genoemde leden dat voor deelnemingsdividenden, uitgekeerd door een dochtermaatschappij aan de moedermaatschappij, het Verdrag voorziet in een bronheffing van 0% voor de moedermaatschappij, juist is. Dit betekent dat deze deelnemingsdividenden volledig *mogen worden belast* in de woonstaat van de moedermaatschappij. Dat wil nog niet zeggen dat die dividenden dan ook daadwerkelijk in de woonstaat worden belast. Dat hangt af van de nationale wetgeving van die staat. Zoals de leden van de fractie van de SP terecht constateren, bestaat zowel in Nederland als in Zwitserland de deelnemingsvrijstelling. Deze deelnemingsvrijstelling leidt ertoe dat de hiervóór bedoelde deelnemingsdividenden ook in de woonstaat feitelijk niet worden belast en daarover dus in de woonstaat geen vennootschapsbelasting wordt geheven bij de moedermaatschappij. De reden hiervoor is dat met deze vrijstelling dubbele heffing binnen concernverband wordt voorkomen. Immers, de dochtermaatschappij heeft reeds (vennootschaps)belasting betaald over de winst waaruit de dividenden worden betaald voor de moedermaatschappij. Zou de deelnemingsvrijstelling niet van toepassing zijn, dan zou opnieuw (in de woonstaat) vennootschapsbelasting moeten worden betaald over de reeds (in de andere staat) aan vennootschapsbelasting onderworpen winstuitkering. Als de moedermaatschappij het ontvangen dividend op haar beurt uitkeert aan haar aandeelhouders, is deze uitdeling in Nederland op haar beurt in beginsel onderworpen aan inhouding van dividendbelasting.

Naast de nationale toepassing van de deelnemingsvrijstelling is er de toepassing van een bronheffing van 0% op deelnemingsdividenden op grond van het Verdrag. Dit nultarief vloeit voort uit het systeem van deelnemingsvrijstelling. Met het nultarief wordt namelijk voorkomen dat een wel geheven bronbelasting niet zou kunnen worden verrekend in de woonstaat (die geen vennootschapsbelasting heft over de deelnemingsdividenden) en daarmee een extra kostenpost zou worden voor de moedermaatschappij, hetgeen investeringen in de andere staat kan belemmeren.

Een dergelijke dubbele vrijstelling voor deelnemingsdividenden (geen vennootschapsbelasting in de woonstaat van de moedermaatschappij en geen bronbelasting in de staat waar de dochtermaatschappij is gevestigd) is in overeenstemming met het Nederlandse verdragsbeleid en ook met de moeder-dochterrichtlijn binnen de Europese Unie.

De vraag van de leden van de fractie van de SP naar de budgettaire gevolgen van de verlaging van het deelnemingspercentage voor de 0%-heffing van dividendbelasting, is reeds beantwoord in het onderdeel 'Budgettaire gevolgen' van deze nota.

Deze leden constateren voorts dat voor overige dividenden er een bronheffing van 15% in het Verdrag is opgenomen, en vragen hoe het percentage onder het huidige belastingverdrag luidt. Onder het huidige verdrag is de bronheffing voor overige dividenden ook 15%.

Ingevolge de Spaargeldenovereenkomst tussen de Europese Gemeenschap en Zwitserland dient Zwitserland een bronbelasting in te houden op rentebetalingen met een «non Swiss source», die worden gedaan door in Zwitserland gevestigde instanties aan natuurlijke personen die inwoner zijn van een lidstaat van de Europese Gemeenschap en uiteindelijk gerechtigd zijn tot de rente.

De leden van de fractie van het CDA vragen of de regering kan aangeven hoeveel bronbelasting Zwitserland jaarlijks heeft ingehouden vanaf 1 juli 2005.

Bij de beantwoording van de vraag ga ik uit van de bedragen aan bronbelasting die Zwitserland jaarlijks vanaf 1 juli 2005 heeft ingehouden en overgedragen aan Nederland op grond van de Spaargeldenovereenkomst tussen de Europese Gemeenschap en Zwitserland inzake rentebetalingen als bedoeld in die Overeenkomst en die zijn gedaan door in Zwitserland gevestigde instanties. De inhouding van Zwitserse bronbelasting vindt plaats op grond van artikel 1 van die Overeenkomst en de overdracht op grond van artikel 8. De overdracht bedraagt 75% van de inhouding op de rentebetalingen aan inwoners van Nederland. Zwitserland behoudt 25% van de ingehouden bronbelasting. Zoals blijkt uit de statistieken op de website van de Zwitserse belastingadministratie (<http://www.estv.admin.ch/euzinsbesteuerung>), gaat het om de volgende bedragen aan bronbelasting (in Zwitserse franken/euro's), die in de betrokken jaren aan Nederland zijn overgedragen:

2005 (juli-december)	CHF 3.034.958,83	(€ 2.378.228,83)
2006	CHF 12.628.513,15	(€ 9.895.848,92)
2007	CHF 12.633.648,05	(€ 9.899.872,68)
2008	CHF 19.918.841,48	(€ 15.608.634,49)
2009	CHF 13.201.432,41	(€ 10.344.795,07)

In de betrokken jaren gaat het derhalve om in totaal CHF 61.417.393,92 (€ 48.127.379,99), dat aan Zwitserse bronbelasting is overgedragen aan Nederland. Voor het jaar 2010 zijn nog geen gegevens bekend.

De Overeenkomst biedt op grond van artikel 2, eerste lid, ook de mogelijkheid om de inhouding van Zwitserse bronbelasting te vervangen door automatische verstrekking van de rentebetalingen door de Zwitserse bevoegde autoriteiten aan

de woonstaat Nederland via uitdrukkelijke machtiging van de uiteindelijk gerechtigde tot de rente. De hiervóór bedoelde statistieken van de Zwitserse belastingadministratie geven het aantal automatische verstrekkingen met de daarbij behorende rente (in Zwitserse franken/euro's), die aan Nederland zijn gedaan:

2005 (juli-december)	669; CHF 5.504.673,97 (€ 4.313.526,17)
2006	1.040; CHF 29.539.468,17 (€ 23.147.468,80)
2007	1.200; CHF 36.717.200,62 (€ 28.772.022,94)
2008	1.287; CHF 44.849.560,06 (€ 35.144.633,82)
2009	1.346; CHF 30.920.083,35 (€ 24.229.334,82)

In de betrokken jaren gaat het derhalve om een aantal van in totaal 5542 automatische verstrekkingen van gegevens over rentebetalingen. De totale rente over die jaren, waarover Zwitserland gegevens aan Nederland heeft verstrekt, bedraagt CHF 147.532.186,97 (€ 115.606.986,55). Voor het jaar 2010 zijn nog geen gegevens bekend.

De vraag van de leden van de fractie van het CDA inzake het ontbreken van een bepaling met een teruggaaftermijn is reeds beantwoord bij de vergelijkbare vraag hieromtrent bij het onderdeel 'dividenden' van het artikelsgewijze deel van deze nota naar aanleiding van het verslag. Ik teken hierbij voor de volledigheid nog aan dat verzoeken om deze teruggaaf alleen van belang zijn voor inwoners van Nederland, die interest of royalty's ontvangen uit Zwitserland, en niet voor inwoners van Zwitserland, die interest of royalty's ontvangen uit Nederland, aangezien Nederland geen bronbelasting op interest en royalty's kent.

Vermogenswinsten (artikel 13 juncto onderdelen XIII en XIV van het Protocol)

De leden van de fractie van de PVV vragen of Zwitserland behulpzaam is bij het invorderen van een conserverende aanslag.

Vanwege het ontbreken van een invorderingsbepaling in het Verdrag is Zwitserland niet verplicht bijstand te verlenen bij de invordering van een conserverende aanslag. In dit kader wordt opgemerkt dat in onderdeel XIII, tweede lid, van het Protocol is geregeld dat automatisch uitstel van betaling wordt verleend bij het opleggen van een conserverende aanslag over inkomen uit aanmerkelijk belang na zekerheidstelling.

Inkomsten uit zelfstandige arbeid (artikel 14)

De leden van de fractie van de PVV vragen zich af of uit de memorie van toelichting¹⁷ mag worden afgeleid dat de regeling ten aanzien van inkomsten uit zelfstandige arbeid op dezelfde wijze verloopt als de regeling ten aanzien van winst

¹⁷ Kamerstukken II 2010/11, 32 536, nr. 3, blz. 17-18.

uit onderneming en dat artikel 14 louter in de tekst is opgenomen om Zwitserland niet op te zadelen met omvangrijke wetsaanpassingen.

De veronderstelling van deze leden is inderdaad juist. Door opneming van het artikel voor inkomsten uit zelfstandige arbeid, dat de tekst van het OESO-modelverdrag van vóór 2000 volgt, zijn de bedoelde aanpassingen van de nationale Zwitserse belastingwetgeving niet noodzakelijk geworden.

Inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid (artikel 15)

De leden van de fractie van de PVV vragen of de regering kan aangeven waarom er in artikel 15, tweede lid, van het Verdrag afgeweken is van het Nederlandse verdragsbeleid.

De reden waarom er in artikel 15, tweede lid, van het Verdrag is afgeweken van het Nederlandse verdragsbeleid, hangt samen met het voorbehoud dat Zwitserland destijds bij het tweede lid van artikel 15 OESO-modelverdrag heeft gemaakt. Deze afwijking is dan ook overeenkomstig die in andere belastingverdragen die Zwitserland heeft gesloten. De afwijking leidt ertoe, zoals uiteengezet in de memorie van toelichting¹⁸, dat de woonstaat van de werknemer langer bevoegd blijft om salaris van de werknemer die in de andere staat werkzaam is, te belasten. Zwitserland heeft hiervoor gekozen, omdat veel in Zwitserland wonende bestuurders van multinationals vaak (tegelijkertijd) in verschillende landen actief zijn. Zodoende kan Zwitserland als woonstaat het salaris van deze bestuurders over een zolang mogelijke periode in de heffing betrekken en voor die periode voorkomen dat hun salaris voor werkzaamheden verricht als werknemer moet worden toegerekend aan verschillende landen. Tevens wordt voor die periode dan voorkomen dat Zwitserland niet mag heffen, als de betrokken bestuurders werkzaamheden verrichten in een derde land en dat land niet heft of niet kan heffen.

Directeursbeloningen (artikel 16)

De leden van de fractie van het CDA merken op dat er verschillen zijn tussen het Nederlandse en het Zwitserse vennootschapsrecht, welke tot nadelige fiscale gevolgen (voor Zwitserland) zouden kunnen leiden. Zij vragen om de regeling voor leden van de raad van bestuur (hierna: bestuurders) van in Nederland gevestigde lichamen, zoals beschreven in de memorie van toelichting¹⁹, nader toe te lichten, waarbij zij zich afvragen of de regeling niet ingewikkeld is en hoe logisch het is om een dergelijke regeling te treffen, gezien het feit dat het volgt uit het vennootschapsrecht dat Zwitserland heeft gekozen.

Allereerst merk ik op dat voor *in Nederland wonende bestuurders* van in Nederland gevestigde lichamen de regeling in kwestie inhoudt dat alle vergoedingen (tantièmes, presentiegelden enz., met inbegrip van salaris), door hen ontvangen als

¹⁸ Kamerstukken II 2010/11, 32 536, nr. 3, blz. 18.

¹⁹ Kamerstukken II 2010/11, 32 536, nr. 3, blz. 18-19.

bestuurder, volledig belastbaar zijn in Nederland, derhalve ook de vergoedingen voor werkzaamheden die deze bestuurders voor het Nederlandse lichaam verrichten in Zwitserland. Bij in Nederland wonende bestuurders van in Nederland gevestigde lichamen wordt dus ook hun salaris niet gesplitst in een helft te belasten in Nederland en een helft te belasten in Zwitserland.

Verder houdt voor *in Zwitserland wonende bestuurders* van in Nederland gevestigde lichamen de regeling in kwestie in dat (alleen) het salaris van deze bestuurders niet volledig in Nederland mag worden belast, maar voor de ene helft ter belastingheffing toekomt aan Zwitserland en voor de andere helft aan Nederland. Alle overige vergoedingen die zij als bestuurder ontvangen (tantièmes, presentiegelden enz.), mogen in deze situatie wel volledig in Nederland worden belast en worden dus niet gesplitst in twee helften.

Ten slotte bevat de regeling voor *in Nederland of Zwitserland wonende bestuurders* van in Nederland gevestigde lichamen nog een aanvullende bepaling voor de situatie dat het Nederlandse lichaam een vaste inrichting zou bezitten in Zwitserland en de in Nederland of Zwitserland wonende bestuurder werkzaamheden verricht als bestuurder voor die vaste inrichting. Op grond van die bepaling mag dan (alleen) zijn salaris volledig worden belast in Zwitserland, op voorwaarde dat dit salaris ten laste komt van die vaste inrichting. Voor de overige vergoedingen van de bestuurder geldt in de situatie dat het Nederlandse lichaam een vaste inrichting in Zwitserland heeft, de aanvullende bepaling dus niet en mogen deze overige vergoedingen van de (in Nederland of Zwitserland) wonende bestuurder van het Nederlandse lichaam worden belast in Nederland.

Hoewel ik kan begrijpen dat de regeling als ingewikkeld kan worden ervaren, is de regeling slechts een voortzetting van de regeling onder het bestaande belastingverdrag (afgezien van het gebruik van de algemene term 'lichaam' en afgezien van de aanvullende bepaling voor de situatie dat een Nederlandse vennootschap een vaste inrichting heeft in Zwitserland), en wordt de bestaande regeling reeds sinds 1967 toegepast na een wijziging van het bestuurdersartikel in 1966. Deze wijziging werd ingegeven door de verschillen tussen het Nederlandse en het Zwitserse vennootschapsrecht, waarnaar ook de memorie van toelichting bij artikel 16 van het Verdrag verwijst²⁰. Anders dan de leden van de raad van bestuur van Nederlandse vennootschappen houden namelijk de leden van de raad van bestuur van Zwitserse vennootschappen zich in het algemeen niet met de dagelijkse leiding van de vennootschap bezig. Deze laatstbedoelde leden zijn in hun hoedanigheid van lid van de raad van bestuur niet in dienstbetrekking van de Zwitserse vennootschap en ontvangen dan ook geen salaris, maar een directiebeloning (tantième). Indien een lid van de raad van bestuur tevens de dagelijkse leiding van de Zwitserse vennootschap voert, heeft hij meestal twee

²⁰ Kamerstukken II 2010/11, 32 536, nr. 3, blz. 18-19.

aparte rechtsbetrekkingen met die vennootschap: een aanstelling als lid van de raad van bestuur en een dienstbetrekking. In Nederland heeft een bestuurder in de regel maar één rechtsbetrekking, namelijk de dienstbetrekking met de Nederlandse vennootschap.

Het bestuurdersartikel van vóór 1967 gaf in de praktijk aanleiding tot moeilijkheden, aangezien bij de formulering ervan onvoldoende rekening was gehouden met verschillen tussen het Nederlandse en het Zwitserse vennootschapsrecht. Het Zwitserse vennootschapsrecht kende namelijk niet een figuur als de Nederlandse directeur. Daarnaast waren er problemen met de splitsing van de bestuurdersbeloningen bij de vaststelling van de heffingsrechten. Deze splitsingsproblematiek was ontstaan als gevolg van het arrest van de Hoge Raad van 26 januari 1966, nr. 15 459 (*BNB 1966/70*), waarin werd beslist dat het vaste salaris van een directeur van een in Nederland gevestigde vennootschap moet worden belast in Zwitserland en in Nederland naar gelang van de arbeid die in elk van de beide landen is verricht.

Om deze praktische moeilijkheden op te lossen werd in het bestuurdersartikel het vaste salaris van de bestuurders van Nederlandse vennootschappen expliciet onder het bestuurdersartikel gebracht en tegelijkertijd werd dat vaste salaris, ongeacht de verhouding tussen de in beide landen verrichte arbeid, voor de helft aan Nederland en voor de andere helft aan Zwitserland toegewezen.

Toekenning van een exclusieve Nederlandse heffingsbevoegdheid voor het vaste salaris van de bestuurders van *Nederlandse vennootschappen* zou namelijk hebben geleid tot een onevenwichtige situatie. Immers, de beloningen door *Zwitserse vennootschappen* toegekend aan hun bestuurders in dienstbetrekking (niet-statutaire directieleden) konden, afhankelijk van de situatie, ook al door Nederland worden belast op grond van het arbeidsartikel, als er sprake was van in Nederland verrichte arbeid, terwijl alleen de beloningen door Zwitserse vennootschappen toegekend aan hun statutaire directieleden (niet in dienstbetrekking) in Zwitserland mochten worden belast. Daarom werd gekozen voor de 50%-verdeling, waarmee dus een evenwichtigere verdeling van heffingsrechten werd verkregen.

Aangezien het Zwitserse vennootschapsrecht, als het gaat om de positie van de leden van de raad van bestuur van Zwitserse vennootschappen, niet is gewijzigd en het Nederlandse verdragsbeleid gericht is op opname van de vaste bestuurderssalaries van Nederlandse vennootschappen onder het directieurenartikel in afwijking van het OESO-modelverdrag, lag het in de rede om de regeling voor bestuurders van Nederlandse lichamen onder het bestaande belastingverdrag, ook al is deze ingewikkeld, over te nemen in het Verdrag.

De leden van de fractie van het CDA vragen over welk bedrag aan belastbaar inkomen Zwitserland niet zou mogen heffen, als deze regeling niet zou worden getroffen.

Zoals hiervóór is aangegeven, mag Zwitserland op basis van de 50%-verdeling (alleen) het vaste salaris van *in Zwitserland wonende bestuursleden* van in Nederland gevestigde lichamen voor de helft in de belastingheffing betrekken. Zou de regeling niet zijn getroffen, dan zou het gehele vaste salaris van de betrokken bestuursleden niet belastbaar zijn geweest in Zwitserland en zou dus Nederland het vaste salaris volledig hebben kunnen belasten, naast de overige vergoedingen van deze bestuursleden, waarvoor Nederland overigens al het volledige heffingsrecht had. Zwitserland zou dan vermindering ter voorkoming van dubbele belasting hebben moeten verlenen voor het gehele vaste salaris van betrokkenen.

De leden van de fractie van het CDA vragen daarnaast of de regering voorts kan toelichten waarom de hiervóór bedoelde regeling voor *in Zwitserland wonende bestuurders van in Nederland gevestigde lichamen* ontbreekt voor de omgekeerde situatie.

Zoals hiervóór is vermeld, is de 50%-verdeling die voor heffingsrechten is geregeld in artikel 16, alleen van toepassing op salaris van *in Zwitserland wonende bestuurders* van in Nederland gevestigde lichamen. Voor de omgekeerde situatie (*in Nederland wonende bestuurders van in Zwitserland gevestigde lichamen*) is in artikel 16 geen regeling met een 50%-verdeling nodig. De 50%-verdeling heeft immers alleen betrekking op het salaris en niet op andere vergoedingen. *In Nederland wonende bestuurders van in Zwitserland gevestigde lichamen* ontvangen, als zij statutaire bestuurders zijn, geen salaris (er is geen dienstbetrekking), maar alleen tantièmes, presentiegelden e.d. en daarvoor geldt geen 50%-verdeling. Het heffingsrecht voor Zwitserland inzake in Nederland wonende statutaire bestuurders van in Zwitserland gevestigde lichamen op grond van artikel 16 ziet dus al niet op salaris, zodat ook geen 50%-verdeling aan de orde is. Als het gaat om in Nederland wonende niet-statutaire bestuurders van in Zwitserland gevestigde lichamen, ontvangen zij wel salaris (er is een dienstbetrekking), maar daarop is artikel 15 (arbeidsartikel) van toepassing, zodat daarvoor zowel Nederland als Zwitserland, afhankelijk van de situatie, een heffingsrecht kan hebben.

De leden van de fractie van de SP vragen of bestuurders van een in Zwitserland gevestigde vennootschap zonder meer in de Zwitserse Bondsstaat worden belast of dat er aan hun belastingheffing nog voorwaarden worden gesteld in de Zwitserse belastingwetgeving.

Hierop kan ik antwoorden dat deze bestuurders in de Zwitserse Bondsstaat worden belast op grond van de 'Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes' en de 'Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct' en geen nadere voorwaarden worden gesteld. Niet in Zwitserland wonende bestuurders van in Zwitserland gevestigde vennootschappen zijn aan de Zwitserse inkomstenbelasting onderworpen via inhouding van belasting op hun inkomen, zodat zij nettobedragen ontvangen van

de vennootschap. In Zwitserland wonende bestuurders van in Zwitserland gevestigde vennootschappen dienen aangifte te doen van hun inkomen. Zoals de Zwitserse autoriteiten hebben meegedeeld, bestaat er geen vrijstelling voor de bestuurders in kwestie, tenzij er een vrijstelling is voorzien in een belastingverdrag, en dient de Zwitserse vennootschap bij haar aangifte een voorgeschreven formulier in te vullen, waarop de aan haar bestuurders gedane betalingen per bestuurder worden vermeld. Deze wettelijk verplichte vermelding geldt zowel voor in Zwitserland als in het buitenland wonende bestuurders. Bovendien is de vennootschap wettelijk verplicht voor elke afzonderlijke bestuurder nog een formulier in te vullen, dat wordt gevoegd bij het eerstbedoelde formulier. De bestuurder ontvangt een afschrift van het voor hem ingevulde formulier. Indien de statutaire bestuurder (lid van de raad van bestuur) tevens werknemer van de vennootschap is (bijvoorbeeld directeur belast met de dagelijkse leiding), dient de vennootschap de betalingen voor beide functies apart te vermelden.

De leden van de fractie van de SP vragen in dit verband nog hoe betrokkenen moeten aantonen dat zij bestuurder zijn bij een Zwitserse vennootschap en of dat moet blijken uit de werkzaamheden, en zo ja hoe.

Zoals ik hiervoor reeds heb aangegeven, ontvangen betrokkenen ieder afzonderlijk een formulier van de Zwitserse vennootschap, waarop de aan hen als bestuurder betaalde bedragen worden vermeld. Met dat formulier kunnen zij dus aantonen dat zij bestuurder zijn, en in voorkomend geval tevens aantonen dat zij daarnaast nog werknemer van de vennootschap zijn. Bovendien kunnen zij aantonen dat zij bestuurder van een Zwitserse vennootschap zijn door verwijzing naar het handelsregister van het kanton waar de vennootschap is gevestigd. Dit handelsregister, waar zij geregistreerd staan, is openbaar en te raadplegen via de website <http://zefix.admin.ch/zfx>, waarbij zefix staat voor 'Zentrale Firmenindex' van Zwitserland.

Artiesten en sportbeoefenaars (artikel 17)

De leden van de fractie van de VVD vragen zich af, in welke mate de situatie van de artikelen 17 en 22 met betrekking tot sporters en artiesten zich zal voordoen.

Ik neem aan dat deze leden doelen op de situatie dat bepaalde niet in Nederland wonende artiesten en sportbeoefenaars die in Nederland activiteiten verrichten en die op grond van de nationale Nederlandse belastingwetgeving daarvoor niet meer in de belastingheffing worden betrokken. Voor die situatie is een voorziening getroffen in de Zwitserse voorkomingsbepaling, waarmee dubbele vrijstelling wordt voorkomen. Het is moeilijk aan te geven in welke mate die situatie zich zal voordoen. In elk geval kan gedacht worden aan in Zwitserland wonende profvoetballers die voor Zwitserse voetbalclubs in Nederland wedstrijden spelen in het kader van Europese competitiewedstrijden of die voor Zwitserland in Nederland wedstrijden spelen in het kader van een Europees of wereldkampioenschap. Ook kan gedacht worden aan in Zwitserland wonende profwielrenners die voor een

Zwitserse wielerploeg wedstrijden rijden in Nederland of in Zwitserland wonende proftennissers die in Nederland meedoen aan tennistoernooien.

Pensioenen, lijfrenten en socialezekerheidsuitkeringen (artikelen 18 en 19)

Uit de memorie van toelichting²¹ trekken de leden van de fractie van de PvdA de conclusie dat Nederland niet of nauwelijks in staat is belasting te heffen op pensioen, lijfrenten of socialezekerheidsuitkeringen bij Nederlanders die in Zwitserland wonen, maar die in Nederland de hiervoor betaalde premies steeds fiscaal hebben afgetrokken. Immers, omdat Zwitserland uitgekeerde pensioenen volledig in de belastingheffing betreft, kan Nederland geen bronstaatheffing toepassen. Evenmin is dit het geval voor vermogende Nederlanders die vallen onder de Zwitserse lumpsumheffing en voor in Zwitserland woonachtige Nederlanders die genieten van in Nederland fiscaal afgetrokken lijfrente.

Deze leden vragen of de regering de mening deelt dat het onwenselijk is dat de fiscus achter het net vist, juist bij vermogende Nederlanders die eerder grote bedragen fiscaal hebben afgetrokken voor hun oudedagsvoorziening. Voorts vragen zij om welke bedragen het hier gaat in relatie tot Zwitserland en waarom gunstiger afspraken voor Nederland op dit punt niet mogelijk waren.

In antwoord op de vragen van de leden van de fractie van de PvdA merk ik het volgende op. In de notitie van 1998 'Uitgangspunten van het beleid op het terrein van het internationaal fiscaal (verdragen)recht' is in overleg met het parlement onder meer het fiscale verdragsbeleid voor pensioenen vastgesteld. Dat beleid gaat in beginsel uit van een woonstaatheffing voor particuliere pensioenen, maar onder bepaalde voorwaarden wordt daarop inbreuk gemaakt met een bronstaatheffing. Zoals die notitie aangeeft, kan een bronstaatheffing gewenst zijn, wanneer in de bronstaat de opbouw van pensioenkapitaal is gefaciliteerd en de pensioenuitkeringen in de woonstaat niet of nauwelijks worden belast. Om fiscale emigratie naar dergelijke staten tegen te gaan, is in het Nederlandse verdragsbeleid voor pensioenen, en tevens ook voor lijfrenten, een geclausuleerde bronstaatheffing opgenomen, die dus aan bepaalde voorwaarden is gebonden en de functie van een antiontgaansbepaling heeft. Nederland mag een bronstaatheffing toepassen, als in Nederland tijdens de opbouwfase van de pensioen- of lijfrenteaanspraak de premies voor pensioenen of lijfrenten fiscaal aftrekbaar waren en de woonstaat van de pensioen- of lijfrentegenieter de uitkeringen niet belast tegen het algemene tarief voor inkomsten uit dienstbetrekking of minder dan 90% van de uitkeringen in heffingsgrondslag betreft. Met andere woorden: Nederland wil voorkomen dat nergens belasting geheven wordt over deze uitkeringen of zeer weinig. Als in de woonstaat voldoende heffing is gewaarborgd, treedt Nederland

²¹ Kamerstukken II 2010/11, 32 536, nr. 3, blz. 20-22.

terug. Destijds is derhalve bewust niet gekozen voor een exclusieve bronstaatheffing.

Nu Nederland en Zwitserland hebben vastgesteld dat de Zwitserse heffing over Nederlandse pensioenen en lijfrenten plaatsvindt op basis van de algemene Zwitserse inkomstenbelastingtarieven, mag de woonstaat Zwitserland die pensioenen en lijfrenten belasten. Voor de volledigheid voeg ik hieraan toe dat deze pensioenen en lijfrenten ook nog belast zijn op kantonnaal en gemeentelijk niveau. Zo ligt volgens de Zwitserse autoriteiten in 2011 de totale gemiddelde belastingdruk op federaal, kantonnaal en gemeentelijk niveau tussen ongeveer 20% en 40%, afhankelijk van het belastingtarief in de kantons.

Verder dient nog te worden vermeld dat weliswaar de aftrek van premies voor pensioenen en lijfrenten kan hebben plaatsgevonden tegen een nominaal belastingpercentage van 52 (sinds 2001), maar dat het aftrekpercentage pas 52 wordt, als het salaris na aftrek van de totale premies, afgezien van ander inkomen in box 1, andere aftrekposten en heffingskortingen, minimaal € 55.695 (begin vierde schijf in 2011) bedraagt. Voor het deel van het salaris, dat lager is dan € 55.695, is het aftrekpercentage dus lager. Een en ander houdt in dat, gelet op de belastingtarieven in de eerste drie schijven (respectievelijk 1,85%, 10,80% en 42% in 2011; het percentage voor de premie volksverzekeringen in de eerste en de tweede schijf mag uiteraard niet worden meegeteld), het gemiddelde aftrekpercentage altijd lager is dan 52 (bij een box 1-inkomen van € 100.000 is het gemiddelde percentage ca. 35 voor de betaalde premies op basis van de belastingtarieven van 2011). Per saldo zal het verschil tussen de totale Zwitserse belastingdruk en de belastingaftrek in Nederland niet disproportioneel zijn.

Ook kan erop worden gewezen dat bij inwoners van Nederland het gedurende 30 tot 40 jaar genieten van aftrek van premies tegen hoge belastingtarieven niet altijd zonder meer volledig gecompenseerd zal worden door latere belastingheffing over de uitkeringen (ook al zullen die op jaarbasis hoger zijn dan de genoten aftrek), gelet op de gemiddelde leeftijd van pensioen- en lijfrentegenieters in Nederland (in 2010 voor mannen 78,4 jaar en voor vrouwen 82,5 jaar volgens Eurostat, het statistisch bureau van de Europese Unie).

Ten slotte dient in ogenschouw te worden genomen dat de fiscaal gefaciliteerde pensioen- of lijfrenteaanspraak in de eerste plaats bedoeld is om feitelijk te worden voor het doel waarvoor de faciliteit is verleend, namelijk (aanwending) als inkomensvoorziening, zoals is bevestigd in het kader van de reparatie van belastingwetten in verband met arresten van de Hoge Raad inzake pensioen- en

lijfrenteanspraken.²² Aan inwoners van Nederland, die emigreren naar Zwitserland, worden dienovereenkomstig conserverende aanslagen opgelegd voor hun pensioen- en lijfrenteanspraken volgens de waarde in het economische verkeer. Indien binnen tien jaar na emigratie afkoop of een andere onregelmatige afwikkeling plaatsvindt, wordt de opgelegde conserverende aanslag dan ook ingevorderd.

Gezien het tot dusverre gevoerde verdragsbeleid inzake pensioenen en lijfrenten, dat was afgestemd met het parlement (bronstaatheffing, indien er geen sprake is van een adequate heffing in het verdragsland), en gelet op de andere hiervóór gesignaleerde aspecten, zoals de totale Zwitserse belastingdruk, het gemiddelde Nederlandse aftrekpercentage en het doel van de fiscale faciliteit, kan ik mij dan ook niet aansluiten bij het uitgangspunt van de leden van de fractie van de PvdA dat de fiscus achter het net vist, juist bij vermogende Nederlanders die eerder voor grote bedragen fiscale faciliteiten hebben genoten voor hun oudedagsvoorziening. De vraag van de leden van de fractie van de PvdA waarom er geen gunstigere afspraken voor Nederland op dit punt mogelijk waren, is met het vorenstaande ook beantwoord. Inzet van Nederland was immers om een geclausuleerde bronstaatheffing in het Verdrag op te nemen en dus pas een heffingsrecht te claimen, als er geen sprake zou zijn van een adequate heffing in het verdragsland. Deze bronstaatheffing is een van de twaalf verwezenlijkte Nederlandse wensen, zoals opgesomd in paragraaf 2 van de memorie van toelichting ('Verloop van de onderhandelingen').²³ Mocht echter niet langer sprake zijn van een adequate heffing, dan komt het heffingsrecht weer aan Nederland toe, anders dan onder het huidige verdrag, dat alleen maar een uitsluitende woonstaatheffing kent. Op de vraag om welke bedragen aan fiscale aftrek van premies het gaat, is moeilijk een antwoord te geven. Van deze bedragen wordt door de Belastingdienst geen overzicht bijgehouden, zodat statistische gegevens ontbreken.

In de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011 is overigens ingegaan op de behandeling van pensioenen en ook van lijfrenten. Daarbij wordt geconstateerd dat er om verschillende redenen sprake is van een toename van het aantal belastingplichtigen die het in Nederland opgebouwde pensioen na pensionering in het buitenland gaan genieten, en daarmee het financiële belang van Nederland als bronstaat groeit, nu pensioenopbouw alhier – internationaal gezien in relatief ruime mate – met gebruikmaking van fiscale faciliteiten mogelijk is en ook in internationaal verband de heffingswens van de staat die de pensioenopbouw fiscaal heeft gefaciliteerd, in toenemende mate wordt erkend. Daarom is het nieuwe Nederlandse verdragsbeleid gericht op het overeenkomen van een bronstaatheffing voor gefaciliteerd opgebouwde pensioenen en lijfrenten, maar in eerste instantie anders dan

²² *Kamerstukken II* 2008/09, 31 990, nr. 7, blz. 1, 4 en 5.

²³ *Kamerstukken II* 2010/11, 32 536, nr. 3, blz. 2.

voorheen onafhankelijk van de fiscale behandeling van de pensioenen en lijfrenten in de (nieuwe) woonstaat van de pensioen- of lijfrentegerechtigde (dus een ongeclausuleerde bronstaatheffing), mede omdat de ervaring heeft geleerd dat het in de praktijk niet eenvoudig is inzicht te krijgen in de wijze van belastingheffing in de bedoelde woonstaat.

Meer in het algemeen vragen de leden van de fractie van de PvdA of de problematiek dat de omkeerregel 'premie aftrekbaar uitkering belast' afglijdt naar de regel 'premie aftrekbaar uitkering onbelast', ook speelt in relatie tot andere landen dan Zwitserland en wat dit betekent voor de houdbaarheid van de omkeerregel op lange termijn.

Zoals uit het vorenstaande is gebleken, staat tegenover de aftrekbaarheid van premies niet de onbelastbaarheid van uitkeringen. Nederland treedt met betrekking tot een bronstaatheffing overeengekomen op basis van het verdragsbeleid sinds 1998 pas terug, als een voldoende heffingsniveau in het desbetreffende verdragsland is gegarandeerd. Zouden de bedoelde uitkeringen in de relatie met een verdragsland waarmee Nederland een geclausuleerde bronstaatheffing is overeengekomen, volgens de belastingwetgeving van dat land niet worden belast, dan kan Nederland de in het desbetreffende verdrag opgenomen bronstaatheffing toepassen. Dat geldt ook voor het nieuwe verdrag met Zwitserland, anders dan voor het huidige verdrag. Voor de toekomst streeft Nederland, zoals in de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011 is verwoord, naar een ongeclausuleerde om de reeds eerder genoemde redenen.

Daarnaast heeft het kabinet in het kader van de eerder genoemde reparatie van enkele belastingwetten in verband met arresten van de Hoge Raad inzake pensioen- en lijfrenteaanspraken²⁴ het standpunt bevestigd dat de omkeerregeling onlosmakelijk onderdeel uitmaakt van het Nederlandse pensioenstelsel en dat, de vergrijzing op haar hoogtepunt is, een substantieel deel van het inkomen bestaat uit pensioenbetalingen (die voor inwoners van Nederland zonder zijn belast). De omkeerregeling vormt ook voor de meeste lidstaten van de Europese Unie, evenals voor Zwitserland, onderdeel van hun fiscale stelsel. Ook de Europese Commissie streeft verder naar een brede toepassing van de omkeerregel binnen de EU om mismatches, die kunnen leiden tot dubbele belasting of niet-belasting, te verminderen.²⁵ Ik zie dan ook thans geen risico's voor de houdbaarheid van de omkeerregel op lange termijn. Afschaffing van de omkeerregel zou immers ingaan tegen de ontwikkelingen binnen de EU.

Overheidsfunctionarissen (artikel 19) en studenten (artikel 20)

²⁴ Kamerstukken II 2008/09, 31 990, nr. 7, blz. 1.

²⁵ Mededeling van de Commissie over de opheffing van fiscale barrières voor grensoverschrijdende Bedrijfspensioenregelingen, COM (2001) 214 definitief.

Op de vraag van de leden van de fractie van de PVV of het artikel voor overheidsfunctionarissen (artikel 19) en dat voor studenten (artikel 20) in lijn zijn met het OESO-modelverdrag, kan ik het volgende antwoorden. Artikel 19 wijkt op twee onderdelen af van OESO-modelverdrag. In de eerste plaats is in artikel 19 van het Verdrag de formulering gebruikt dat (overheids)salarissen enz. mogen worden belast in de uitbetalende staat, terwijl het OESO-model de formulering hanteert dat de (overheids)salarissen enz. slechts belastbaar zijn in de uitbetalende staat. Er is dus in artikel 19 van het Verdrag overeenkomstig de Nederlandse wens geen exclusief heffingsrecht opgenomen. De reden hiervoor is dat Nederland als woonstaat van de ontvanger van de overheidsbetalingen in kwestie het zogenoemde progressievoorbehoud wil kunnen toepassen, indien voorkoming van dubbele belasting moet worden verleend voor Zwitserse overheidsbetalingen. Dit houdt in dat Nederland op het overige inkomen van een inwoner van Nederland een tarief kan toepassen, dat hoort bij zijn wereldinkomen (dus inclusief de Zwitserse overheidsbetalingen).

Artikel 19 van het Verdrag wijkt in de tweede plaats af doordat dit artikel niet van toepassing is op overheidspensioenen. Deze zijn om uitvoeringstechnische redenen ondergebracht in artikel 18 van het Verdrag (zie voor een toelichting de memorie van toelichting bij artikelen 18 en 19, vijfde alinea).²⁶

Artikel 20 voor studenten is volledig in lijn met het OESO-modelverdrag.

Vermijding van dubbele belasting (artikel 22)

De leden van de fractie van het CDA vragen zich af waarom in het vijfde lid van artikel 22 niet per situatie wordt aangegeven welke afwijkende regeling ter voorkoming van dubbele belasting geldt. Het vijfde lid artikel 22 regelt de wijze van voorkoming van dubbele belasting, zoals Zwitserland deze toepast. Het is een aangelegenheid van Zwitserland zelf om invulling te geven aan de wijze waarop het vermindering ter voorkoming van belasting wil verlenen, en aan de vormgeving daarvan, zoals het ook de bevoegdheid van Nederland is om zijn voorkomingsmethodiek en de vormgeving daarvan te bepalen. De voorkomingsregeling is dan ook in beginsel geen onderhandelingsonderwerp. De vormgeving van de voorkomingsmethodiek in artikel 22, vijfde lid, is overeenkomstig die welke Zwitserland steeds in zijn verdragen hanteert.

Non-discriminatie (artikel 24)

De leden van de fractie van het CDA merken op dat het non-discriminatieartikel op enkele punten afwijkt van het Nederlandse fiscale verdragsbeleid in dezen. Er is geen non-discriminatieregeling opgenomen voor staatlozen. Zij vragen waarom Zwitserland dit heeft geblokkeerd en wat hiervan de gevolgen zijn. Zoals in de memorie van toelichting is vermeld, heeft Zwitserland een voorbehoud gemaakt op de non-discriminatieregeling voor staatlozen in het OESO-modelverdrag. Daarom is

²⁶ Kamerstukken II 2010/11, 32 536, nr. 3, blz. 21.

de regeling niet opgenomen in het Verdrag.²⁷ Aangezien zowel Zwitserland als Nederland belasting heffen op basis van inwonerschap en bij hun belastingheffing van binnenlandse en buitenlandse belastingplichtigen de nationaliteit geen rol speelt, heeft het ontbreken van een regeling voor staatlozen geen gevolgen.

De leden van de fractie van het CDA vragen bovendien of het ontbreken van een regeling voor staatlozen, samen met het zesde lid voor gelijke behandeling van pensioenpremies, de enige afwijking van het Nederlandse fiscale verdragsbeleid is inzake artikel 24. Behalve de beide reeds genoemde afwijkingen zijn er nog twee afwijkingen te vermelden. De eerste afwijking ziet op de tweede volzin van het derde lid van artikel 24 van het OESO-modelverdrag. Deze volzin is opgenomen in artikel 24, vijfde lid, van het Verdrag. De bedoelde tweede volzin regelt dat een verdragsluitende staat niet verplicht is aan inwoners van de andere verdragsluitende staat met een vaste inrichting in de eerstbedoelde staat de fiscale voordelen vanwege gezinsomstandigheden toe te kennen, die deze staat toekent aan zijn eigen inwoners. Met de verplaatsing van de bepaling naar een apart lid is tegelijkertijd de reikwijdte van de bepaling uitgebreid en is deze van toepassing geworden op het gehele artikel 24 van het Verdrag. De tweede afwijking heeft betrekking op de tweede volzin van het vierde lid van artikel 24 van het OESO-modelverdrag. Deze volzin is niet opgenomen in artikel 24, derde lid, van het Verdrag. Die tweede volzin heeft betrekking op de non-aftrek van schulden voor de bepaling van het belastbare vermogen van een onderneming. Aangezien het Verdrag niet van toepassing is op de vermogensbelasting, is de bepaling weggelaten.

Regeling voor onderling overleg (artikel 25 juncto onderdelen II en XV van het Protocol)

In het Verdrag is in artikel 25 juncto onderdelen II en XV van het Protocol een regeling voor onderling overleg overeengekomen. De leden van de fractie van de VVD vragen zich af hoe ruim de werking zal kunnen zijn van de in artikel II van het Protocol genoemde mutual agreement procedure. De werking van de onderlinge overlegprocedure zal niet anders of ruimer zijn dan de reeds overeengekomen soortgelijke Protocolbepalingen in andere reeds afgesloten verdragen, zoals de Verdragen met België (*Trb.* 2001,136) en Zuid-Afrika (*Trb.* 2006, 6). In de memorie van toelichting is eveneens ingegaan op de achtergrond en doelstelling van het opnemen van een bepaling die voorziet in een bindende uitkomst van de onderlinge overlegprocedure. Daarbij is opgemerkt dat de uitleg en de oplossing binnen de context van het Verdrag dient te blijven. Met de publicatie van de uitkomsten van overlegprocedures op basis van de bedoelde bepalingen wordt een bijdrage geleverd aan de rechtszekerheid voor belastingplichtigen die zich in een vergelijkbare situatie bevinden als degene wiens concrete geval is opgelost door de

²⁷ Zie paragraaf 90 bij artikel 24 van het OESO-modelverdrag.

desbetreffende overlegprocedure. Bovendien kan gewezen worden op verschillende besluiten waarin Nederland met de desbetreffende verdragsstaten nadere uitvoering heeft gegeven aan verdragsbepalingen of deze heeft verduidelijkt, hetgeen een vergelijkbaar karakter heeft als een bindende oplossing van de overlegprocedure die bekend gemaakt wordt. Als voorbeeld kan gewezen worden op het besluit inzake de fiscale problematiek van in Duitsland actieve Nederlandse bloemenhandelaren²⁸ of de met België getroffen regeling inzake aandelenopties toegekend aan grensarbeiders.²⁹

In artikel 25 van het Verdrag is bovendien een arbitragebepaling opgenomen die de mogelijkheid geeft om een arbitrageprocedure te starten indien de bevoegde autoriteiten niet binnen een periode van drie jaar in onderling overleg tot een oplossing komen. De bepaling is gebaseerd op de arbitragebepaling zoals de OESO die heeft opgesteld in 2007, waarin wordt uitgegaan van een periode van twee jaar als termijn voor het in onderling overleg tot een oplossing komen. De leden van de fractie van het CDA vragen waarom in het Verdrag is gekozen voor een periode van drie jaar in plaats van een periode van twee jaar voor het in onderling overleg tot een oplossing komen alvorens het geschil kan worden beslecht via arbitrage. Zoals opgemerkt in de memorie van toelichting is het tijdvak van drie jaar op verzoek van Zwitserland in het Verdrag opgenomen. Ten tijde van de onderhandelingen was het nog geen beleid van Zwitserland om een arbitragebepaling op te nemen, waardoor Zwitserland de voorkeur had voor een langere periode om via onderling overleg tot een oplossing te komen alvorens het geschil beslecht zou kunnen worden aan de hand van een voor hen nieuwe arbitrageprocedure. Overigens hoeft de langere termijn van drie jaar voor onderling overleg geen afbreuk te doen aan de impact van een arbitrageprocedure als stimulans om de overlegprocedure tot een goed einde te brengen. De overeengekomen periode is weliswaar langer dan de twee jaar die in het OESO-modelverdrag wordt gehanteerd, maar is nog steeds effectief ter bescherming van het belang van de belastingplichtige(n) bij een oplossing voor het concrete geschil.

Het vijfde lid van artikel 25 biedt aan de bevoegde autoriteiten de mogelijkheid om in een Onderlinge Overeenkomst de wijze van toepassing van de arbitrageprocedure vast te stellen. In de memorie van toelichting is aangegeven dat beide partijen binnen afzienbare tijd deze Onderlinge Overeenkomst willen vaststellen. De leden van de fractie van het CDA vragen welke termijn de regering in gedachten heeft, gelet op het belang van belastingplichtigen om zo snel mogelijk te weten waarop ze in voorkomende gevallen al dan niet kunnen rekenen. Hierover kan worden opgemerkt dat er naar gestreefd wordt om de Onderlinge Overeenkomst vast te stellen voordat het Verdrag van toepassing wordt, maar dat

²⁸ Besluit van 16 september 2002, nr. IFZ 2002/715M, *Stcrt.* nr. 86.

²⁹ Besluit van 21 februari 2007, nr. IFZ2007/45M, *Stcrt.* 43.

uiteindelijke realisatie van dat streven mede afhankelijk is van de bereidheid en ruimte daartoe van de bevoegde autoriteiten van Zwitserland. Mocht de Onderlinge Overeenkomst onverhoopt toch niet zijn vastgesteld voordat het Verdrag van toepassing wordt – hetgeen niet de verwachting is – , dan zal dat vooralsnog niet direct het belang van belastingplichtigen schaden om zo snel mogelijk te weten waarop ze in voorkomende gevallen al dan niet kunnen rekenen, aangezien eerst de onderlinge overlegprocedure zal voorzien in de mogelijkheid tot het vinden van een oplossing voordat de belastingplichtige toekomt aan de arbitrageprocedure.

Uitwisseling van inlichtingen (artikel 26 juncto onderdeel XVI van het Protocol)

De vragen van de leden van de fractie van de PVV inzake geautomatiseerde uitwisseling van informatie zijn reeds beantwoord in het onderdeel 'Uitwisseling van inlichtingen' van deze nota.

Leden diplomatieke vertegenwoordigers (artikel 27)

De leden van de fractie van de PVV vragen de regering of zij kunnen concluderen dat artikel 27 conform het OESO-modelverdrag is.

Dienaangaande merk ik op dat het eerste lid van artikel 27 van het Verdrag geheel overeenkomt met de bepaling in het OESO-modelverdrag (artikel 28). Het tweede en het derde lid van artikel 27 komen niet voor in het OESO-modelverdrag zelf. Wel bevat het OESO-commentaar op artikel 28 bepalingen van gelijke strekking. Deze beide leden van artikel 27 van het Verdrag wijken redactioneel enigszins af van de tekst in het OESO-commentaar en hebben daarnaast geen betrekking op de vermogensbelasting, aangezien het Verdrag daarop niet van toepassing is.

De staatssecretaris van Financiën,

mr. drs. F.H.H. Weekers