

# Ministerie van Financiën

> Retouradres Postbus 20201 2500 EE Den Haag

## Directoraat-Generaal Belastingdienst

Korte Voorhout 7  
2511 CW Den Haag  
Postbus 20201  
2500 EE Den Haag  
www.rijksoverheid.nl

## Inlichtingen

**Ons kenmerk**  
DGB/2016/2645 U

**Uw brief (kenmerk)**

Datum 12 juli 2016

Betreft Wob-verzoek Malta-problematiek

Geachte \_\_\_\_\_,

Op 31 mei 2016 stuurde u een Wob-verzoek waarin u mij vraagt 'alle documenten openbaar te maken van de Belastingdienst, het Directoraat-generaal Belastingdienst en kennisgroepen die betrekking hebben op de fiscale gevolgen van zetelverplaatsing van vennootschappen naar Malta en ook de documenten die betrekking hebben op het Drielandenpuntarrest en het Malta-arrest'.

### Wettelijk kader

Uitgangspunt van de Wob is dat - in het belang van een goede en democratische bestuursvoering - overheidsdocumenten op verzoek openbaar worden gemaakt. Dit uitgangspunt geldt niet als een specifieke geheimhoudingsplicht zich ertegen verzet of als één of meer uitzonderingsgronden van de Wob van toepassing zijn. Het verzoek moet betrekking hebben op documenten die feitelijk beschikbaar zijn en niet al openbaar gemaakt zijn.

### Inventarisatie documenten

Ik heb laten nagaan welke documenten voorhanden zijn die betrekking hebben op uw verzoek. De volgende documenten zijn aangetroffen:

1	Presentatie "drielandenpunt dividendconstructies"	8 okt. 2015
2	Uitleg DBV NL-Zwitserland (1959) en DBV NL-Luxemburg	12 okt. 2015
3	Notitie "verplaatste Nederlandse BV's" naar met name Malta	30 dec. 2015
4	Memo inzake actie verplaatste BV's naar met name Malta	7 maart 2016
5	Verzoek om informatie	Geen datum

### Beoordeling documenten

De vijf genoemde documenten maak ik openbaar met de volgende kanttekeningen. Ik heb informatie waardoor een verband is te leggen met een belastingplichtige onleesbaar gemaakt. Het openbaar maken van dergelijke informatie zou in strijd komen met de fiscale geheimhoudingsplicht van art. 67 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen. Waar dit het geval is heb ik dat vermeld op de documenten.

Verder heb ik de namen van medewerkers en andere personen onleesbaar gemaakt. Ik ben van oordeel dat hun privacy belangrijker is dan het belang van openbaarheid (art. 10, lid 2, onder e, van de Wob).

**Directoraat-Generaal  
Belastingdienst**

**Ons kenmerk**  
DGB/2016/2645 U

In de documenten 1 t.m. 4 heb ik de passages die te maken hebben met het toezicht van de Belastingdienst onleesbaar gemaakt. Ik vind het belang van de Belastingdienst dat zijn toezichtsbeleid vertrouwelijk blijft groter dan het belang van openbaarheid (art. 10, lid 2, onder d, van de Wob). Als dergelijke informatie openbaar wordt kunnen belastingplichtigen hun gedrag daarop afstemmen en zal dat het toezicht van de Belastingdienst mogelijk frustreren. Waar dit van toepassing is heb ik dat ook vermeld op de documenten.

### **Besluit**

Ik wijs uw verzoek grotendeels toe.

Hoogachtend,  
de Staatssecretaris van Financiën,  
namens deze,

Mr. J. de Blieck  
lid van het Managementteam Belastingdienst

Voor de goede orde wijs ik u erop dat u tegen mijn besluit in het kader van de Wob op grond van afdeling 6.2 van de Algemene wet bestuursrecht binnen zes weken na dagtekening van dit besluit een bezwaarschrift kunt indienen bij de staatssecretaris van Financiën, kamer KV 2.52, postbus 20201, 2500 EE Den Haag. Het bezwaarschrift moet door de indiener zijn ondertekend en bevat ten minste zijn naam en adres, de dagtekening, een omschrijving van het besluit waartegen het bezwaar is gericht en de gronden waarop het bezwaar rust.

Ten aanzien van de geheimhoudingsplicht van artikel 67 van de AWR als zodanig staat geen bezwaar of beroep open op grond van de Algemene wet bestuursrecht. Dit betekent dat een eventueel bezwaar beperkt moet blijven tot de vraag of uw verzoek om openbaarmaking op grond van de Wob terecht is afgewezen met een beroep op artikel 67 van de AWR.

Document 1

Tax and Customs administration



# "drielandpunt- dividend- constructies"

Utrecht 8/10/2015



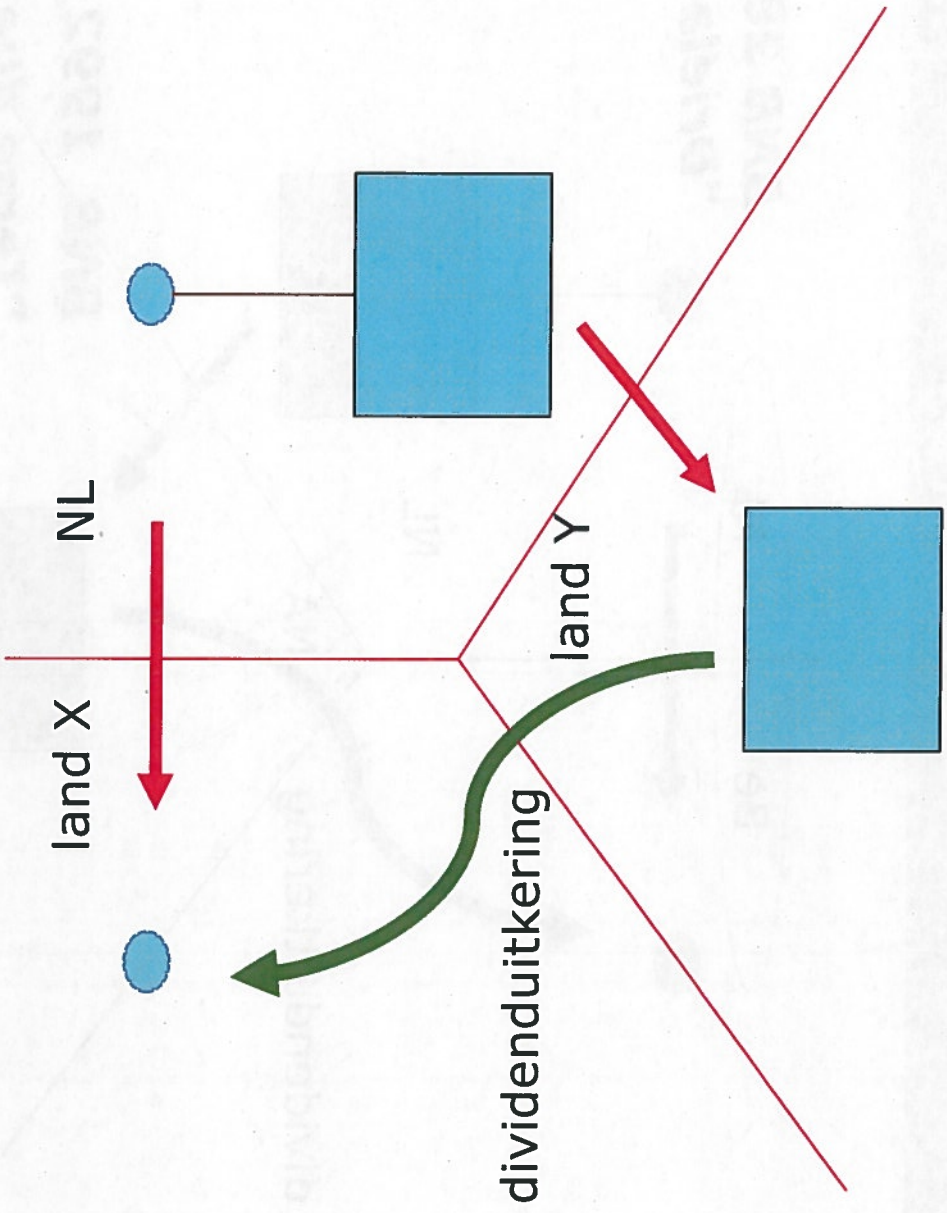
the Netherlands

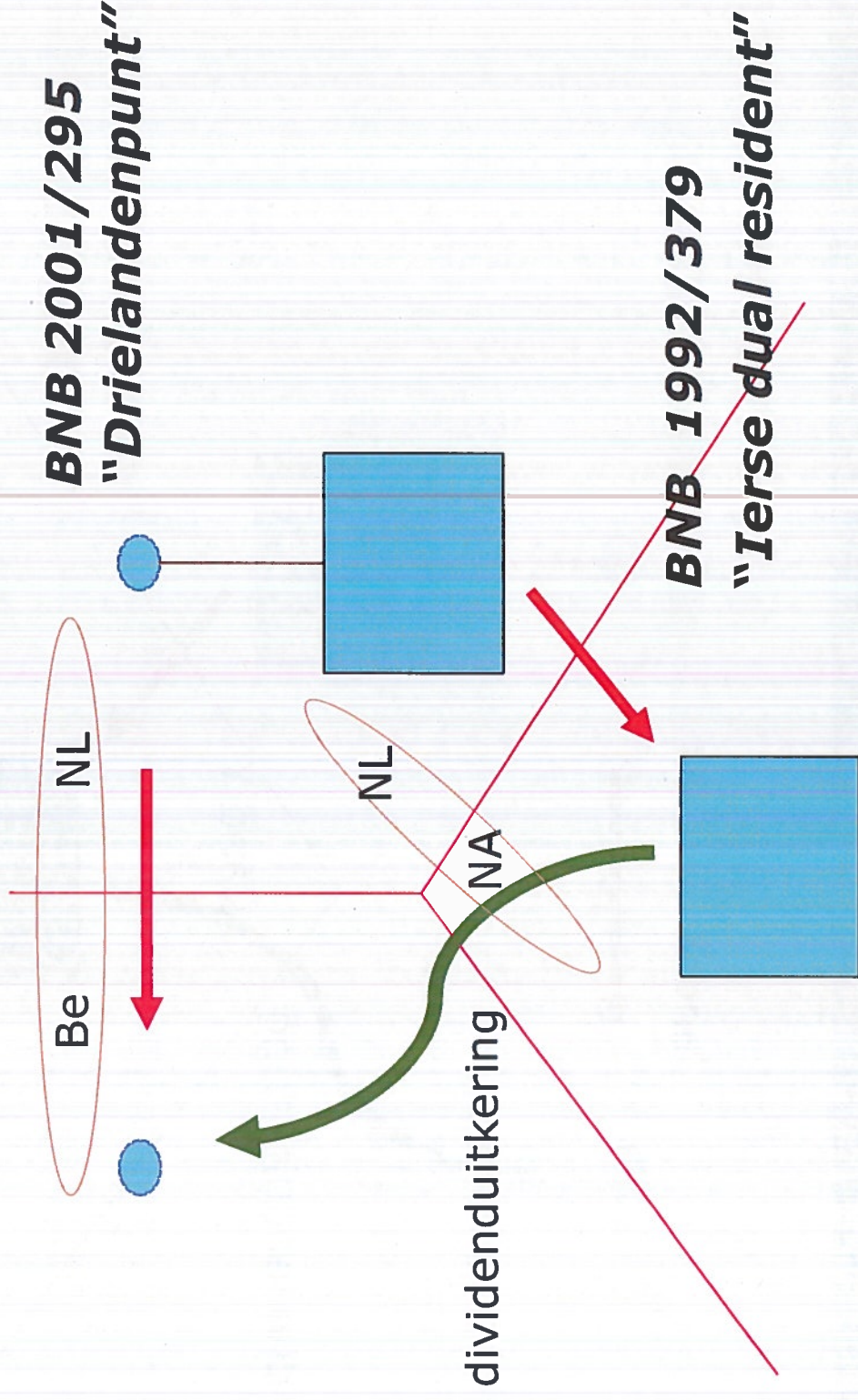


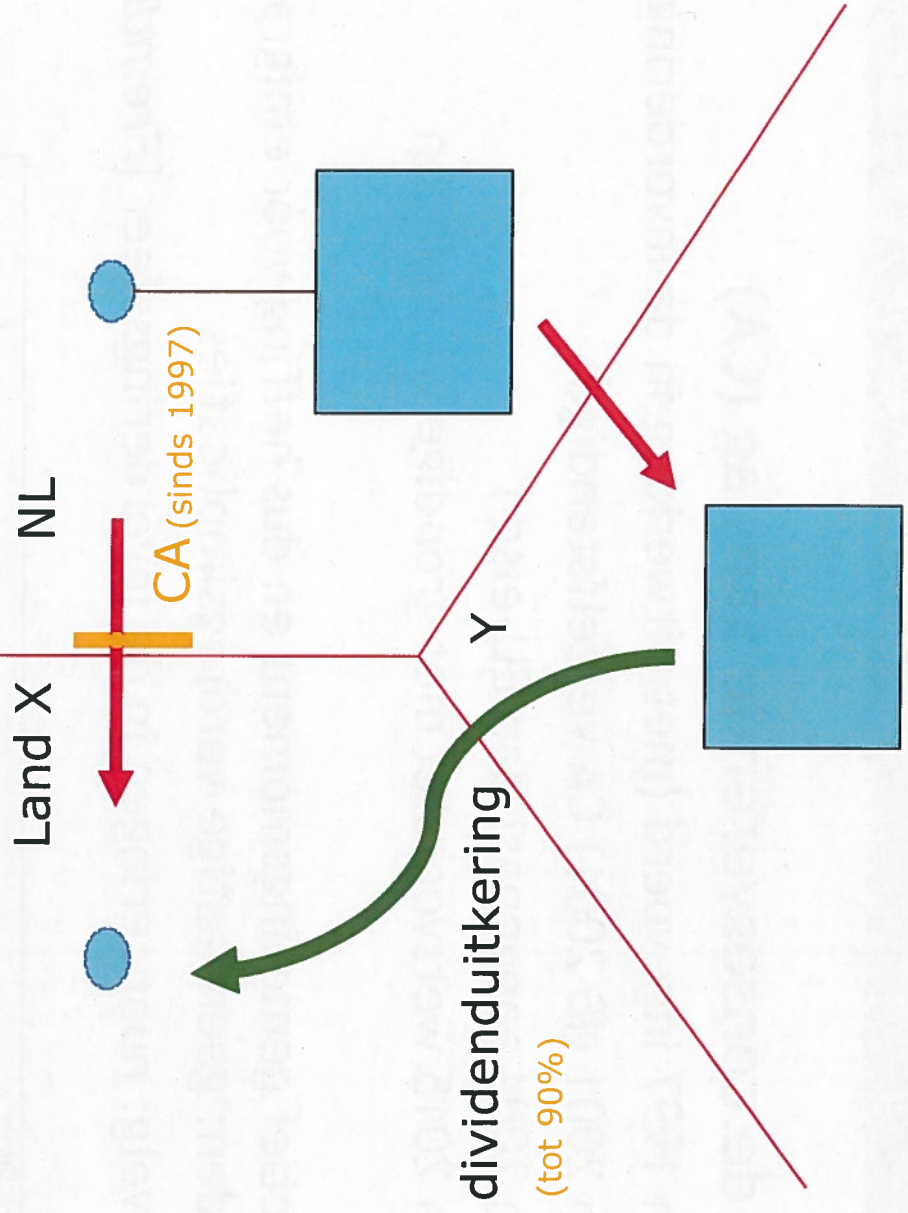
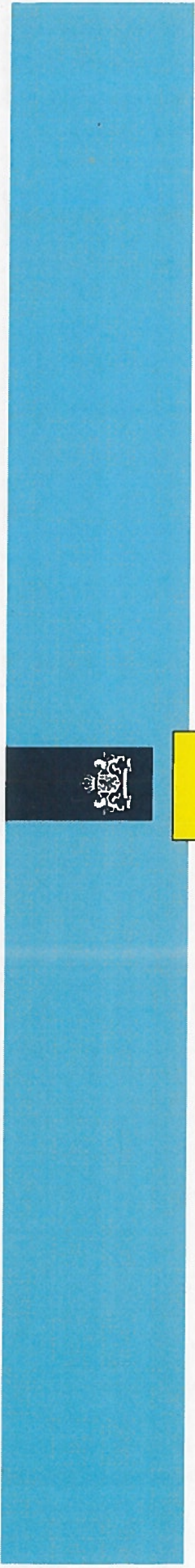


## Inhoud

- intro drielandenpunt
- conserverende aanslag  
(wetsontwerp 15 sept '15, 15.15u)
- omvang
- bestrijding in uitvoerings-  
sfeer
- gecoördineerde actie?  
(CA en/of ook eerdere emigraties)









## lets over de conserverende aanslag (CA) (1)

historie - in 1997 ingevoerd (met uitwerking in de Invorderingswet)

- in 2001 (IB 2001) CA verzelfstandigd
- in 2004 aangepast aan EU-eisen
- in 2015 wetsvoorstel met grondige wijzigingen

essentie: fictief genietingsmoment en dus heffing vóór emigratie.

Reden: geen lastige verdragsimplicaties

Gevolg: nuanceringen in de invorderingsfeer [*Fremdkörper*]

Art. 10, lid 2, onder d. Wob





## conserverende 2015.pdf

Dit document heeft geen relatie met het Web-verzoek



## lets over de conserverende aanslag (CA) (2)

Tot 15/09/2015, 15.15u:

- beëindiging uitstel bij vervreemding of “gehele of *nagenoeg gehele uitkering van winstreserves*”
- kwijtschelding na 10 jaar

M.i.v. 15/09/2015, 15.15u: (“als het allemaal zo doorgaat.....”)

- beëindiging uitstel bij vervreemding of “gehele of *gedeeltelijke uitkering van winstreserves*”
- 10-jaarstermijn eruit (geen kwijtschelding)

Art. 10, lid 2, onder d, Wob



## lets over de conserverende aanslag (CA) (3)

Overgangsrecht voor bestande situaties?

aanvankelijke plan: **geen** overgangsrecht, m.a.w. toepasselijk op alle vervreemdingen en uitkeringen na 14/09/2015 (dus raakt ook reeds voltrokken emigraties)

nadere tekst wetsvoorstel: wel overgangsrecht, m.a.w. enkel toepasselijk op na 15/09/2015 15.15u voltrokken emigraties

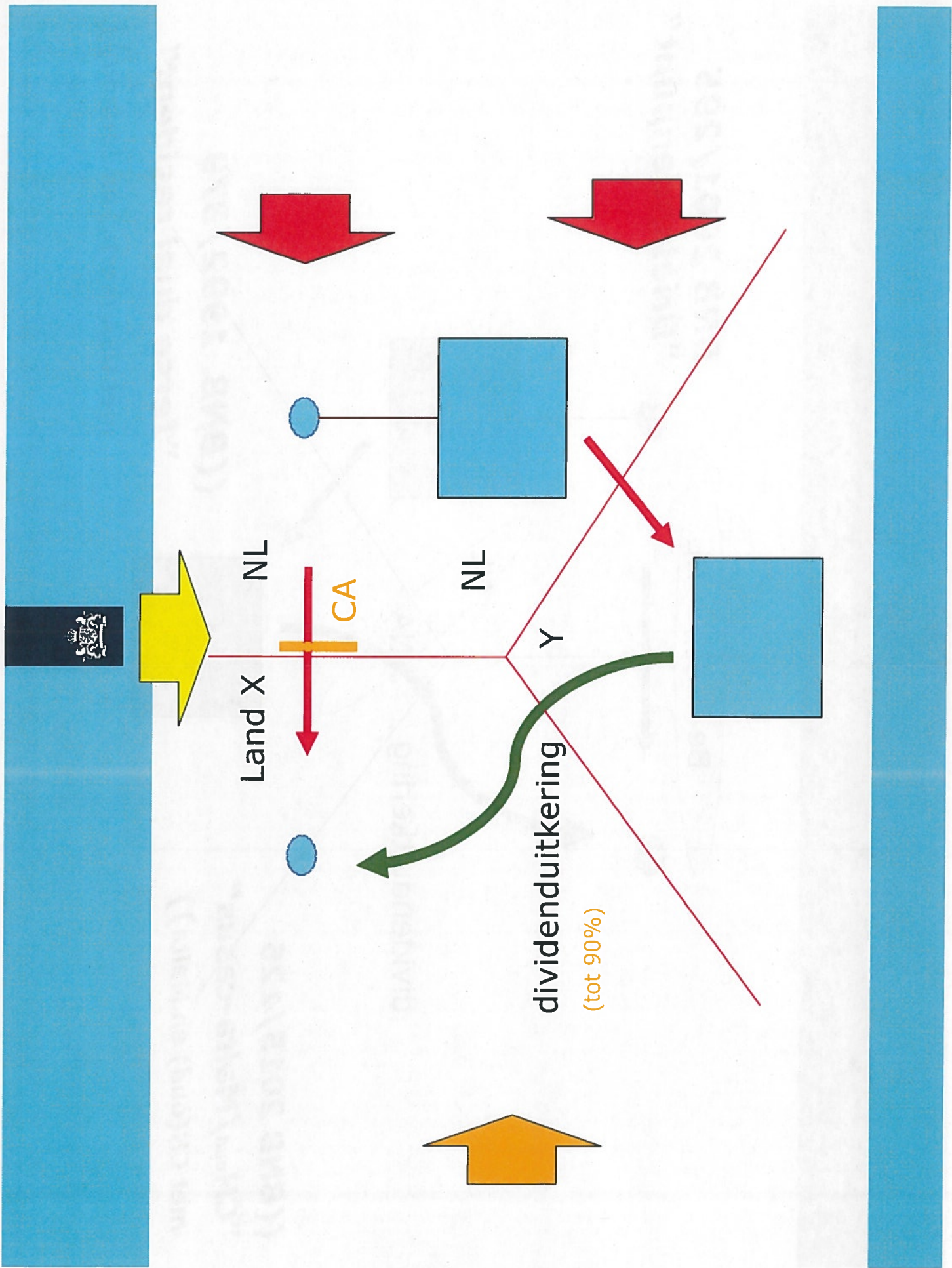


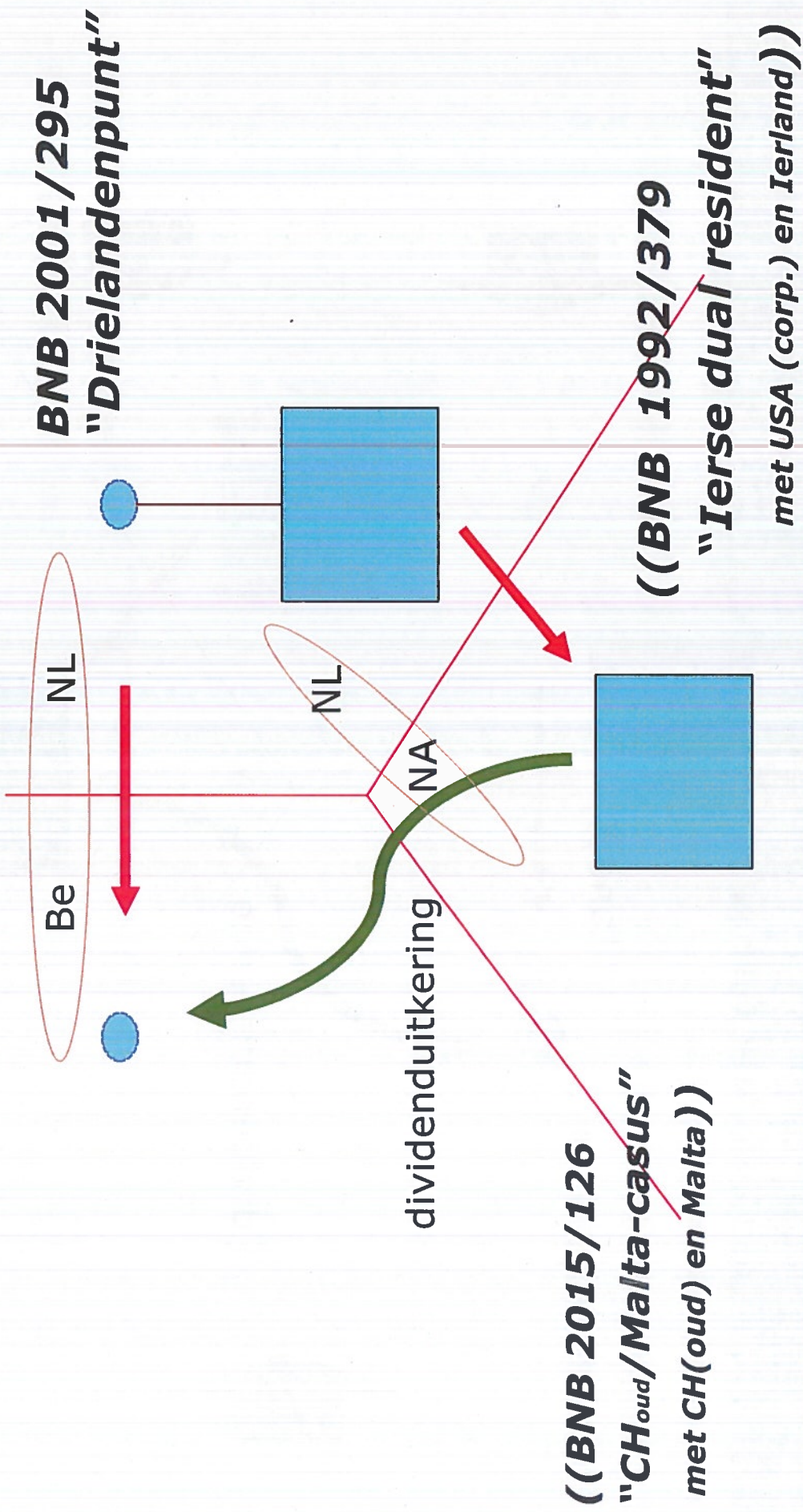
## lets over de conserverende aanslag (CA) (4)

### ter relativering:

- **daadwerkelijke** vervreemdingen of winstuitkeringen kunnen naar nationaal belastingrecht **evengoed “normaal”** worden belast
  - # CA beïnvloedt (de omvang van) deze heffingen niet
  - # wel komt verschuldigde belasting in mindering op CA (afboeking)
- **maar:** de regels van belastingverdragen zijn toepasselijk!

Art. 10, lid 2, onder d, Wob



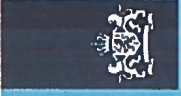




## over heffingsbelemmeringen...

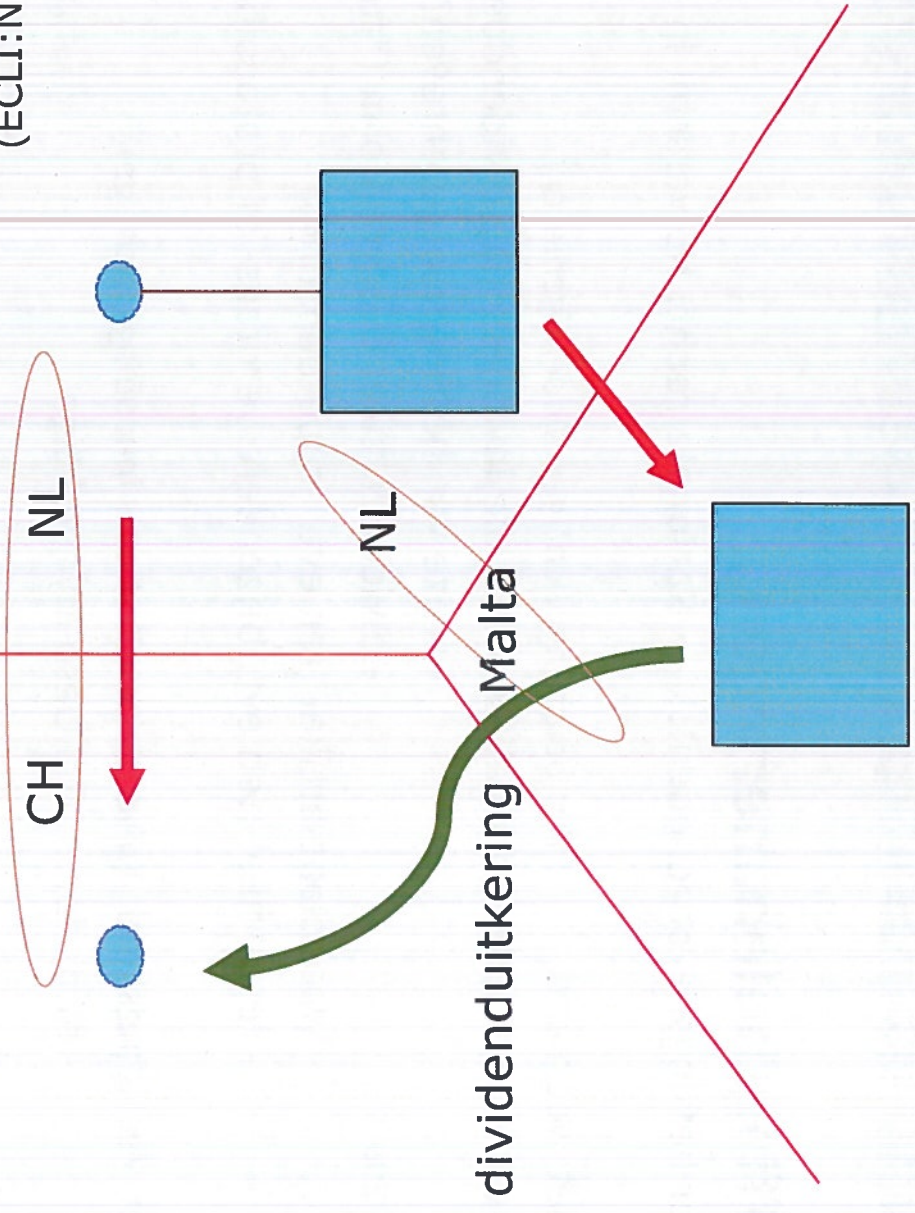
((NB niet over heffingsbevoegdheden!!! -> Nationale recht. NB verschil in “mind set”))

- 1) In DBV met woonland (*nivo belastingplichtige/dividendgenieter*)  
(*BNB 2015/126 CHoud*) - dividendbepaling - eist die inwonerschap dividendbetaler?
  - wijze van heffing voorgeschreven?
  - dividendartikel Oeso-conform (“*full tax liability*”)  
(*BNB 2001/295 BE*)
  - woonplaatsartikel ((en evt. scope-bepaling))
  - restartikel ((en evt. bijzondere verdrags- of protocolbepalingen))
- 2) In DBV met vestigingsland (*nivo dividendbetaler, inhoudingsplichtige*)
  - m.n. “art. 10,5 Oeso-MV”-achtige  
(*BNB 1992/379 IerI*)
- 3) In andere regelingen van hogere rangorde
  - EU
  - EVRM, IVPBR etc...??



# BNB 2015/126 CH<sub>(oud)</sub>/Malta-casus

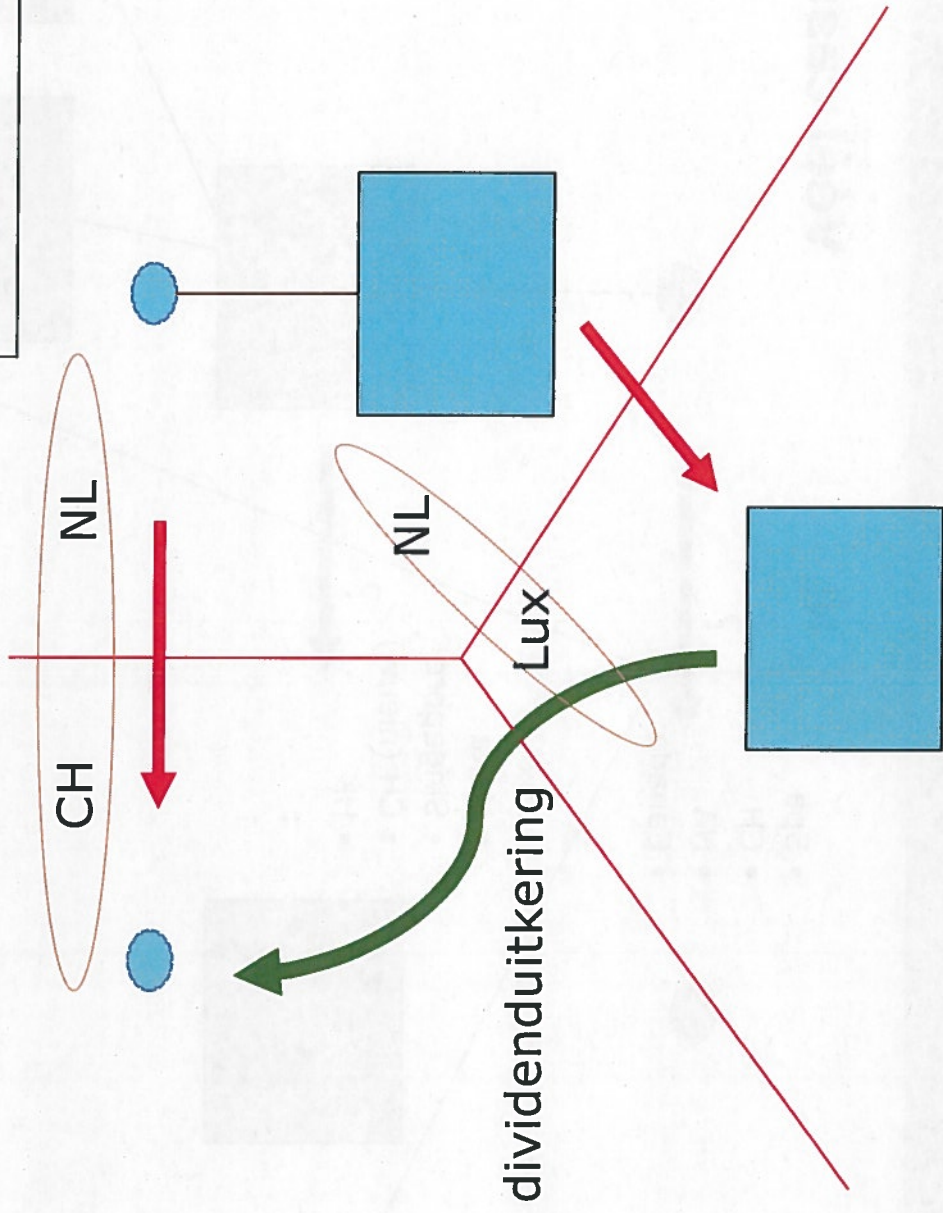
(ECLI:NL:HR:2015:465)







Art. 67 AWR





# Véél casuistiek

NL

- Spa
- CH
- NA
- Canada

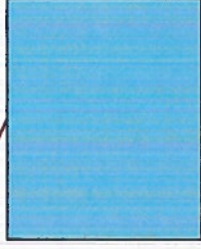
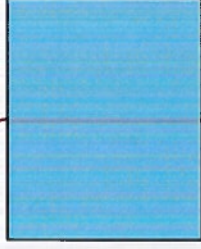
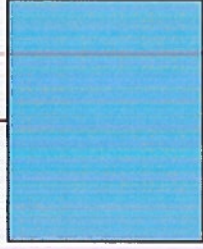


- Lux
- Malta
- Singapore
- CH (nieuw)
- HK



?

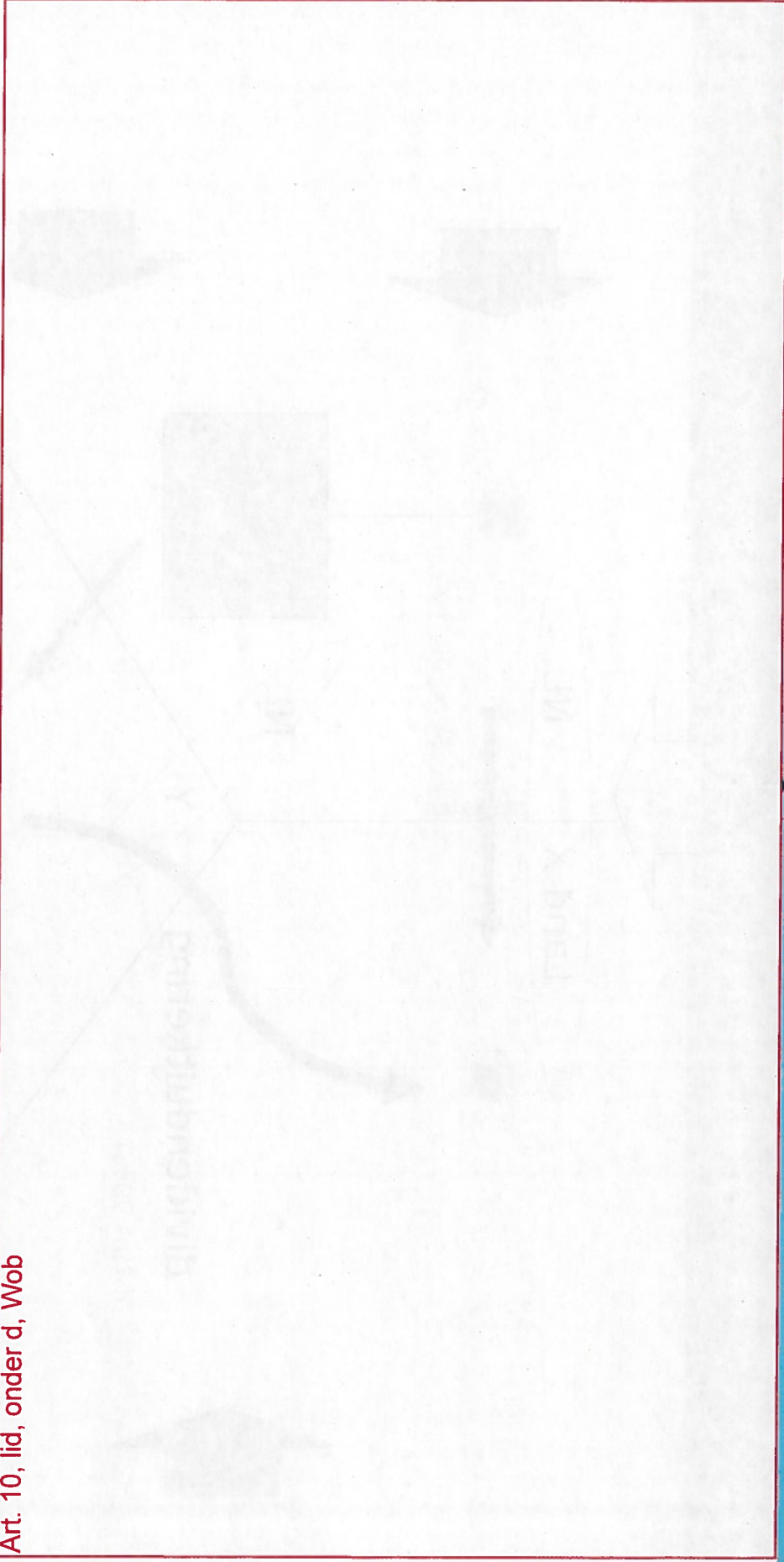
?

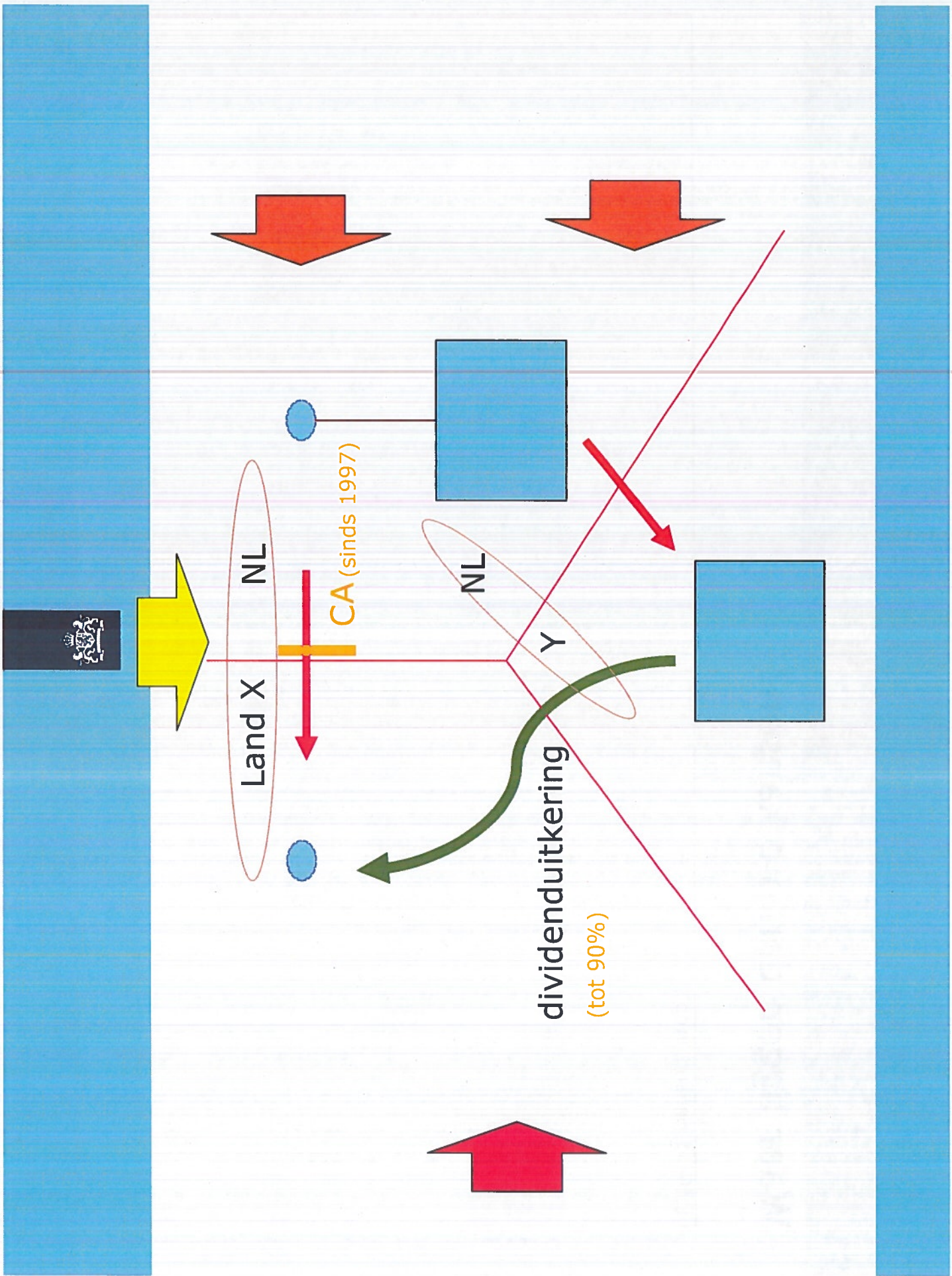




## Waar liggen dan die kansen?

Art. 10, lid, onder d, Wob







## Omvang:

Art. 10, lid 2, onder d, Wob



# Gecoördineerde actie Belastingdienst voorstellen?

Art. 10, lid 2, onder d, van de Wob

Tax and Customs administration



Dank voor jullie aandacht!

the Netherlands



**Uitleg DBV NL-Zwitserland (1959) en DBV NL-Luxemburg**

Casus IBR 15.24, definitief antwoord KG-IBR/winst 12 oktober 2015

**1. Casus**

E heeft alle aandelen in BV. In 2011 keert BV een dividend uit ten bedrage van 89% van de op emigratiedatum aanwezige winstreserves. BV bezit deelnemingen in Maltese vennootschappen, waarin een zeer omvangrijk beleggingsvermogen is ondergebracht. Over de feitelijke leiding van de Maltese vennootschappen is in de casus niets gegeven.

De adviseur betoogt dat (i) E voor de dividenduitkering is geëmigreerd naar Zwitserland en (ii) BV ten tijde van de dividenduitkering feitelijk wordt geleid in Luxemburg. Beide punten zijn voorwerp van onderzoek.

Mocht blijken dat E niet is geëmigreerd naar Zwitserland, dan ligt het in de rede dat BV feitelijk in NL wordt geleid. In dat geval is het vervolg van dit antwoord zonder betekenis.

Mocht blijken dat E wel is geëmigreerd naar Zwitserland, dan rijst de vraag waar BV feitelijk wordt geleid: in Luxemburg of in Zwitserland. Uit de feiten lijkt te volgen dat de feitelijke leiding van BV in handen is van E zodat BV feitelijk ofwel (kleine kans) in NL ofwel (dat ligt meer voor de hand) in Zwitserland wordt geleid, maar in geen geval in Luxemburg.

Vaststaat dat ten tijde van de bovenstaande feiten, evenals in HR BNB 2015/126, het oude DBV NL-Zwitserland (1959) van toepassing is.<sup>1</sup>

**2. Relevante verdragsteksten****DBV NL-Zwi (1959)****Art. 2**

1. Voor zover in dit Verdrag niet anders is bepaald, zijn het vermogen en het inkomen slechts belastbaar in de Staat waar de persoon, aan wie dit vermogen toebehoort of die dit inkomen geniet, zijn woonplaats heeft.

(...)

4. Voor de toepassing van dit Verdrag wordt de woonplaats van een rechtspersoon bepaald volgens de belastingwetgeving van elk van de beide Staten. Indien daaruit een woonplaats in de beide Staten voortvloeit, wordt de rechtspersoon geacht zijn woonplaats te hebben in de Staat waar hij zijn statutaire zetel heeft.

**Art. 9**

1. Onverminderd het in het tweede lid bepaalde wordt het recht van elk van beide Staten om de inkomsten uit roerend kapitaal bij wege van inhouding aan de bron te belasten, niet beperkt door het feit dat deze inkomsten aan de directe belastingen slechts onderworpen zijn in de Staat bedoeld in artikel 2, eerste lid.

2. Ten aanzien van de belasting op de inkomsten uit roerend kapitaal welke een van de beide Staten heft bij wege van inhouding aan de bron, kan de genierter van deze inkomsten die zijn woonplaats in de andere Staat heeft, binnen een termijn van twee jaren, door tussenkomst van de Staat waar hij woont, op grond van een ambtelijke verklaring aangaande de woonplaats en aangaande het feit dat hij in de Staat waar hij woont aan de directe belastingen onderworpen is, de terugbetaling vragen:

a. wat betreft dividenden:

i. van het gehele bedrag van de belasting in geval de genierter van de dividenden een lichaam is, waarvan het kapitaal geheel of gedeeltelijk in aandelen is verdeeld en dat ten minste 25 percent bezit van het maatschappelijk kapitaal van het lichaam dat de dividenden betaalt (...);

ii. van het bedrag van de belasting dat 15 percent van de dividenden overschrijdt, in alle andere gevallen;"

<sup>1</sup> Het DBV NL-ZWI 2010 is op 1.1.2012 in werking getreden en is hier dus (net) niet aan de orde.



**DBV NL-LUX**

**Art. 1**

Dit Verdrag is van toepassing op personen die inwoner zijn van een van de Staten of van beide Staten.

**Art. 4**

1. Voor de toepassing van dit Verdrag betekent de uitdrukking "inwoner van een van de Staten" iedere persoon die, ingevolge de wetgeving van die Staat, aldaar aan belasting is onderworpen op grond van zijn woonplaats, verblijf, plaats van leiding of enige andere soortgelijke omstandigheid.  
(...)

4. Indien een andere dan een natuurlijke persoon ingevolge de bepaling van het eerste lid inwoner van beide Staten is, wordt hij geacht inwoner te zijn van de Staat waarin de plaats van zijn werkelijke leiding is gelegen.

**Art. 10**

7. Indien een lichaam dat inwoner is van een van de Staten, voordelen of inkomsten verkrijgt uit de andere Staat, mag die andere Staat geen belasting heffen op de dividenden betaald door het lichaam aan personen die geen inwoner zijn van die andere Staat, noch de niet-uitgedeelde winst van het lichaam onderwerpen aan een belasting op niet-uitgedeelde winst, zelfs indien de betaalde dividenden of de niet-uitgedeelde winst geheel of gedeeltelijk bestaan uit voordelen of inkomsten die uit die andere Staat afkomstig zijn.

**3. HR BNB 2015/126 en het DBV NL-Zwitserland**

In HR BNB 2015/126 oordeelde de Hoge Raad:

'Het derde middel betoogt dat het Hof ten onrechte geen rekening heeft gehouden met het arrest (...) BNB 2001/295, en artikel 2, lid 4, van het belastingverdrag Nederland-Zwitserland van 12 november 1951, zoals gewijzigd bij de aanvullende overeenkomst van 22 juni 1966. Het middel faalt in zoverre reeds omdat, anders dan in artikel 4, paragraaf 1, van het belastingverdrag Nederland-België van 19 oktober 1970 in verbinding met artikel II van het Protocol bij dit verdrag, zoals dat aan de orde was in voornoemd arrest BNB 2001/295, in artikel 2, lid 4, van het belastingverdrag Nederland-Zwitserland de verdragswoonplaats van een vennootschap niet afhankelijk wordt gesteld van de onderworpenheid aan belastingheffing op grond van woonplaats, verblijf, plaats van leiding of enige andere soortgelijke omstandigheid. Daardoor staat artikel 9 van bedoeld verdrag met Zwitserland niet in de weg aan heffing van dividendbelasting door Nederland.'

Ergo: anders dan in HR BNB 2001/295, maar evenals in HR BNB 2015/126 staat in casu (in elk geval) het DBV NL-Zwitserland niet aan inhouding van divbel in de weg. Daartoe maakt het geen verschil of BV feitelijk in Zwitserland of in Luxemburg wordt geleid.

Mocht BV feitelijk in Zwitserland worden geleid, dan heeft het volgende te gelden.

- BV is opgericht naar NL-recht, naar NL-recht leidt art. 1-3 DB tot inhouding van divbel.
- Art. 2, lid 1 DBV NL-ZWI wijst de (IB-)heffing over het inkomen exclusief toe aan ZWI.
- Art. 9, lid 1 DBV NL-ZWI geeft NL echter (expliciet in afwijking van art. 2, lid 1 DBV NL-ZWI) het recht op inhouding van divbel. NL kan dus inderdaad (15%) divbel inhouden.
- De inkoop/liquidatie/splitsingsperikelen in casus IBR 15.20 (als NL onder een DBV geen eindheffingsrecht heeft, mag het onder datzelfde DBV dan toch divbel inhouden?) zijn hier niet (naar analogie) aan de orde.

Deze conclusies vloeien direct voort uit BNB 2015/126. Daarin mocht NL immers ook 15% divbel inhouden op aan de Zwitserse digra uitgekeerd dividend.

**Art. 67 AWR**

## IBR 15.24

Ook op dit punt is van belang dat de oude tekst van het Verdrag NL-ZWI afwijkt van artikel 10 OESO-modelverdrag. Voor naar het OESO-modelverdrag gemodelleerde verdragen geldt dat sprake moet zijn van dividenden betaald door een inwoner van een van de Staten aan een inwoner van de andere Staat.

Het OESO-commentaar op artikel 10 onder paragraaf 1.8 luidt: "The article deals only with dividends paid by a company which is a resident of a Contracting State to a resident of the other Contracting State". Nu deze bepaling in het DBV NL-ZWI ontbreekt, is de KG IBR van mening dat NL ook heffingsbevoegd is als de BV in Zwitserland is gevestigd en het dividend wordt uitgekeerd aan de eveneens in Zwitserland woonachtige E.

### Art. 67 AWR

Gelet op het voorgaande deelt de kennisgroep dit standpunt.

#### 4. Gevolg van het DBV NL-Luxemburg

Vervolgens rijst de vraag of art. 10, lid 7 DBV NL-Luxemburg, mede gelet op HR BNB 1992/379, aan inhouding van divbel in de weg staat. Deze OESO-MV-conforme bepaling richt zich tegen extraterritoriale heffing.

In HR BNB 1992/379 (inzake een dividend uitgekeerd door een naar NL-recht opgerichte BV, feitelijk geleid in Ierland, aan haar VS-moedermaatschappij) heeft de Hoge Raad de pendant van deze bepaling in het DBV NL-Ierland niet (strikt) grammaticaal maar teleologisch (en in die casus: beperkt) uitgelegd conform de strekking volgens het officiële commentaar op die bepaling in het OESO-MV. Uit die strekking leidde de Hoge Raad af dat het verbod van extraterritoriale heffing a fortiori geldt als het lichaam in kwestie geen 'voordelen of inkomsten verkrijgt uit de andere Staat'. Verder oordeelde de Hoge Raad dat deze bepaling in zoverre 'derdenwerking' heeft dat die ook aandeelhouders van derde landen (in casu de VS) beschermt tegen extraterritoriale heffing.

In HR BNB 1992/379 stond evenwel buiten kijf dat de BV in kwestie feitelijk in Ierland werd geleid en voor de toepassing van het DBV NL-Ierland als inwoner van Ierland kwalificeerde.<sup>2</sup> In de onderhavige casus daarentegen is het Luxemburgse verdragsinwonerschap van BV juist hoogst twijfelachtig.

Met de indiener hanteert de kennisgroep hier als uitgangspunt dat BV in geen geval feitelijk in Luxemburg wordt geleid (en vermoedelijk ook niet in NL) maar in Zwitserland. Wat betekent dat voor de toepassing van het DBV NL-Lux?

Ingevolge art. 1 is het DBV 'van toepassing op personen die inwoner zijn van een van de Staten of van beide Staten'. Volgens art. 4 lid 1 'betekent de uitdrukking "inwoner van een van de Staten" iedere persoon die, ingevolge de wetgeving van die Staat, aldaar aan belasting is onderworpen op grond van zijn woonplaats, verblijf, plaats van leiding of enige andere soortgelijke omstandigheid'.

Kortom: het DBV is van toepassing op BV. BV is immers (ingevolge art. 2 lid 4 VPB) hoe dan ook inwoner van NL in de zin van art. 4 lid 1 DBV en dus ten minste 'inwoner van een van de staten' in de zin van art. 1 DBV.

BV stelt echter dat:

- (i) ook al wordt zij niet feitelijk in Luxemburg geleid,
- (ii) zij ook in Luxemburg aan belasting wordt onderworpen, en dus
- (iii) voor de toepassing van art. 4 lid 1 DBV óók als inwoner van Luxemburg kwalificeert (en dus in beginsel een dubbele woonplaats heeft).

<sup>2</sup> Het verdrag met Ierland verwijst op dat punt overigens (enigszins atypisch) niet naar het nationale recht van de verdragsstaten (met tie-break voor daaruit resulterende dubbele vestigingsplaats), maar bepaalt zelfstandig de vestigingsplaats (in art. 2, eerste lid, onder f).

## IBR 15.24

BV's stelling dat zij ook in Luxemburg wordt onderworpen en dus voor toepassing van art. 4 lid 1 DBV een dubbele woonplaats heeft is (a) onjuist of (b) juist (dit wordt momenteel onderzocht).

Hieronder worden beide opties uitgewerkt.

ad (a)

Indien BV ten onrechte stelt dat zij op grond van het Luxemburgse recht kwalificeert als onbeperkt belastingplichtig lichaam (waarvan de bewijslast op de inspecteur rust indien door BV aannemelijk wordt gemaakt dat zij aldaar als inwoner in de heffing is betrokken, zie HR BNB 2007/39), dan geldt dat BV voor het DBV NL-Lux uitsluitend als verdragsinwoner van NL kan worden aangemerkt, ongeacht of de BV feitelijk in Zwitserland is gevestigd (aangezien dit verdrag het Nederlandse heffingsrecht op grond van artikel 2, lid 4, van de Wet Vpb niet beperkt).

Het voorgaande lijkt te impliceren dat het DBV NL-Lux toepassing mist. Vanuit de perceptie van dat DBV is immers sprake van een dividend van een inwoner van NL (voor zowel het DBV NL-Lux als het DBV NL-Zwi) aan een inwoner van Zwitserland (of Nederland). Zelfs al mocht het DBV NL-Lux van toepassing zijn, dan lijkt art. 10, lid 7 van dat DBV zich niet te verzetten tegen heffing van dividendbelasting. Er is immers noch grammaticaal, noch teleologisch (in de zin van HR BNB 1992/379) sprake van een extraterritoriaal dividend. Er vloeit immers geen dividend van een inwoner van Luxemburg (op grond van het verdrag NL-Lux) naar een inwoner van Zwitserland.

ad (b)

Mocht BV naar Luxemburgs nationaal recht (hoewel feitelijk geleid in Zwitserland) wel als onbeperkt belastingplichtig lichaam kwalificeren, dan geldt het volgende. In beginsel is dan sprake van een dubbele woonplaats, tenzij het verdrag Lux-Zwi ertoe leidt dat BV in Luxemburg niet (meer) onbeperkt onderworpen kan worden (analoog aan het bepaalde in HR BNB 2001/295). Is dit laatste het geval (dat moet dan nog wel worden bekeken), dan lijkt het vermelde onder ad (a) te gelden.

Indien sprake is van een dubbele woonplaats op grond van artikel 4, lid 1 van het DBV NL-Lux, dan wordt deze door de toepassing van artikel 4, lid 4 van hetzelfde verdrag niet ontdubbeld, ervan uitgaande dat de feitelijke leiding van BV in Zwitserland is gelegen. Met andere woorden, in dat geval is (i) het verdrag met Luxemburg wel van toepassing en (ii) na verdragstoepassing (in beginsel) sprake van een dubbele woonplaats (tenzij anders wordt beslist in een onderlinge overlegprocedure, zie onderdeel 5 hierna).

Ook in die situatie lijkt HR BNB 1992/379 zich niet te verzetten tegen heffing, omdat het verbod van extraterritoriale heffing logischerwijs een voldoende feitelijke 'territoriale' band tussen BV en (in casu) Luxemburg veronderstelt. In casu valt op zijn minst te verdedigen dat die band er niet (in voldoende mate) is. Daarnaast is BV in deze situatie anders dan in HR BNB 1992/379 ook nog verdragsinwoner van NL en niet uitsluitend van Luxemburg, terwijl in de Ierland-zaak op grond van het DBV de BV in kwestie uitsluitend inwoner van Ierland was. Ook dit (afzonderlijke) aspect lijkt de conclusie te rechtvaardigen dat het oordeel in HR BNB 1992/379 niet doorgetrokken kan c.q. zal worden naar een zaak als deze (met dubbele woonplaats).

De **tweede vraag** van de indiener luidt: 'kan de kenniscgroep de stelling onderschrijven dat artikel 10 lid 7 van het verdrag met Luxemburg niet in de weg staat aan het heffen van inkomstenbelasting en/of dividendbelasting in een geval als het onderhavige (de vennootschap wordt in werkelijkheid niet feitelijk geleid in Luxemburg, maar mogelijk evenmin in Nederland)?'

Gelet op het voorgaande luidt het antwoord van de kenniscgroep bevestigend.

### 5. Uitkomst van een eventuele overlegprocedure

Het voorgaande zou anders kunnen liggen, aldus de indiener, indien een eventuele overlegprocedure alsnog tot verdragsinwonerschap van BV in Luxemburg zou leiden.

De **derde vraag** van de indiener luidt dan ook: 'deelt de kenniscgroep de verwachting, dat de Nederlandse autoriteit in een eventuele overlegprocedure met Luxemburg in een geval als het onderhavige, het inwonerschap van de BV niet aan Luxemburg zal laten met als (door bel.pl. gezocht) gevolg dat aldus alsnog de toepasselijkheid van art. 10 lid 7 zou kunnen worden hersteld?'

## IBR 15.24

IZV beantwoordt deze vraag als volgt:

Of de uitkomst van een onderling overlegprocedure ertoe leidt dat de feitelijke leiding van de BV in Nederland is gelegen hangt sterk af van de feiten van de casus en ook van de positie van Luxemburg in deze. Als de feiten vanuit Nederlands optiek niet anders uitwijzen dan dat de feitelijke leiding van BV in casu niet in Luxemburg is gelegen, dan zal dit de inzet van de Nederlandse bevoegde autoriteit vormen in de onderling overlegprocedure. Nederland zal niet uit eigen beweging bevestigen dat BV voor de toepassing van het Belastingverdrag met Luxemburg inwoner van dat land is geworden. Maar als door Luxemburg een onderling overlegprocedure wordt opgestart en onomstotelijk zal blijken dat BV vanuit Luxemburg wordt geleid, dan zal Nederland dat (moeten) accepteren. Vooraf is een bevestigend antwoord dus niet mogelijk.

Namens de KG-IBR/winst,

**Art. 10, lid 2, onder e, Wob**

12 oktober 2015

## Notitie “verplaatste Nederlandse BV’s” naar met name Malta

Van:

Aan:

Datum: 30 december 2015 (aangepaste tekst 08/02/2016)

*Doel: interne besluitvorming (capaciteitsinzet) en afstemming met PDB Btl Heerlen ivm frequente competentie en met MvF/ DGbel en directie IZV i.v.m. met name uitvoeringsbeleid-aspecten Malta.*

### 1) aanleiding en inleiding

In 2015 heeft de Hoge Raad arrest gewezen (Ecli:NL:HR:2015:465, **BNB 2015/126**, “Malta-arrest”). Het betrof een naar Nederlands recht opgerichte vennootschap, die in 1999 was verplaatst naar Malta. De grootaandeelhouder was in 1999 geëmigreerd naar Zwitserland. In 2000 en 2001 (onder vigeur dus van het oude belastingverdrag met Zwitserland) vonden dividenduitkeringen plaats. Dit type van constructie wordt wel genoemd een “drielandenpunt-dividendconstructie”.

De Hoge Raad oordeelde dat zowel voor toepassing van het belastingverdrag met Zwitserland als gelet op het belastingverdrag met Malta, Nederland zijn heffingsrecht over de dividenden kon effectueren. Belemmeringen uit EU-recht, IVBPR en EVRM werden niet (meer) aanwezig geoordeeld.

#### korte historie

In 2001 oordeelde de Hoge Raad (in BNB 2001/295, “drielandenpunt-arrest”) ten aanzien van een dergelijke drielandenpunt-dividendconstructie (uit 1992), waarbij de feitelijke constellatie bestond uit een emigratie naar België en een zetelverplaatsing naar Curaçao, dat Nederland zijn heffingsrecht over de dividenden niet kon effectueren. Over de precieze betekenis van dit arrest wordt (nog steeds) in het duister getast. Er zijn verschillende lezingen (zie met name Van Raad, Bender en Douma in WFR 2001/527).

Het leek erop dat de belastingadviespraktijk zich aan dit front rustig hield, aanvankelijk in – langdurende - afwachting van de uitkomst van deze lopende procedure, en later - na het verschijnen van het arrest in 2001 - omdat de exacte contouren niet scherp te trekken waren. Vast was wel komen te staan dat bestrijding – bij een uitgekende keuze van emigratie- en vestigingsplaatsland - een haast onbegaanbare weg zou worden.

De tussentijds (in 1997) ingevoerde conserverende aanslag (CA) – ingevoerd ter voorkoming van dit soort verdragsperikelen – leek dit lek voortaan te dichten “aan de voorkant”. Leek, omdat allengs het besef insleet, dat deze CA dividenduitkeringen tot op 89% van de winstreserves ongemoeid liet. De indruk bestaat, dat de belastingadviespraktijk gaandeweg (weer) mogelijkheden is gaan zien in drielandenpuntdividendconstructies.

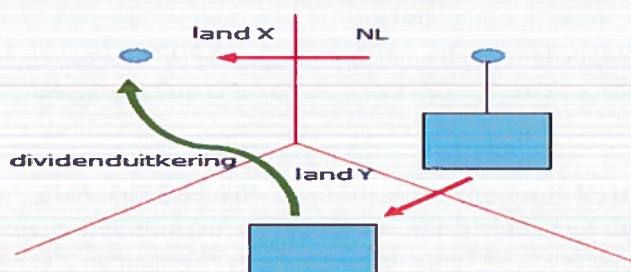
Het Malta-arrest uit 2015 toont dus verrassenderwijze, dat een onverdeeld pessimisme niet langer gerechtvaardigd is en dat een aantal heffingsbelemmeringen minder problematisch blijken, dan ze eerder leken. Indien men hierbij voegt de “state of the art” jurisprudentie ten aanzien van met name vestigingsplaats (plaats van feitelijke leiding), dan doemen er betrekkelijk riante mogelijkheden op.

**art. 10, lid 2, onder d, Wob**

Op de heffingsmogelijkheden wordt hierna ingegaan in onderdeel 2. In onderdeel 3 wordt ingegaan op aantallen en omvang. In onderdeel 4 wordt tenslotte een voorstel geformuleerd voor een praktische aanpak.

## 2) heffingsmogelijkheden

In hun pure essentie zien drielandenpuntdividendconstructies er schematisch als volgt uit:



Verkend worden hieronder de heffingsmogelijkheden naar nationaal recht en de vervolgvraag, of er regelingen van hogere rangorde zijn, die die nationale heffingsbevoegdheid beperken. Bij dit laatste is van belang te beseffen, dat er bij een drielandenpunt-casus gelijktijdig meerdere belastingverdragen ingeroepen zullen worden.

### nationaal Nederlands belastingrecht

De wetgever heeft in 1997 een conserverende aanslag ingevoerd. De uitvoeringsmodaliteiten worden in een voorgesteld nieuw regime inmiddels aanmerkelijk aangescherpt.

Naast deze behandeling van het heffingsprobleem "aan de voorkant" (bij gelegenheid van de emigratie zelf), bestaat er ook zoiets als een bejegening "aan de achterkant". Hiermee wordt bedoeld de reguliere behandeling van de nadien daadwerkelijk vloeiende dividenduitkeringen. Feitelijk geëffectueerde dividenduitkeringen blijven immers ook na een conserverende aanslag in principe gewoon op reguliere wijze belastbaar<sup>1</sup>. Ten aanzien van naar Nederlands recht opgerichte vennootschappen helpen de vestigingsplaatsficties in de vennootschapsbelasting (art. 2 lid 4) en dividendbelasting (art. 1 lid 3) zeer bij het vaststellen dat er sprake is van heffingsbevoegdheid. Kortom: naar nationaal Nederlands belastingrecht kan Nederland heffen over de dividenduitkeringen, hetzij via de inkomstenbelasting (25%), hetzij via de dividendbelasting (15%).

### internationaal Nederlands belastingrecht

Het internationale belastingrecht gaat niet over heffingsbevoegdheid, maar over de vraag of nationaal toegemeten heffingsbevoegdheid inderdaad onverkort mag worden toegepast<sup>2</sup>. Indien de woonplaats van de dividendgenieter en/of de vestigingsplaats van de dividend-uitkerende vennootschap in het (uitverkozen) buitenland aannemelijk is, dan slinken de nationale heffingsmogelijkheden in principe aanzienlijk. Onderscheiden moet daarbij worden tussen het belastingverdrag met het woonland van de dividendgenieter enerzijds en het belastingverdrag met het vestigingsland van de dividendbetaler anderzijds. Beide belastingverdragen werken overigens deels op elkaar in. Uit beide belastingverdragen moeten nauwkeurig alle heffingsrecht-beperkende bepalingen worden geïnventariseerd.

Een eerste, te dezen voor de praktijk belangrijke heffingsbelemmering: indien de dividend-uitkerende vennootschap de toepasselijkheid van een regeling van hogere rangorde kan inroepen (waarvoor de bewijslast in principe op belastingplichtige rust), dan moet Nederland (onder meer)

<sup>1</sup> De conserverende aanslag enerzijds en heffing over nadien uitgekeerde dividenden anderzijds vormen relatief gescheiden circuits. Je zou kunnen zeggen: de conserverende affecteert de reguliere heffing niet, de reguliere heffing affecteert wel de conserverende (die wordt zoverre afgeboekt).

<sup>2</sup> Dat is een wezenlijk en niet te onderschatten verschil.

terugtrekken door buiten de heffingsgrondslag (vennootschapsbelasting) te laten de exclusief aan het andere land ter heffing toegewezen winstbestanddelen (BNB 1994/163 "*lerse verliezen*"). In het drielandenpunt-arrest (BNB 2001/295) bleek dit leerstuk voor Nederland niet alleen prohibitief voor de heffing van vennootschapsbelasting, maar óók voor zijn heffingsrecht ten aanzien van de uitgekeerde dividenden. In die casus belemmerde art. 10 van het belastingverdrag met België de Nederlandse bronstaatheffing, nu de uitkerende vennootschap ingevolge dat artikel geen inwoner was van Nederland, aangezien op grond van het belastingregeling met de Antillen de vennootschap in Nederland niet "*full tax liable*" was.

Een tweede, te dezen voor de praktijk belangrijke heffingsbelemmering<sup>3</sup>: indien de dividend-uitkerende vennootschap een beroep kan doen op een art. 10 lid 5 Oeso-MV conform artikel in het belastingverdrag met land Y, dan – zo leert ons BNB 1992/379 ("*lerse dual resident*") – geldt dit als een te respecteren "*verbod op extraterritoriale heffing over dividenden*".

#### Kansen

Art. 10, lid 2, onder d, Wob

<sup>3</sup> Verdere belemmeringen worden doorgaans niet in belastingverdragen aangetroffen. Van Raad (t.a.p.) ontwaart in het restartikel (met land X) nog een potentiële heffingsbelemmering, maar het is onduidelijk of deze opvatting correct dan wel conform heersende leer is.

Art. 10, lid 2, onder d, Wob

Resumerend kan ten aanzien van het door de wetgever beoogde claimbehoud ten aanzien van de winstreserves worden verwacht dat door het dichttrekken van “ de voordeur” (per 15 sept. 2015) nieuwe gevallen van drielandenpuntdividendconstructies zich nauwelijks meer zullen gaan voordoen<sup>7</sup>. Bestrijding “aan de achterdeur” bij reeds plaatsgevonden hebbende migraties is – zoals beoogd - kansrijk, zeker indien het betreft naar Malta verplaatste BV's.

#### Naast claimbehoud ook zichtbehoud?

Claimbehoud is betrekkelijk loos zonder zichtbehoud. Ook in dat laatste wordt voorzien. Uit BNB 1998/350 volgt, dat een Nederlandse BV ook na verplaatsing naar een verdragsland in Nederland volledig *aangifteplichtig* blijft, ook al is die BV in Nederland niet (meer) volledig *belastingplichtig*<sup>8</sup>. De BV moet dus in de aangifte in principe op de gebruikelijke wijze de omvang en samenstelling van haar volledige vermogen en volledige resultaat tonen. De conform BNB 1994/163 (“*Ierse verliezen*”) uit de Nederlandse heffingsgrondslag te elimineren winstbestanddelen kunnen in de aangifte worden aangegeven onder de rubriek “*overige vrijgestelde winstbestanddelen*”.

In de praktijk wordt vaak een nihil-aangifte (wel ondertekend, geen feitelijk zicht) ingediend en door de belastingdienst ook wel als ingediende aangifte geaccepteerd. Dit is evenwel niet op enige beleidsregel gebaseerd. Het nog immer geldende beleid ter zake is geformuleerd in BNB 2001/230.

Uit het besluit van 6 maart 2001 (nr. CPP2000/3020M, NTFR 2001/436, BNB 2001/230) volgt:  
“*Indien de werkelijke leiding van de vennootschap is verplaatst, dienen ook na vertrek aangiftebiljetten te worden verzonden en volledig (dat wil zeggen inclusief jaarstukken en dergelijke) te worden ingevuld en terug gezonden.*”

### 3) aantallen en belang

#### Art. 10, lid 2, onder d, van de Wob

<sup>7</sup> Het verdient (uiteraard) aanbeveling het opleggen en bewaken van de conserverende aanslag adequaat in te bedden in de organisatie.

<sup>8</sup> Zie ook vrij recent ECLI:NL:RBNHO:2014:172. Een en ander geldt overigens ook bij volledige afwezigheid van Nederlandse bronnen.

<sup>9</sup> hetgeen grotendeels te maken zal hebben met de omvangrijke emigratiegolf van digra's naar België in de 90-er jaren (vóór 1997).

<sup>10</sup> In dit cijfer zijn ook andere Antilliaanse gebiedsdelen opgenomen (de adresgegevens in BvR zijn niet altijd eenduidig)



10, lid 2, onder d, van de Wob

Voor drielandenpuntdividend-constructies komen slechts een beperkt aantal landen in aanmerking als vestigingsland van de BV (land Y in het schema hierboven): er moet sprake zijn van een belastingverdrag met Nederland (met een art. 10,5 Oeso-MV conforme verdragsbepaling) en van een jurisdictie met interessante offshore-aspecten (zoals lage en/of deels omzeilbare winstbelasting, afwezigheid van effectieve heffing van dividendbelasting). Dat maakt de spoeling al dun.

Art. 10, lid 2, onder d, van de Wob

nog meer gericht: verplaatsers naar Malta

Mede vanwege de additionele heffingsmogelijkheden m.b.t. verplaatsers naar Malta ten gevolge van het hierboven besproken arrest BNB 2015/126 is ervoor gekozen het beeld ten aanzien van specifiek de verplaatsers naar Malta verdergaand in te kleuren. Daartoe is ongeveer de helft van de betreffende posten (enigszins) nader bekeken.

Art. 10, lid 2, onder d, van de Wob

Art. 10, lid 2, onder d, van de Wob

Art. 10, lid 2, onder d, van de Wob

**Art. 10, lid 2, onder d, van de Wob**

[Redacted content]

**6) praktische rafels**

**Art. 10, lid 2, onder d, van de Wob**

[Redacted content]

## Document 4

Aan: kennisgroep IBR/winst [redacted]

Van: [redacted]

Betreft: actie verplaatste BV's naar met name Malta

Datum: 7 maart 2016

### Inleiding

Zoals wellicht inmiddels bij de kennisgroep IBR bekend is, wordt momenteel door de coördinatiegroepen CCB en CTC overwogen om een actie in te zetten op naar Malta verplaatste vennootschappen (Nederlandse BV's).

Bij het opstellen van deze notitie is uiteraard scherp gelet op de overwegingen in BNB 2015/126 (Malta-arrest) en is dankbaar gebruik gemaakt van een opinie van de kennisgroep IBR/winst (IBR 15.24) die is afgegeven op een andere, maar in feite zeer soortverwante constructie (digra naar CH, BV naar Luxemburg, dividenduitkering in 2011).

Deze voorgestelde actie betreft meer in het algemeen een kritische toets van naar Nederlands recht opgerichte vennootschappen die zijn verplaatst naar Malta. Er spelen vpb- en dividendbelastingbelangen (uitgaand dividend).

De notitie inzake Malta is in bespreking met DG Bel [redacted] **Art. 10, lid 2, e, Wob** [redacted] is afgesproken dat nog enkele rechtsvragen zouden worden voorgelegd aan de kennisgroep IBR, hetgeen bij deze geschiedt.

Uitgangspunt bij de vraagstelling zijn reële casus. Omdat evenwel in het kader van de voorgenomen actie verschillende feitenconstellaties te verwachten zijn, wordt de vraagstelling regelmatig iets breder getrokken en wordt aldus de vraagstelling wat ongerichter. Waar het ons uiteindelijk om gaat, is te vernemen of in het kader van constructiebestrijding in gerechtelijke procedures bepaalde standpunten kunnen worden ingenomen. Wat ons betreft is een expliciete goedkeuring van de hieronder naar voren geschoven stellingnames door kennisgroepen en /of dienstleiding niet steeds nodig, maar wij vernemen graag of er standpunten zijn, die te ontraden zijn. Mogelijk vormt een gezamenlijke bespreking een handiger wijze van beantwoorden dan een schriftelijke reactie.

### Casus 1

Een naar Nederland recht opgerichte vennootschap (verder: BV) verplaatst de leiding naar Malta. De BV maakt in Malta dusdanig gebruik van de deelnemingsvrijstelling en van het remittance base regime, dat er in Malta per saldo geen sprake is van aldaar te belasten winst. Telkenjare. In 2011 wordt bovendien een dividend uitgekeerd aan de groot-aandeelhouder, die buiten Malta en tevens buiten Nederland woont.

Over 2011 zijn de cijfers aldus:  
Jaarwinst  
Onder deelnemingsvrijstelling  
Niet overgemaakt

**Art. 67 AWR, subs.**  
**Art. 10, lid 2, onder d, Wob**

### Vraag 1

In hoeverre affecteert het gegeven betreffende de remittance base de inroepbaarheid van heffingsbelemmeringen uit het belastingverdrag met Malta?

### Beschouwing

Het gaat ons om zowel de vpb-gevolgen als de div.bel-gevolgen (uitgaand dividend). We abstraheren in eerste instantie even van discussies over plaats van feitelijke leiding en over toepasselijkheid van art. 30 van het belastingverdrag met Malta (verder: BVM), omdat we de gevolgen van het remittance base regime (sec) duidelijk willen krijgen.

Allereerst dan de rechtstreekse vennootschapsbelastinggevolgen: Art 2,5 BVM beperkt de verminderingsverplichting voor NL tot (geparafraseerd) het daadwerkelijk in Malta onderworpen gedeelte van het inkomen. Het lijkt hier te gaan over het inkomen van de BV (waaronder eventueel inkomende dividenden), niet over heffing over uitgaande dividenden. Art. 2 lid 5 BVM ontslaat NL dus van de verplichting om – op het punt van heffing van vennootschapsbelasting over BV's winst - terug te treden ten opzichte van de nationale heffing (ex art. 2 lid 4 c.a. Vpb) voor het gedeelte van de winst, dat niet overgemaakt is. We nemen aan dat de KG dit zonder meer onderschrijft.

Vervolgens komen we op de heffing over uitgaande dividenden. We maken voor onze begripsvorming hier graag een onderscheid tussen verschillende verschijningsvormen van heffingsbelemmeringen (en in dat kader te zetten hulpstappen).

1) inventarisatie heffingsbelemmeringen in het woonlandverdrag

- 1.1. inwonerschap-eis div. betaler in div.-artikel en div.-artikel Oeso-conform?  
Zo ja, eis aan full tax liability div. betaler (BNB 2001/295) zie 2.2.
- 1.2. voorgeschreven modus van heffing (aan de bron)?
- 1.3. restartikel (*volgens van Raad c.s., WFR 2001/527*) (p.m.)
- 1.4. overige (bijv. in protocolbepalingen) (p.m.)

2) inventarisatie heffingsbelemmeringen in het vestigingslandverdrag.

- 2.1. verdragsgerechtigdheid? (incl. inwonerschap, feitelijke leiding, bijzondere bepalingen)
- 2.2. art. 10, lid 5 achtige bepaling in het vestigingslandverdrag (BNB 1992/379).
- 2.3. ontneemer full tax liability in NL (gecombineerd met 1.1.)

We willen hier (voor zoveel mogelijk) even abstraheren van de invloed van het belastingverdrag van NL met het woonland van de aandeelhouder (ofschoon juist dat verdrag uiteraard bovenmatig relevant is). Wij vragen ons af of art. 2 lid 5 BVM de van het vestigingslandverdrag uitgaande heffingsbelemmeringen beïnvloedt.

- wat betreft werking van de "10,5 achtige" (hierboven onder 2.2.):

Men zou wellicht kunnen argumenteren, dat er geen sprake is van inwonerschap in de zin van art. 10 lid 6 BVM (de Maltese 10,5 achtige). De remittance base vormt een object facilititeit en geen subjectieve vrijstelling en affecteert in dat opzicht niet de subjectieve onderworpenheid. Anderzijds zou men de ratio van art. 4 lid 1 laatste zin BVM (*niet wordt onder inwonerschap verstaan een situatie, waarin een persoon slechts aan belasting is onderworpen ter zake van inkomsten uit bronnen in die staat of van vermogen dat in die Staat is gelegen*) wellicht kunnen doortrekken en kunnen concluderen, dat er ook hier een hoop mis is met het inwonerschap van een lichaam, dat op deze wijze onderworpenheid stelselmatig ontloopt. Teveel in onze ogen, om art. 10 lid 5 de in gebruik geraakte werking te geven.

Daarnaast is voorstelbaar, dat het leerstuk van BNB 1992/379 op zichzelf hernieuwd aan de rechter wordt voorgelegd. De HR heeft in BNB 1992/379 de bepaling van art. 10 lid 5 Oeso-MV danig uit zijn achtergrond en redactie getrokken. De casus hier zijn alle mijlenver verwijderd van de in BNB 1992/379 berechte casus (het betrof aldaar een naar Nederlands recht opgerichte BV die sedert haar oprichting feitelijk was gevestigd in Ierland, alwaar zij haar onderneming uitoefende. Het aandelenkapitaal van de BV was geheel in handen van haar Amerikaanse moedervernootschap. De BV verkreeg generlei voordelen of inkomsten uit Nederland.) Ook de relevante regelgeving (met name de in dat arrest aan de orde zijnde zeer exclusieve toewijzing aan Ierland) ligt hier aanmerkelijk genuanceerder. Er hebben zich sinds 1992 (alweer zo'n 25 jaar geleden) maatschappelijke

ontwikkelingen voorgedaan, die rechters mogelijk aanleiding geven tot een minder vergaande opreking van deze verdragsbepaling.

Ter relativering: in de praktijk zullen we ons overigens m.b.t. deze heffingsbelemmering in veel gevallen kunnen redden met een kritische (maar bewerkelijke) blik op de feitelijke leiding.

- wat betreft de "full tax liability-ontnemer" (hierboven 2.3.):

We nemen aan dat de stelling kan worden onderschreven, dat indien op omvangrijke wijze gebruik wordt gemaakt van het Maltese remittance base regime, dan niet gesteld kan worden dat de BV in NL geen inwoner meer is in de betekenis dat zij alhier niet meer full tax liable is. Immers in de mate dat hiervan gebruik gemaakt wordt, herleeft de facto de Nederlandse full tax liability. De vraag zou dan zijn: waar ligt het omslagpunt, if any.

Ook relevant lijkt hier de vraag, bij wie de bewijslast ligt. Het is belastingplichtige (en inhoudingsplichtige) die een heffingsbelemmerende bepaling inroept. En de bewijslast (en bewijsrisico) dat deze inderdaad toepasselijk is, zou - zeker in een constructiecontext als de onderhavige - bij hen gelaten kunnen worden.

Art. 10, lid 2, onder d, Wob

#### Vraag 2

In hoeverre affecteert het gegeven betreffende de Maltese deelnemingsvrijstelling de inroepbaarheid van heffingsbelemmeringen uit het belastingverdrag met Malta?

#### *beschouwing*

Wat betreft het deel, dat valt onder de Maltese deelnemingsvrijstelling zal art. 2 lid 5 BVM niet van toepassing zijn. Mogelijk is hier sprake van een regime, dat onder art. 30 BVM te brengen is. We gaan ervan uit, dat dat niet vlug het geval zal kunnen zijn. De Maltese deelnemingsvrijstelling lijkt overigens beperkter van omvang dan de Nederlandse. Het betreft alweer een objectregime en geen subjectregime, zoals art. 30 BMV lijkt te veronderstellen. Een stelselmatige en gezochte samenloop van deelnemingsvrijstelling en non-remittance (die in combinatie worden aangewend om de facto een regime, dat neerkomt op een volledige subjectvrijstelling te bewerkstelligen) zal evenmin in combinatie vlot worden aangemerkt als bijzonder regime als bedoeld in art. 30.

#### Casus 2:

Idem als casus 1, met dien verstande dat een kwalificerend offshore regime afwezig lijkt.

#### Vraag 3

Hoe wordt de kans op een succesvolle bestrijding getaxeerd in casus, waarin we volledig zijn aangewezen op het bestrijdingsargument van de plaats van feitelijke leiding en er een reële kans bestaat, dat de plaats van feitelijke leiding doorslaat naar het woonland van de aandeelhouder (CH i.c.).

#### *Beschouwing*

Deze bijkleuring van het feitenbestand heeft zijn uitwerking voor zowel de vpb- als div.bel.-heffing.

Allereerst de vennootschapsbelasting:

Indien de feitelijke leiding niet blijkt te berusten bij de Maltese trustdirectie, dan concludeert de tiebreaker BVM niet tot inwonerschap van Malta en noopt het BVM niet tot enige belemmering (de uitkomst van een overlegprocedure daargelaten) voor de heffing van vennootschapsbelasting over de jaarwinst.

De BV kan zich op het standpunt stellen, dat de plaats van feitelijke leiding in CH is gelegen. Ten aanzien van de periode vóór 2012 (onder het oude verdrag) is dit kansloos (zwakkere varianten als v.i. en vv daargelaten). Vanaf 2012 is het verdrag (ook) op dit punt Oeso-conform en maakt deze stelling meer kans.

## Art. 67 AWR

Wat betreft de heffing over uitgaand dividend:

In dat geval zou het belastingverdrag met Malta niet van toepassing zijn, alleen al om reden dat de feitelijke leiding van de dividenduitkerende BV daar niet is gelegen. Er is dus geen sprake van inwonerschap van Malta in de zin van art. 10 lid 7 van dat verdrag, dus deze heffingsbelemmering mist toepassing. Vergelijk ook het standpunt van de kennisgroep IBR (KG-IBR/winst 15.24). Belastingplichtige roept daarnaast het belastingverdrag met CH (oud) in. Dat leidt (althans vóór 2012) tot weinig, zoals we zagen in het Malta-arrest. Indien belastingplichtige zich daarenboven op het standpunt stelt dat de BV de facto in CH feitelijk wordt geleid, dan heeft hij allereerst een probleem op bewijsvlak. Het verdrag met CH (oud) kent tenslotte geen 10,5 achtige bepaling. Kortom: het Nederlandse heffingsrecht over de dividenduitkering zal conform art. 9 van het belastingverdrag met CH (oud) intact worden gelaten.

### Casus 3:

Idem als casus 2, met dien verstande dat het dividend vloeit in het jaar 2012 (of later).

### Vraag 4

Hoe wordt de kans op succesvolle bestrijding getaxeerd in casus, waarin het dividend vloeit in het jaar 2012 of later, dus onder het nieuwe belastingverdrag met Zwitserland.

### *beschouwing*

Aan Maltese kant verandert er weinig tot niets. Het nieuwe belastingverdrag met Zwitserland leidt evenwel tot enkele niet onbelangrijke wijzigingen in de bestrijdingskansen.

Allereerst de vennootschapsbelasting:

Aan Maltese kant verandert er weinig tot niets. Geen heffingsbelemmering voor Nederland. Maar de leiding zou dus kunnen doorslaan naar Zwitserland. De situatie onder het nieuwe verdrag met Zwitserland (verder: BVZ) is hierboven al behandeld. De daar getrokken conclusie geldt dito: afhankelijk van de feiten van het geval is er een behoorlijke kans op een succesvolle bestrijding. Maar deze is wel ook bewerkelijk.

Wat betreft de heffing over uitgaand dividend:

Belanghebbendes hebben het meergenoemde bewijsprobleem, dat de BV inwoner is van CH. Dat is geen sinecure. Ook de bestrijding is dat niet. Het belastingverdrag met Malta wordt hier – juist door de wijziging van het verdrag met CH – in principe relevanter (zie kader onder 1.2 jo. 2.3). Indien echter kan worden vastgesteld dat de feitelijke leiding niet vanuit Malta wordt verricht, of indien een offshoreregime art. 30 toepasselijk maakt, blijft de BV in principe in NL full tax liable. Dus in zoverre geen probleem. De tweede heffingsbelemmering uit het belastingverdrag met Malta, art. 10 lid 7, is onder deze beide omstandigheden evenmin toepasselijk (vgl. analoog KG IBR, IBR 15.24).

Het belastingverdrag met CH (nieuw) levert op het allereerste gezicht evenmin een heffingsbelemmering op. Art. 10 lid 2 laat de NL heffing onverlet (vooropgesteld dat de BV in NL full tax liable blijft, zoals zojuist werd geconcludeerd). Maar BV zal zich thans op het standpunt stellen, dat de feitelijke leiding van de BV de facto in CH is gelegen: het hierboven al aangestipte bewijsprobleem geldt: dat de vennootschap niet wordt geleid door de trustdirectie in Malta leidt niet ipso facto tot de vaststelling, dat de leiding wordt uitgeoefend door de aandeelhouder in CH. De BV heeft zich in CH niet aangemeld en wordt door CH niet als inwoner geclaimd. Pas als ondubbelzinnig komt vast te staan, dat de leiding daadwerkelijk vanuit CH wordt uitgeoefend, wordt de heffingsbelemmering (vanaf het moment dat zulks het geval is) actueel en is er reden voor NL om het nationale heffingsrecht buiten toepassing te laten. Dat het verdrag met CH nieuw een 10 lid 5 achtige bepaling bevat, levert tenslotte op zichzelf geen heffingsbelemmering op. Kortom: het nieuwe verdrag met CH maakt het er o.i. niet makkelijker op, maar biedt toch evengoed nog aanzienlijke kansen. Deze evaluatie hier is overigens in principe van overeenkomstige toepassing op een reeks van OESO-conforme verdragen die NL heeft met woonlanden van de aandeelhouders.



Belastingdienst

Belastingdienst, Postbus 4486 6401 CZ Heerlen

BV  
t.a.v. de directie

Malta

**aangetekend per luchtpost**

Betreft: verzoek om informatie

Geachte heer, mevrouw,

Deze brief is aan u gericht in uw hoedanigheid van bestuurder van de in de aanhef vermelde vennootschap.

Deze vennootschap is in het verleden opgericht naar Nederlands recht en wordt om die reden aangemerkt als te zijn gevestigd in Nederland (art. 2 lid 4 wet vennootschapsbelasting, art. 1 lid 3 wet dividendbelasting).

De vennootschap dient in Nederland aangifte te doen (vgl. publicatie van de staatssecretaris van financiën onder BNB 2001/230 alsmede het arrest van de hoge raad onder BNB 1998/350). Onder omstandigheden kan er sprake zijn van een effectieve belastingplicht en/of inhoudingsplicht in Nederland. Ik verwijs u naar een recente uitspraak van de hoge raad onder BNB 2015/126, welk arrest een eveneens op Malta gevestigde Nederlandse vennootschap betrof.

Teneinde mij in staat te stellen om te kunnen vaststellen of er ten aanzien van de onderhavige vennootschap inderdaad een Nederlandse heffing toepasselijk is, verzoek ik u mij de navolgende gegevens te verstrekken:

- 1) *de (uitgebreide) jaarrekeningen van de vennootschap over de jaren 2012 t/m 2014;*
- 2) *de op Malta ingediende aangiften vennootschapsbelasting en de door de Maltese belastingdienst opgelegde aanslagen over de jaren 2012 t/m 2014;*
- 3) *een gespecificeerd overzicht van de dividenduitkeringen over de jaren 2012 t/m 2014;*
- 4) *de naam en adresgegevens van de aandeelhouders van de vennootschap gedurende de jaren 2012 t/m 2014.*

**Kantoor Maastricht**

Terra Nigrastraat 10  
6216 BL Maastricht  
Postbus 4486  
6401 CZ HEERLEN  
www.belastingdienst.nl

Telefoon

Team

Doorkiesnummer

Datum

Onze referentie

Behandeld door

Aangezien er sprake is van een mogelijk Nederlands heffingsbelang, bent u op grond van art. 47 lid 1 en/of art. 53 lid 1 algemene wet inzake rijksbelastingen gehouden om mij de gevraagde gegevens en inlichtingen te verstrekken (vgl. o.m. BNB 2003/268).

Ik verzoek u mij de gegeven te verstrekken uiterlijk binnen 4 weken na datum dagtekening van deze brief. U kunt uw antwoorden sturen naar het postadres (te Heerlen) zoals dat is vermeld in het briefhoofd.

Hoogachtend,  
namens de inspecteur,

