



# Recente ontwikkelingen in het internationale belastingrecht

PROF. DR. J. H. CHRISTIAANSE

## Inleiding

In de jaren zeventig werd het internationale belastingrecht gekenmerkt door twee tendenties. In de eerste plaats werd de positie van de nationale schatkisten versterkt door toenemende uitwisselingen van inlichtingen op fiscaal terrein tussen de staten en door het formuleren van verdragsbepalingen tegen oneigenlijk gebruik van belastingverdragen. In de tweede plaats was sprake van verhoogde rechtsbescherming voor de belastingbetalers door een nog uitgebreider netwerk van belastingverdragen.

## Internationaal belastingrecht

Sprekend over internationaal belastingrecht is het goed dit rechtsonderdeel nog eens te definiëren. Uitgangspunt is dat de staten nagenoeg soeverein zijn bij de vormgeving van hun nationale belastingstelsels. Het volkenrecht kent nauwelijks beperkingen in dit opzicht. De Franse hoogleraar Maximé Chrétien heeft in zijn fraaie theoretische studie *A la recherche du droit international fiscal* slechts weinig normen kunnen vinden die elke staat bij zijn belastingstelsel moet respecteren. Natuurlijk waren er gewoonterechtelijke regels, bij voorbeeld voor diplomaten, maar de werkelijke internationale bron van het internationale belastingrecht zijn de gesloten verdragen. Moet men echter het internationale belastingrecht beperken tot deze naar de bron internationaalrechtelijke regels, of behoren daartoe ook de regels van

de nationale belastingwetgeving die betrekking hebben op internationale gevallen (bij voorbeeld de regels over de belastingheffing van niet-ingezetenen met binnenlandse bronnen van inkomen en de nationale regels over eenzijdige vermijding van dubbele belasting)?

De Duitse grootmeester van het internationale belastingrecht, prof. Ottmar Bühler, die een boek schreef over „Prinzipien des Internationalen Steuerrechts“, maakt al het onderscheid tussen „nur völkerrechtlich begründete Normen des Kollisionsrechts“ en „die nationalrechtliche Regelungen, die das Kollisionsrecht zum Gegenstand haben“. Mijns inziens is er veel voor te zeggen het internationale belastingrecht in ruime zin op te vatten en te definiëren als het recht dat zich bezighoudt met de afbakening van de belastingsoevereïteit tussen de staten.

## Internationale dubbele belasting

De staten kunnen bij de opstelling van hun belastingstelsel bepaalde beginselen volgen. Het zijn er voor inkomsten-, vermogens- en winstbelastingen drie:

1. nationaliteitsbeginsel;
2. woonplaatsbeginsel; en
3. territorialiteitsbeginsel of bronlandbeginsel.

Door overlapping van deze beginselen kan spoedig en op eenvoudige wijze zogenaamde internationale dubbele belasting ontstaan. Internationale dubbele belasting

doet zich voor indien verschillende staten gelijktijdig dezelfde belastingplichtige voor hetzelfde belastingobject in een gelijksoortige belasting betrekken. Het meest voorkomend zijn de conflicten tussen het woonstaatsbeginsel en het bronlandbeginsel. De woonstaat belast van een inwoner het gehele wereldinkomen, bij voorbeeld een inwoner van Nederland wordt op grond van het woonlandbeginsel in de inkomstenbelasting betrokken, ook al ontvangt hij huur uit hoofde van een onroerend goed dat hij in Duitsland bezit. Maar Duitsland wenst deze huur ook te belasten op grond van buitenlandse belastingplicht voor niet-inwoners voor bronnen van inkomen die met het Duitse territorium zijn verbonden, en wel op grond van het bronlandbeginsel. Dit is een klassiek voorbeeld van internationale dubbele belasting. Men kan deze dubbele belasting matigen of opheffen door hetzij eenzijdige nationale wetgeving, hetzij belastingverdragen.

Eenzijdig zou in ons voorbeeld Nederland dit op drie manieren kunnen doen:

1. „deduction“: de buitenlandse belasting is een aftrekbare lastenpost;
2. „exemption“: het buitenlandse inkomen wordt vrijgesteld;
3. „credit“: de buitenlandse belasting wordt afgetrokken van de binnenlandse belasting over het wereldinkomen.

In ons voorbeeld erkent Nederland het primaire recht van Duitsland de inkomsten uit het daar gelegen onroerend goed te belasten en geeft Nederland een vrijstelling voor de huur.

**Deze rubriek wordt verzorgd door het Fiscaal-Economisch Instituut van de Erasmus Universiteit Rotterdam**

Deze toedeling van belastingobjecten kan ook plaatsvinden door het sluiten van een belastingverdrag tussen twee staten. Tevens wordt dan geregeld hoe de woonstaat moet handelen met inkomsten, c.q. de belasting daarover, die aan een bronstaat bij verdrag ter belastingheffing zijn toegewezen.

## Tendenties

De ontwikkelde staten in deze wereld hebben de neiging, zeker als het gaat om dividenden, interesten en royalties, slechts een beperkt of geen recht toe te kennen tot belastingheffing aan de bronstaat, maar die opbrengsten voor de eigen woonstaat te reserveren. Zij hebben dus een zekere voorkeur voor het woonstaatsbeginsel. De ontwikkelingslanden hebben daarentegen een begrijpelijke voorkeur voor het bronlandbeginsel, zeker als zij alleen inkomen belasten uit zogenaamde „domestic sources“, zoals bij voorbeeld vele Latijns-Amerikaanse staten doen.

Een andere tendens is een uitgesproken voorkeur voor de „credit“-methode in de Angelsaksische wereld, maar zeker ook daarbuiten. Met name de Verenigde Staten

volgen deze methode, waarbij het economische effect in feite is dat het investeren in het binnenland – de zogenaamde „capital-export neutrality”. Verlaagt een land, bij voorbeeld een ontwikkelingsland, de bronbelasting om kapitaal aan te trekken, dan behoeven de Verenigde Staten minder „foreign tax credit” te geven, zodat het voordeel voor de Amerikaanse schatkist is en niet voor de investeerder. Het effect dat het ontwikkelingsland beoogt, wordt dus teniet gedaan. President Kennedy wilde hier wel aan tegemoet komen in belastingverdragen door een zogenaamde „tax sparing credit” te geven, d.w.z. ook een „credit” voor tijdelijk niet of minder in het buitenland geheven belastingen, maar het Foreign Relations Committee van de Amerikaanse senaat – onder gelijke druk van werkgevers en werknemers – voelde hier niets voor.

Nederland heeft traditioneel altijd gestaan op het standpunt van het woonlandbeginsel, maar was en is bereid „exemptions” te geven. Verlaagde belastingen op bij voorbeeld ondernemingswinst in het buitenland werken dan meteen in het voordeel van de ondernemingen. Toch gaan er de laatste tijd in Nederland wel stemmen op integraal over te gaan op het „credit”-systeem en ook minder royaal te zijn met de deelnemingsvrijstelling t.o.v. buitenlandse dochterondernemingen. Overigens heeft Nederland in het begin van de jaren zeventig eenzijdig een creditregeling ingevoerd voor dividenden, interesten en royalties die afkomstig zijn uit ontwikkelingslanden. Maar dat was een extra voorziening met een beetje het karakter van ontwikkelingshulp en verder vooral als een tegemoetkoming aan het Nederlandse bedrijfsleven. Nederland had immers nog niet zoveel belastingverdragen met ontwikkelingslanden.

### **Geen afschaffing deelnemingsvrijstelling**

Er zijn geen indicaties dat de Nederlandse regering in de nabije toekomst wetsvoorstellen zal maken om met name de deelnemingsvrijstelling in de buitenlandse verhoudingen te beëindigen, c.q. ingrijpend te beperken. In de Tweede Kamer vond een interessante discussie plaats bij de goedkeuring van het verdrag met Zuid-Korea over de positie van Nederland als vestigingsplaats voor holdings. Eerder was deze positie door een uitspraak van de Hoge Raad enigszins in gevaar gebracht, maar onmiddellijk is toen door het Nederlandse Ministerie van Financiën de positie van deze holdings opgehelderd. In de kern blijven alleen die holdings bedreigd die opgezet zijn als constructie voor individuele Nederlandse aandeelhouders, en daar kan weinig bezwaar tegen worden gemaakt. Heeft de holding een essentiële functie in de zakelijke activiteiten van een groep van vennootschappen dan is er geen enkel risico. Hieruit kan men afleiden dat het Nederlandse Ministerie van Financiën de positieve zijde erkent van deze holdings voor Nederland.

**J.H. Cristiaanse**