

25 639

Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en het Koninkrijk Denemarken tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, met Protocol; Kopenhagen, 1 juli 1996

Nr. 1

BRIEF VAN DE MINISTER VAN BUITENLANDSE ZAKEN

Aan de Voorzitters van de Eerste en van de Tweede Kamer der Staten-Generaal

's-Gravenhage, 23 september 1997

Ter griffie van de Eerste en van de Tweede Kamer der Staten-Generaal ontvangen op 25 september 1997.

De wens dat het verdrag aan de uitdrukkelijke goedkeuring van de Staten-Generaal wordt onderworpen kan door of namens één van de Kamers of door ten minste vijftien leden van de Eerste Kamer dan wel dertig leden van de Tweede Kamer te kennen worden gegeven uiterlijk op 25 oktober 1997.

Overeenkomstig het bepaalde in artikel 2, eerste lid, en artikel 5, eerste lid, van de Rijkswet goedkeuring en bekendmaking verdragen, de Raad van State gehoord, heb ik de eer U hierbij ter stilzwijgende goedkeuring over te leggen het op 1 juli 1996 te Kopenhagen tot stand gekomen Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en het Koninkrijk Denemarken tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, met Protocol (Trb. 1996, 210 en 276)¹.

Een toelichtende nota bij dit verdrag treft U eveneens hierbij aan.

De goedkeuring wordt alleen voor Nederland gevraagd.

De Minister van Buitenlandse Zaken a.i.,
H. F. Dijkstal

¹ Ter inzage gelegd bij de afdeling Parlementaire Documentatie.

TOELICHTENDE NOTA

1. Inleiding

Het onderhavige verdrag geeft regels die aanwijzen welke van de verdragsluitende Staten, het Koninkrijk der Nederlanden en het Koninkrijk Denemarken, bevoegd is om, in overeenstemming met zijn nationale wetgeving, belasting te heffen van het inkomen en het vermogen van inwoners van een of van beide Staten; dit ten einde dubbele belasting te voorkomen. Daarnaast regelt het verdrag, onder meer met het oog op het voorkomen van het ontgaan van belasting, de onderlinge uitwisseling van fiscale gegevens alsmede de onderlinge bijstand bij invordering van belasting. Het verdrag past in het netwerk van vergelijkbare belastingverdragen die het Koninkrijk der Nederlanden met tal van landen ter wereld is aangegaan.

Het verdrag dient ter vervanging van de bestaande, op 20 februari 1957 te Kopenhagen tot stand gekomen Overeenkomst tussen het Koninkrijk der Nederlanden en het Koninkrijk Denemarken tot het vermijden van dubbele belasting en tot het vaststellen van regelen voor wederzijdse administratieve hulp met betrekking tot belastingen van inkomsten en van vermogen, met Protocol en Notawisseling, (Trb. 1957, 52), zoals gewijzigd bij Aanvullende Overeenkomst, ondertekend te 's-Gravenhage op 20 januari 1966 (Trb. 1966, 103).

2. Verloop van de onderhandelingen

De onderhandelingen over het nieuwe verdrag zijn eind 1983 aangevangen op initiatief van Denemarken. Van Deense zijde werd daarbij naast een algehele actualisering van het bestaande verdrag in redactioneel opzicht aan de hand van het OESO-modelverdrag van 1977, opname in een nieuw verdrag beoogd van de Deense heffing inzake koolwaterstof-extracties (Hydrocarbon Tax) die onder andere op het Deense deel van het continentale plat van toepassing is.

Een van de belangrijkste Nederlandse doelstellingen betrof, naast de eveneens gewenste aanpassing aan het actuele verdragsbeleid, het verkrijgen van een tax credit voor Nederlandse aandeelhouders in Deense vennootschappen. Denemarken kende destijds een beperkt verrekenings-systeem ter voorkoming van economische dubbele heffing.

Daarnaast wilde Nederland gesignaleerde problemen rond de aftrekbaarheid van premies volksverzekeringen en premies voor particuliere pensioenen betaald vanuit het ene land aan fondsen of instellingen gelegen in het andere land, oplossen.

Medio 1985 ving in Denemarken echter een algehele herziening van het belastingstelsel aan. Men verwachtte dat deze herziening in 1990 zou worden afgerond. Met het oog daarop is destijds besloten de besprekingen over het nieuwe verdrag op te schorten. De omvangrijke Deense belastingherziening bleek uiteindelijk begin 1991 te zijn afgerond en van Deense zijde werd daarop verzocht de in 1985 afgebroken onderhandelingen te hervatten.

De hervorming van het Deense belastingstelsel bracht mee dat de wens van Nederland een tax credit te verkrijgen voor Nederlandse aandeelhouders in Deense lichamen, verviel vanwege de afschaffing van het verrekenstelsel en de introductie van een klassiek stelsel in Denemarken. Als onderdeel van de belastingherziening heeft Denemarken onder stringente voorwaarden een deelnemingsvrijstelling geïntroduceerd. De Deense autoriteiten bleken bereid om in het verdrag vast te leggen dat ook in de relatie tot Nederland die deelnemingsvrijstelling zou gelden, mits aan alle in de nationale wet opgenomen voorwaarden is voldaan. In onderdeel XI, tweede lid, van het Protocol bij het verdrag is in dit verband een bepaling opgenomen die bewerkstelligt dat Denemarken onder

omstandigheden (indien de Deense deelnemingsvrijstelling niet kan worden toegepast) een underlying credit verleent voor de direct of indirect op de dividenden drukkende belasting naar het inkomen, die verder gaat dan op grond van nationaal Deens belastingrecht het geval zou zijn geweest. In de toelichting bij artikel 23 wordt hierop nader ingegaan.

In verband met de hervatting van de onderhandelingen is op 22 januari 1992 een persbericht uitgegaan waarin werd verzocht om reacties van belanghebbenden. De meeste reacties hadden betrekking op klachten over dubbele belasting bij werkzaamheden op het Deense continentaal plat vanwege gerezen onduidelijkheden over toepassing van de Overeenkomst nu in de daarin opgenomen gebiedsomschrijving van beide landen niet expliciet het buiten de territoriale wateren gelegen deel van het continentaal plat was vermeld waar respectievelijk beide landen soevereine rechten kunnen uitoefenen. Uiteindelijk is besloten dat onder de termen «Nederland» en «Denemarken» gebezigd in artikel 2 van de bestaande Overeenkomst met ingang van 1 januari 1990 tevens is begrepen voornoemd deel van het continentaal plat.

In het nieuwe verdrag is door de gekozen gebiedsomschrijving van de verdragsluitende Staten (in artikel 3) buiten twijfel gesteld dat het continentaal plat onder de reikwijdte van het verdrag valt en is zoals thans in door het Koninkrijk gesloten belastingverdragen gebruikelijk, een bijzondere regeling voor inkomsten uit werkzaamheden buitengaats opgenomen.

In de reacties op vorenbedoeld persbericht werd ook aandacht gevraagd voor de mogelijkheid van dubbele premieheffing. Het Deense systeem van sociale zekerheid kende tot voor kort geen aparte premieheffing. De premies waren als het ware volledig opgegaan in de belastingheffing. De sociale zekerheid werd volledig betaald uit de algemene middelen.

Als gevolg van dit systeem kon Denemarken voor het premiedeel niet terugtreden indien naar Denemarken uitgezonden Nederlanders onder de toepasselijke EG-verordening (verordening (EEG) nr. 1408/71 van de Raad van de Europese Gemeenschappen van 14 juni 1971 betreffende de toepassing van de sociale-zekerheidsregelingen op werknemers en zelfstandigen, alsmede op hun gezinsleden, die zich binnen de Gemeenschap verplaatsen [PbEG L 149]) bij detachering verzekerd en premieplichtig wensten te blijven voor de Nederlandse volksverzekeringen. Dit leidde materieel tot dubbele premieheffing. Nederland heeft er op aangedrongen de problematiek, zoveel als mogelijk is, in het verdrag op te lossen. Van Deense zijde was men daartoe niet bereid omdat men deze problematiek als een los van het verdrag staande kwestie beschouwde. Met ingang van 1994 worden echter in Denemarken afzonderlijk premies voor bepaalde onderdelen van de sociale zekerheid geheven. Het werknemersdeel van deze premie bedraagt 7% in 1996, en loopt op tot 8% in 1997. Met ingang van 1997 wordt een werkgeversdeel verschuldigd ten bedrage van 0,3%, respectievelijk 0,6% in 1998.

In verband hiermee is het belang om in het belastingverdrag op dit punt een regeling op te nemen, waartoe de Denen zoals hierboven opgemerkt niet bereid zijn, inmiddels verminderd.

Van Nederlandse kant is verder in de onderhandelingen met succes ernaar gestreefd het nieuwe verdrag in lijn te brengen met de actuele beleidsopvattingen zoals vormgegeven in het standaardverdrag dat op 3 december 1987 is gepubliceerd als bijlage bij de notitie Algemeen fiscaal verdragsbeleid (Kamerstukken II 1987/88, 20 365, nrs. 1 en 2). Enkele van de Nederlandse wensen die zijn verwezenlijkt, betreffen de toewijzing aan de bronstaat van het recht tot belastingheffing van aankoopsommen van

pensioenen en een regeling houdende een wederzijdse verplichting tot het onder voorwaarden in aftrek toestaan van pensioenpremies die door tijdelijk in de andere staat tewerkgesteld worden betaald aan een pensioenfonds van de «eigen» staat.

Voorts zijn de Nederlandse wensen tot opname van een bepaling ter zake van hoofdkantoorkosten («cost sharing») en een ter zake van bedrijfsklare projecten («turnkey projecten») gehonoreerd. Verder konden de gunstige bronbelastingtarieven voor dividend, interest en royalty's onverkort worden gehandhaafd. Het vereiste deelnemingspercentage voor de toepassing van vrijstelling van bronbelasting voor deelnemingsdividenden is ten opzichte van het oude verdrag verlaagd van 25% tot 10%.

Door Nederland is tenslotte de opname van een arbitrageregeling voorgesteld overeenkomstig de toezegging dienaangaande van de eerste ondergetekende aan de vaste Commissie voor Financiën van de Tweede Kamer (Kamerstukken II 1988/89, 20 365, nr. 8, antwoord 14). Dit voorstel stuitte bij Denemarken echter op principiële bezwaren.

Denemarken is van mening dat het op 23 juli 1990 te Brussel tot stand gekomen verdrag ter afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen, het zogenoemde EG-arbitrageverdrag (Trb. 1990, 173), een afdoende regeling biedt. Het EG-arbitrageverdrag is overigens door Denemarken geratificeerd.

Een en ander is uitgemond in de ondertekening van het hierbij ter goedkeuring voorgelegde nieuwe verdrag met bijbehorend Protocol. Naar de mening van de eerste ondergetekende weerspiegelen de in het nieuwe verdrag neergelegde regelingen een resultaat dat in het licht van de over en weer naar voren gebrachte wensen als evenwichtig kan worden beschouwd en waarin op bevredigende wijze is rekening gehouden met de belangen van het Nederlandse bedrijfsleven. Van het nieuwe verdrag zijn zowel voor de Nederlandse overheid als voor het Nederlandse bedrijfsleven geen noemenswaardige budgettaire, onderscheidenlijk financiële gevolgen te verwachten.

In de hierna volgende artikelsgewijze toelichting is nader ingegaan op die bepalingen van het nieuwe verdrag die afwijken van het Nederlandse standaardverdrag. Daarnaast zijn de belangrijkste inhoudelijke verschillen met de huidige Overeenkomst aangegeven.

3. Koninkrijkspositie

Evenals het geval is bij de huidige Overeenkomst wordt het nieuwe verdrag wat het Koninkrijk betreft uitsluitend aangegaan voor Nederland en kunnen de bepalingen van het verdrag worden uitgebreid tot de Nederlandse Antillen en Aruba.

Van Deense zijde zal het verdrag alleen gelden voor Denemarken, exclusief de Faeröereilanden en Groenland. Ook voor de Faeröereilanden en Groenland geldt, evenals onder de bestaande Overeenkomst, de mogelijkheid om de werking van het verdrag tot die gebieden uit te breiden. ter zake van hoofdkantoorkosten («cost sharing») en een ter zake van bedrijfsklare projecten («turnkey projecten») gehonoreerd. Verder konden de gunstige bronbelastingtarieven voor dividend, interest en royalty's onverkort worden gehandhaafd. Het vereiste deelnemingspercentage voor de toepassing van vrijstelling van bronbelasting voor deelnemingsdividenden is ten opzichte van het oude verdrag verlaagd van 25% tot 10%.

Door Nederland is tenslotte de opname van een arbitrageregeling voorgesteld overeenkomstig de toezegging dienaangaande van de eerste ondergetekende aan de vaste Commissie voor Financiën van de Tweede Kamer (Kamerstukken II 1988/89, 20 365, nr. 8, antwoord 14). Dit voorstel stuitte bij Denemarken echter op principiële bezwaren.

Denemarken is van mening dat het op 23 juli 1990 te Brussel tot stand gekomen verdrag ter afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen, het zogenoemde EG-arbitrageverdrag (Trb. 1990, 173), een afdoende regeling biedt. Het EG-arbitrageverdrag is overigens door Denemarken geratificeerd.

Een en ander is uitgemond in de ondertekening van het hierbij ter goedkeuring voorgelegde nieuwe verdrag met bijbehorend Protocol. Naar de mening van de eerste ondergetekende weerspiegelen de in het nieuwe verdrag neergelegde regelingen een resultaat dat in het licht van de over en weer naar voren gebrachte wensen als evenwichtig kan worden beschouwd en waarin op bevredigende wijze is rekening gehouden met de belangen van het Nederlandse bedrijfsleven. Van het nieuwe verdrag zijn zowel voor de Nederlandse overheid als voor het Nederlandse bedrijfsleven geen noemenswaardige budgettaire, onderscheidenlijk financiële gevolgen te verwachten.

In de hierna volgende artikelsgewijze toelichting is nader ingegaan op die bepalingen van het nieuwe verdrag die afwijken van het Nederlandse standaardverdrag. Daarnaast zijn de belangrijkste inhoudelijke verschillen met de huidige Overeenkomst aangegeven.

3. Koninkrijkspositie

Evenals het geval is bij de huidige Overeenkomst wordt het nieuwe verdrag wat het Koninkrijk betreft uitsluitend aangegaan voor Nederland en kunnen de bepalingen van het verdrag worden uitgebreid tot de Nederlandse Antillen en Aruba.

Van Deense zijde zal het verdrag alleen gelden voor Denemarken, exclusief de Faeröereilanden en Groenland. Ook voor de Faeröereilanden en Groenland geldt, evenals onder de bestaande Overeenkomst, de mogelijkheid om de werking van het verdrag tot die gebieden uit te breiden.

4. Artikelsgewijze toelichting

Belastingen waarop het verdrag van toepassing is (artikel 2 en onderdeel I Protocol)

Het nieuwe verdrag geldt, evenals de huidige Overeenkomst, in beginsel voor belastingen naar het inkomen en naar het vermogen. De redactie van het artikel is in overeenstemming gebracht met die van het Nederlandse standaardverdrag. Voor de toepassing van het verdrag op belastingen naar het vermogen bevat onderdeel I Protocol echter nog een specifieke bepaling. Denemarken heeft het tarief van haar vermogensbelasting (formueskatten til staten) per 1 januari 1996 gehalveerd; per 1 januari 1997 zal worden overgegaan tot algehele afschaffing van deze belasting. Zij is dan ook niet meer opgenomen in de opsomming (in artikel 2, derde lid) van Deense belastingen waarop het verdrag van toepassing is. Het is uiteraard niet de bedoeling om verdragstoepassing te bewerkstelligen op vermogensbelasting, indien niet beide staten een dergelijke belasting kennen (alleen in die situatie kan zich immers een probleem van dubbele belastingheffing voordoen). Om voldoende flexibiliteit in het toepassingsbereik van het verdrag te bewerkstelligen, is ervoor gekozen om in het verdrag zelf wel bepalingen op te nemen met betrekking tot belastingen naar het vermogen, maar tegelijkertijd in onderdeel I van het Protocol vast te leggen dat deze bepalingen alleen toepassing vinden indien – en zo lang als – beide landen een vermogensbelasting kennen. Daarnaast voorziet het tweede lid van deze protocolbepaling in een wederzijdse kennisgevingsprocedure, indien wordt overgegaan tot introductie dan wel afschaffing van vermogensbelasting.

Op deze wijze kan zo snel mogelijk worden ingespeeld op toekomstige wijzigingen op dit gebied.

De opsomming in het derde lid, onderdeel b, van bestaande Deense belastingen die onder de werking van het nieuwe verdrag vallen, is aangepast aan de huidige Deense heffingen. De Deense inkomstenbelasting wordt geheven door de centrale overheid, de lokale overheden (op twee niveaus) alsook door kerkelijke instellingen. Tevens is de in 1982 door Denemarken geïntroduceerde belasting ter zake van voordelen behaald met koolwaterstoffen-extractie (Hydrocarbon Tax) opgenomen.

Daarnaast voorziet de opsomming in tegenstelling tot de Overeenkomst van 1957, in de Deense bronheffingen op respectievelijk dividend, interest en royalty's.

Aan de Nederlandse wens om het verdrag ook van toepassing te doen zijn op de zogenoemde Deense «pensionsbeskatningsloven» (een heffing over eenmalige pensioenuitkeringen) is Denemarken niet tegemoet gekomen. Voor een meer uitgebreide beschrijving van deze problematiek zij verwezen naar het commentaar op artikel 18.

De opsomming van bestaande Nederlandse belastingen waarop het verdrag van toepassing is, omvat, in afwijking van de huidige Overeenkomst ook het staatswinstaandeel dat wordt geheven krachtens de Mijwv 1810 (Bulletin des Lois, no. 285) met betrekking tot concessies uitgegeven sedert 1967 en krachtens de Mijwv Continentaal Plat 1965 (Stb. 428). Dit stemt overeen met het standaardverdrag.

Algemene begripsbepalingen (artikel 3)

De in het nieuwe verdrag gebezigde begripsomschrijvingen zijn in lijn gebracht met het Nederlandse standaardverdrag. De gebiedsomschrijving omvat tevens het deel van het continentale plat buiten de territoriale wateren waar Nederland op grond van het internationale recht ten behoeve van de exploratie en exploitatie van natuurlijke rijkdommen, soevereine rechten mag uitoefenen. Ook de gebiedsomschrijving voor Denemarken bevat een dergelijke omschrijving. Het verdragsterritoir van zowel Nederland als Denemarken omvat overigens eveneens automatisch, zoals gebruikelijk in de door beide landen in de laatste jaren gesloten belastingverdragen, de hun op grond van het internationale zeerecht toekomende exclusieve economische zone, indien een van de landen overgaat tot de instelling van een dergelijke zone en het daarin uitoefenen van de fiscale jurisdictie. De omschrijving van Nederland komt overeen met de definitie (eveneens in artikel 3, eerste lid, onderdeel c) in het onlangs getekende nieuwe belastingverdrag met Finland (Trb. 1996, 60).

Zoals hiervoor reeds vermeld, ontbrak een gebiedsomschrijving in de huidige Overeenkomst. Vanwege een verschil van mening tussen beide landen over de vraag of de bestaande Overeenkomst op genoemd deel van het continentale plat van toepassing was, ontstond in een aantal gevallen dubbele belasting. Om deze voor belanghebbenden zeer onbevredigende situatie zo spoedig mogelijk op te lossen is in het kader van de onderhandelingen hierover overleg gevoerd en is besloten dit interpretatieverschil op te lossen door op de voet van artikel 29, paragraaf 2, van de Overeenkomst tot de eensluidende interpretatie te komen dat de begrippen «Nederland» en «Denemarken» uit de Overeenkomst met ingang van 1 januari 1990 tevens omvatten het continentale plat waarop het desbetreffende land soevereine rechten ter zake van de exploratie en exploitatie van natuurlijke rijkdommen mag uitoefenen. Deze uitkomst is bekend gemaakt door middel van een openbare aanschrijving aan de belastingdienst van 21 december 1992 (IFZ-nr. 321) en door middel van een persbericht van het Ministerie van Financiën uitgegeven op 23 december 1992. Het persbericht is weergegeven in de Staatscourant van 28 december 1992 (Stcrt. 1992, 251).

Belanghebbenden die na 1 januari 1990 in strijd met de toewijzingsregels van de Overeenkomst zijn belast, zijn daarbij in de gelegenheid gesteld om tot uiterlijk 1 januari 1996 een verzoek in te dienen voor teruggaaf van de ten onrechte geheven belasting.

Inwoner (artikel 4 en onderdeel II Protocol)

Voor gevallen van dubbele fiscale woonplaats gelden zowel voor natuurlijke personen als voor rechtspersonen de gebruikelijke criteria zoals die ook in het Nederlandse standaardverdrag en in het OESO-modelverdrag 1977 zijn opgenomen.

Onderdeel II van het Protocol bevat de gebruikelijke woonplaatsbepaling voor personen die aan boord van een schip wonen en daarnaast geen vaste woon- of verblijfplaats hebben.

Vaste inrichting (artikel 5)

Het bepaalde in dit artikel komt overeen met het ter zake bepaalde in het Nederlandse standaardverdrag en het OESO-modelverdrag 1977.

Inhoudelijk is er geen substantiële wijziging ten opzichte van de huidige Overeenkomst.

Inkomsten uit onroerende zaken (artikel 6 en onderdeel III Protocol)

In onderdeel III van het Protocol is, in overeenstemming met het bepaalde in artikel 49, eerste lid, onderdeel c, onder 2°, en derde lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, het bezit van exploratie- en exploitatierechten, met inbegrip van rechten op de winst uit exploratie of exploitatie, fictief aangemerkt als het bezit van onroerende zaken die gelegen zijn in de Staat waartoe de zeebodem en ondergrond behoren waarop deze rechten betrekking hebben en tevens als vermogen van een vaste inrichting die in die Staat is gevestigd.

Dit stelt zeker dat winst die wordt behaald met de vervreemding van dergelijke rechten, aan die staat ter belastingheffing toekomt. In een aantal van de meer recente Nederlandse belastingverdragen, bijvoorbeeld in het belastingverdrag met Zweden (Trb. 1991, 108), is een vergelijkbare bepaling opgenomen.

Winst uit onderneming (artikel 7 en onderdeel IV Protocol)

Dit artikel is in overeenstemming met het Nederlandse standaardverdrag en het OESO-modelverdrag 1977.

In onderdeel IV van het Protocol is in afwijking van de bestaande Overeenkomst de bepaling van het standaardverdrag inzake de wijze van winsttoedeling in geval van bedrijfsklare projecten opgenomen. Een inhoudelijke wijziging ten opzichte van de huidige Overeenkomst vloeit hieruit overigens niet voort.

Zeevaart en luchtvaart (artikel 8, onderdeel V protocol en artikel 33, vierde lid)

Met het oog op het bijzondere geval van het samenwerkingsverband van Scandinavian Airlines System (SAS) is in het derde lid ter verduidelijking vastgelegd, zoals gebruikelijk in de Deense belastingverdragen van de afgelopen jaren, dat de regels van het eerste lid alleen betrekking hebben op het aandeel van de Deense partner, Det Danske Luftfartselskab (DDL) in de winsten van SAS.

Verder is in de slotzin van het derde lid volledigheidshalve bepaald dat de Deense deelneming in de onderneming van SAS wordt geacht haar plaats van werkelijke leiding te hebben in Denemarken.

Op de respectieve aandelen van de Noorse en de Zweedse partners in SAS zijn de desbetreffende bepalingen van de door het Koninkrijk gesloten belastingverdragen met Noorwegen (Trb. 1990, 30) en met Zweden van toepassing.

Op uitdrukkelijk verzoek van Denemarken is in onderdeel V van het Protocol vastgelegd dat het vierde lid van artikel 8 zal worden uitgelegd overeenkomstig het in de paragrafen 9 en 10 opgenomen commentaar bij dat artikel in het OESO-modelverdrag 1977. In dat commentaar wordt het gebruik en de verhuur van containers en aanverwant materiaal als bijkomstige activiteit, aangemerkt als internationaal vervoer. Deze bepaling brengt in materieel opzicht geen wijziging mee ten opzichte van het Nederlandse standaardverdrag.

Het belastingverdrag op het gebied van de scheepvaart van 8 november 1930 (Stb. 1930, 463) en het belastingverdrag op het gebied van de luchtvaart tot stand gekomen bij briefwisseling van 15 december 1937 en 24 maart 1938 (Stb. 1938, 29), zijn blijkens het vierde lid van artikel 33 niet van toepassing voor die jaren en tijdvakken waarop dit verdrag toepassing vindt. Een dergelijke bepaling is ook opgenomen in artikel 31 van de huidige Overeenkomst.

Gelieerde ondernemingen (artikel 9)

In vergelijking met de huidige Overeenkomst is in het verdrag conform de desbetreffende bepaling uit het Nederlandse standaardverdrag in het eerste lid de bepaling toegevoegd dat de omstandigheid dat een moedervenootschap met haar dochtervenootschap in het andere land een overeenkomst tot verdeling van kosten of een dienstverleningsovereenkomst heeft gesloten, niet a priori betekent dat deze vennootschappen niet als onafhankelijke partijen met elkaar zouden hebben gehandeld.

Voorts is het tweede lid uit het Nederlandse standaardverdrag en het OESO-modelverdrag 1977 opgenomen. Een dergelijke bepaling is niet opgenomen in de huidige Overeenkomst.

Dividenden (artikel 10 en onderdeel VI Protocol)

De bronbelastingpercentages blijven evenals onder de huidige Overeenkomst en conform het standaardverdrag op 0% voor deelnemingsdividenden en maximaal 15% voor portfoliodividenden. Wel is ten opzichte van de huidige Overeenkomst het kwalificerende deelnemingspercentage voor toepassing van de vrijstelling van bronbelasting voor deelnemingsdividenden verlaagd van 25% tot 10%.

Nu onder de Deense wetgeving in bepaalde situaties voordelen uit winstdelende leningen worden beschouwd als interest zijn de winstdelende leningen overeenkomstig het OESO-modelverdrag 1977 uitgesloten van de definitie voor dividend en opgenomen in de definitie van interest in het tweede lid van artikel 11. In verband daarmee is op Nederlands voorstel een bepaling opgenomen (onderdeel VI van het Protocol) die erin voorziet dat indien een van beide landen voordelen uit winstdelende obligaties op grond van zijn nationale wetgeving aan een belasting op dividend onderwerpt, artikel 10, het dividendartikel, op deze voordelen van toepassing is. Het resultaat is dat inkomsten uit winstdelende obligaties door Nederland onder het verdrag kunnen worden behandeld overeenkomstig dividend. In de huidige Overeenkomst ontbreekt een definitiebepaling van dividend.

Hierin is nu wel voorzien in het vijfde lid van artikel 10.

Interest (artikel 11)

In het nieuwe verdrag is evenals onder de huidige Overeenkomst en conform het Nederlandse standaardverdrag de bronheffing op interest tot nihil gereduceerd. Ter zake van de behandeling van voordelen uit winstdelende leningen zij verwezen naar het commentaar op artikel 10.

Royalty's (artikel 12)

Ook voor royalty's geldt, conform de huidige Overeenkomst en het Nederlandse standaardverdrag, dat zij in beginsel uitsluitend worden belast in de woonstaat.

In vergelijking met de huidige Overeenkomst en met het standaardverdrag is in het tweede lid in de omschrijving van het begrip «royalty's» een uitdrukkelijke verwijzing naar films en geluidsbanden voor radio en televisie opgenomen. Deze toevoeging, die is ontleend aan het VN-modelverdrag van 1980, dient slechts ter verduidelijking en heeft geen daadwerkelijke verruiming van het royaltybegrip tot gevolg. Verder is thans ten opzichte van de huidige Overeenkomst conform het recente Nederlandse verdragsbeleid en het OESO-beleid, de vergoeding voor het gebruik van nijverheids-, handels- of wetenschappelijke uitrusting uit de definitie van royalty's verwijderd.

Vermogenswinsten (artikel 13 en onderdeel VIII Protocol)

De eerste vier leden zijn conform het Nederlandse standaardverdrag met dien verstande dat aan het derde lid een vergelijkbare toevoeging als aan het hiervoor besproken artikel 8, derde lid, is aangebracht, in verband met de deelname van DDL in SAS.

In artikel 9B, tweede paragraaf, van de huidige Overeenkomst is destijds bij Aanvullende Overeenkomst van 20 januari 1966 op verzoek van Nederland een bepaling opgenomen die erop ziet dat winsten die door een inwoner van een van de Staten worden behaald met de vervreemding van een aanmerkelijk belang in een vennootschap in de andere staat, binnen een periode van vijf jaar na diens emigratie belastbaar blijven in zijn voormalige woonstaat tenzij de inkomsten in de andere staat in feite aan een belasting van ten minste 15% onderworpen zijn.

In het nieuwe verdrag is voor wat Nederland betreft het gebruikelijke aanmerkelijk belang-voorbehoud opgenomen. De bepaling bevat een eenzijdig voor Nederland geformuleerd heffingsrecht.

Denemarken had geen behoefte aan een dergelijk voorbehoud nu het in de nationale wetgeving op dit punt geen buitenlandse belastingplicht kent, maar uitsluitend een emigratieregeling waarbij inwoners onmiddellijk vóór het moment van emigratie een belastingaanslag krijgen opgelegd. De Nederlandse regeling werkt anders: ook na emigratie uit Nederland blijft op grond van artikel 49, eerste lid, onderdeel b, Wet op de inkomstenbelasting 1964 buitenlandse belastingplicht bestaan voor winst uit aanmerkelijk belang, zodat het aanmerkelijk-belangvoorbehoud van artikel 13, vijfde lid, niet kan worden gemist.

In het kader van het onderhavige verdragsartikel zou nog de vraag kunnen opkomen of inkoop van aanmerkelijk-belangaandelen en liquidatie-uitkeringen ter zake van dergelijke aandelen onder artikel 10 of artikel 13 van het verdrag kwalificeren, nu zij in de aanmerkelijk-belangwetgeving met ingang van 1 januari 1997 worden gekwalificeerd als vervreemding (in artikel 20a, zesde lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964). Voor verdragstoepassing zullen dergelijke inkomsten ter zake van inkoop of liquidatie, evenals vóór 1 januari 1997 het geval was, als dividend worden aangemerkt. In dit kader merk ik op dat voor de toepassing van de Wet op de dividendbelasting 1965 inkoop van aandelen

en liquidatie ook na 1 januari 1997 als een dividenduitkering worden aangemerkt. Het is onder de werking van belastingverdragen gebruikelijk dat de kwalificatie van de bronstaat in dezen wordt gevolgd; in de door Nederland overeengekomen belastingverdragen is het heffingsrecht tot nu steeds verdeeld vanuit de gedachte dat inkoop van aandelen en liquidatie als dividend moeten worden aangemerkt. Met de aanpassing in de nationale aanmerkelijkbelangwetgeving is ook geenszins beoogd de heffingsbevoegdheid onder de belastingverdragen te wijzigen. Voor een meer algemene beschouwing over de «buitenlandaspecten» van het nieuwe aanmerkelijk-belangregime zij verwezen naar de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel herziening regime ter zake van winst uit aanmerkelijk belang, consumptieve rente en vermogensbelasting (onder meer kamerstukken II 1996/97, 24 761, nr. 3, blz. 18–20 en nr. 7, blz. 19–27), alsmede naar de parlementaire behandeling van de herziening van de Belastingregeling voor het Koninkrijk (kamerstukken I 1996/97, 24 583 (R1564), nr. 26c, blz. 5–6).

Bij de totstandkoming van het onderhavige verdrag werd nog uitgegaan van het Nederlandse regime voor aanmerkelijk belang zoals dit tot 1 januari 1997 gold. Dit «oude» Nederlandse regime kon tot dubbele heffing leiden in geval van emigratie van een aanmerkelijkbelanghouder vanuit Denemarken naar Nederland. In Denemarken zou in zo'n geval fictieve vervreemdingswinst worden geconstateerd op het moment van emigratie. Indien op grond van de Nederlandse wetgeving de aandelen een aanmerkelijk belang zouden vormen, zou bij latere daadwerkelijke vervreemding van de aandelen in Nederland hier nogmaals ten volle worden geheven; de oude regeling kende immers geen opstapregeling bij immigratie, zoals deze nu is opgenomen in artikel 20c, zevende lid, Wet op de inkomstenbelasting 1964. Met het oog op deze potentiële dubbele belastingheffing is Denemarken bereid gebleken de Nederlandse belasting over de vervreemdingswinst te verrekenen met de eerder in Denemarken geheven belasting. Daartoe is een bepaling opgenomen in artikel 23, vijfde lid, onderdeel e. Van belang is dat de Deense bereidheid om de Nederlandse belasting te verrekenen niet is gelimiteerd in de tijd, zodat verrekening wordt verleend ongeacht het tijdstip na emigratie waarop het aanmerkelijk belang in Nederland wordt vervreemd.

Hierbij zij nog opgemerkt dat de verrekening is beperkt tot de Deense belasting die over de vermogenswinst is verschuldigd, waarbij uiteraard geen verrekening wordt gegeven voor dat deel van de Nederlandse belasting dat ziet op de waarde-aangroei van het aanmerkelijk belang na emigratie.

Het huidige (met ingang van 1 januari 1997 geldende) Nederlandse aanmerkelijk-belangregime maakt de noodzaak van de in artikel 23, vijfde lid, onderdeel e, neergelegde regeling geringer. Indien immers een inwoner van Denemarken naar Nederland emigreert met een aandelenpakket dat op grond van de Nederlandse belastingwetgeving een aanmerkelijk belang vormt, wordt hem op grond van artikel 20c, zevende lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 in beginsel een step-up verleend tot aan de waarde in het economische verkeer van de tot het aanmerkelijk belang behorende aandelen, winstbewijzen en schuldvoorwaarden op het tijdstip van immigratie. In geval van een dergelijke step-up zal Denemarken bij latere vervreemding van de aandelen in Nederland niet behoeven over te gaan tot verrekening van de Nederlandse aanmerkelijk-belangheffing met de bij emigratie uit Denemarken geheven Deense belasting. De waarde-aangroei van de aandelen tot het moment van emigratie uit Denemarken blijft immers, als gevolg van de step-up tot aan de waarde in het economische verkeer bij immigratie in Nederland, buiten de Nederlandse heffingsgrondslag.

Een dergelijke step-up bij immigratie wordt echter niet onder alle omstandigheden verleend. Indien het een aanmerkelijk belang betreft in een in Nederland gevestigde vennootschap bepaalt artikel 20c, zevende lid, dat moet blijken «dat de belastingplichtige in verband met het metterwoon verlaten van een ander land belasting heeft betaald over de waarde-aangroei van die aandelen, winstbewijzen of schuldvorderingen.» Belastingplichtige zal in dat geval dus met een belastingaanslag van de Deense belastingdienst moeten kunnen aantonen dat hiervan inderdaad sprake is. Daarnaast bepaalt artikel 20c, zevende lid, dat bij «remigratie» naar Nederland binnen tien jaar een step-up achterwege blijft. In deze situaties is het dus denkbaar dat, indien sprake is van emigratie vanuit Denemarken naar Nederland, bij de latere vervreemding van de aanmerkelijkbelangaandelen in Nederland ook – door het achterwege blijven van een step-up bij immigratie – belastingheffing door Nederland plaatsvindt ter zake van (een gedeelte van) de waarde-aangroei van de aandelen die ook reeds in Denemarken werd belast, ten tijde van de emigratie uit Denemarken. Voor die situaties blijft de regeling van artikel 23, vijfde lid, onderdeel e, van het verdrag relevant.

Voor alle volledigheid worden hieronder de hoofdpunten weergegeven van de Deense belastingwetgeving ter zake van aanmerkelijk belang. In de Deense belastingwetgeving is sinds 1993 de tot dan toe geldende aanmerkelijk-belangregeling opgegaan in een meer algemene vermogenswinstbelasting op aandelen; de hoofdlijn daarbij is dat een onderscheid wordt gemaakt in situaties waarin men de aandelen minder dan drie jaar in bezit heeft (waarbij wel een vorm van aanmerkelijk belang wordt vereist), en situaties waarin de aandelen drie jaar of langer in bezit zijn (waarbij heffing echter niet plaats vindt indien de aandelen ter beurze zijn genoteerd en een bepaald bedrag niet te boven gaan). Denemarken kent daarbij geen regeling van buitenlandse belastingplicht, maar wel een emigratieheffing, onder meer voor inkomsten (vermogenswinst) uit aandelen. In deze regeling wordt, ook al heeft geen vervreemding plaatsgevonden, belasting geheven op het moment van emigratie, althans indien iemand in de tien jaar voorafgaand aan diens emigratie tenminste vijf jaar in Denemarken heeft gewoond. De emigratie wordt aangemerkt als fictieve vervreemding van de op dat moment bij de emigrant in bezit zijnde aandelen. De bij emigratie opgelegde aanslag kan achteraf neerwaarts worden bijgesteld indien de winst bij daadwerkelijke verkoop van de desbetreffende aandelen lager is, of de verkoop pas een bepaalde tijd na emigratie plaatsvindt.

Denemarken heeft te kennen gegeven dat aan het huidige Deense systeem uitvoeringstechnisch gezien wellicht wat problemen zouden kunnen kleven. Daarom is in onderdeel VIII van het Protocol voorzien dat het vijfde lid van artikel 13 zal worden vervangen door een voor beide landen geredigeerde bepaling, indien Denemarken in de toekomst een mogelijkheid tot belastingheffing van buitenlandse belastingplichtigen introduceert. In verband daarmee is in het Protocol tevens vastgelegd dat Nederland door middel van een diplomatieke nota in kennis zal worden gesteld van het Deense verzoek tot wijziging van genoemd vijfde lid. De reciproque bepaling zal 30 dagen na ontvangst van de kennisgeving in werking treden en is van toepassing met ingang van 1 januari van het jaar volgend op het jaar van inwerkingtreding van de wijziging. Voor het geval die situatie zich zal voordoen is in artikel 23 derde lid reeds bepaald dat Nederland de Deense belasting zal verrekenen als een inwoner van Nederland, voormalig inwoner van Denemarken, zijn aanmerkelijk belang vervreemdt binnen vijf jaar na emigratie uit Denemarken.

Niet-zelfstandige arbeid (artikel 15)

In het tweede lid onder a) is bepaald dat bij de beoordeling of de duur van de verrichte werkzaamheden in totaal een termijn van 183 dagen niet overschrijdt, dient te worden uitgegaan van een tijdvak van 12 aaneengesloten maanden; dus niet van het belastingjaar zoals volgens de huidige Overeenkomst. Met name wanneer de werkzaamheden zich uitstrekken tot een volgend belastingjaar, kan dit ertoe leiden dat de 183-dagentermijn eerder wordt overschreden en mitsdien de werkstaat primair gerechtigd wordt tot het heffen van belasting van de desbetreffende beloning. Een zelfde regeling is door Nederland in het verleden reeds een aantal malen aanvaard (een recent voorbeeld is het eerder genoemde belastingverdrag met Zweden) en spoort ook met het meest recente OESO-beleid op dit punt.

Bestuurders- en commissarissenbeloningen (artikel 16 en onderdeel IX Protocol)

In aanvulling op de huidige Overeenkomst is als onderdeel IX van het Protocol bij het nieuwe verdrag nog een bepaling opgenomen waarin aan Nederlandse kant de termen «bestuurder» en «commissaris» nader zijn verklaard. Voorts wordt thans conform de meer recente belastingverdragen ingeval van een inwoner die bestuurder of commissaris van een Deens lichaam is door Nederland verrekening van Deense belasting gegeven (artikel 23, derde lid) in plaats van vrijstelling (artikel 22, paragraaf 2, huidige Overeenkomst).

Artiesten en sportbeoefenaars (artikel 17)

In de bestaande Overeenkomst is geen afzonderlijke bepaling opgenomen met betrekking tot de toewijzing van het heffingsrecht ter zake van inkomsten van deze groep van personen. Afhankelijk van de situatie zal daarom op deze inkomsten artikel 12 (vrij beroep) of artikel 13 (beloning voor niet-zelfstandige arbeid) van de Overeenkomst van toepassing zijn.

Het onderhavige artikel in het nieuwe verdrag volgt het Nederlandse standaardverdrag en het OESO-modelverdrag ter zake.

Pensioenen, lijfrenten en sociale-zekerheidsuitkeringen (artikel 18 en onderdeel X Protocol)

Dit artikel is conform het Nederlandse standaardverdrag. Wel is in onderdeel X van het Protocol op verzoek van Denemarken bepaald dat beide landen met elkaar in overleg zullen treden indien zich binnen de EG of de OESO zodanige ontwikkelingen voordoen dat het de vraag is of een exclusieve woonstaatheffing van periodieke pensioenuitkeringen en lijfrenten nog wel gerechtvaardigd is.

Sociale-zekerheidsuitkeringen mogen volgens de bepaling van het verdrag worden belast in de bronstaat. Voor de toepassing van de huidige Overeenkomst die geen expliciete bepaling bevat voor de behandeling van Nederlandse sociale-zekerheidsuitkeringen, is in het besluit van 8 oktober 1996 (nr. IFZ 96/906M) aangegeven hoe dergelijke uitkeringen dienen te worden behandeld. Daaruit blijkt dat AWW-pensioenen, bijstands-, oorlogs- en vervolgingsuitkeringen thans in Denemarken mogen worden belast. Onder het verdrag zal het heffingsrecht in die gevallen (en de overige hiervoor niet genoemde socialezekerheidsuitkeringen) conform het standaardverdrag aan Nederland toekomen.

Voorts is van Nederlandse zijde, in lijn met de Nederlandse nationale wetgeving en het verdragsbeleid, waar het betreft afkoopsommen van particuliere pensioenen en lijfrenten, aangedrongen op een bronstaat-

heffing omdat in veel gevallen dergelijke afkoopsommen in de woonstaat niet of nauwelijks belast worden. Deze in het verdrag gerealiseerde wens wijkt af van de huidige Overeenkomst waarin het pensioenartikel zodanig is geredigeerd dat het niet van toepassing is op afkoopsommen van particuliere pensioenen en lijfrenten waardoor thans naar Denemarken uitgekeerde afkoopsommen hier te lande niet in de belastingheffing kunnen worden betrokken.

Aan de Nederlandse wens om het verdrag ook van toepassing te doen zijn op de zogenoemde Deense «pensionsbeskatningsloven» heeft Denemarken niet tegemoet kunnen komen. Deze heffing, die wordt ingehouden op eenmalige pensioenuitkeringen tegen een tarief van 40%, veroorzaakt voor inwoners van Nederland die een eenmalige pensioenuitkering genieten uit Denemarken, dubbele belastingheffing. Hoewel zoals uit het vorengaande blijkt, Nederland de mening is toegedaan dat het heffingsrecht over eenmalige pensioenuitkeringen toekomt aan de bronstaat en daarmee als zodanig geen bezwaar heeft tegen de Deense heffing, brengt de doelstelling van voorkoming van dubbele belasting wel mee dat de woonstaat de door de bronstaat geheven belasting verrekent. Om daartoe in staat te zijn zou de heffing in het verdrag moeten worden opgenomen. Hoewel door Nederland verscheidene malen duidelijk is gemaakt dat opname van de «pensionsbeskatningsloven» de Deense heffingsrechten niet beperkt, maar dat de opname daarvan Nederland in staat stelt een vermindering ter voorkoming van dubbele belasting te verlenen, bleek Denemarken op dit punt geen enkele ruimte te hebben deze heffing in het verdrag op te nemen. Daarbij werd ook gewezen op de door Denemarken met andere landen gesloten belastingverdragen die ook niet van toepassing zijn op deze speciale heffing.

Wel is van Deense zijde aangegeven dat de verzekerde, bijvoorbeeld met het oog op een vertrek naar het buitenland, bij de verzekeringsmaatschappij wat de samenstelling van de uitkering betreft kan opteren voor een ander regime. Het blijkt echter dat van die optie in de praktijk weinig gebruik wordt gemaakt en het is niet mogelijk om later nog op de optie terug te komen. Om deze onbevredigende situatie op te lossen zal eerste ondergetekende ervoor zorgdragen dat in voorkomende gevallen met toepassing van de hardheidsclausule in de gevallen waarin het heffingsrecht aan Denemarken toekomt een verrekening zal worden verleend van de Deense heffing tot maximaal het niveau van de Nederlandse belasting over de afkoopsum.

Overheidsfuncties (artikel 19)

De bepalingen inzake overheidsbeloningen en -pensioenen als neergelegd in het verdrag zijn in overeenstemming met hetgeen Nederland sinds de totstandkoming van het OESO-modelverdrag 1977 gewoon is overeen te komen in zijn belastingverdragen met andere landen.

Voor de overheidspensioenen houdt dit een onverkorte kasstaatheffing in zoals ook in de huidige Overeenkomst, tenzij (en dat is in afwijking van de huidige Overeenkomst) de pensioenen worden betaald aan inwoners van de andere Staat, die ook de nationaliteit van de andere Staat bezitten.

Studenten (artikel 20)

De bepalingen van dit artikel zijn overeenkomstig die van het Nederlandse standaardverdrag en het OESO-modelverdrag 1977 en vrijwel gelijklopend aan die van de bestaande Overeenkomst.

Opgemerkt zij nog dat in de bestaande Overeenkomst in artikel 18 een specifieke bepaling is opgenomen voor de fiscale behandeling van

beloningen van hoogleraren en andere docenten. Denemarken bleek evenwel, mede onder verwijzing naar het OESO-modelverdrag, niet langer bereid te zijn een dergelijke uitzondering voor deze categorie personen in de verdragen op te nemen. Hierin is van Nederlandse zijde berust.

Overige inkomsten (artikel 21)

Dit artikel, het zogenaamde saldo-artikel, stemt geheel overeen met de overeenkomstige bepalingen van het Nederlandse standaardverdrag en het OESO-modelverdrag.

Een bepaling die enigszins anders is geformuleerd maar van gelijke strekking is, is opgenomen in artikel 4 van de huidige Overeenkomst.

Vermogen (artikel 22 en onderdeel XI, eerste lid, Protocol)

De bepalingen van dit artikel komen overeen met de overeenkomstige bepalingen van het Nederlandse standaardverdrag met dien verstande dat aan het derde lid, evenals aan het hiervoor besproken artikel 8, derde lid en artikel 13, derde lid, een toevoeging is aangebracht in verband met de Deense deelname in de luchtvaartmaatschappij SAS.

Aangezien noch Nederland, noch Denemarken vermogensbelasting van lichamen kent, heeft deze toevoeging thans geen praktische betekenis.

Op verzoek van Deense zijde is de bepaling echter volledigheidshalve opgenomen.

Op Nederlands verzoek is in het eerste lid van onderdeel XI van het Protocol zoals gebruikelijk de bepaling opgenomen die buiten twijfel stelt dat Nederland bij het geven van voorkoming van dubbele vermogensbelasting slechts voorkoming behoeft te geven voor de netto-waarde van de aan Denemarken ter belastingheffing toegewezen vermogensbestanddelen.

Vermijding van dubbele belasting (artikel 23 en onderdeel XI, tweede lid, Protocol)

Nederland hanteert ter voorkoming van dubbele belasting in beginsel de vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud (tweede lid). Hierop worden in het verdrag twee nuanceringen aangebracht. In de eerste plaats geldt, in lijn met het Nederlandse standaardverdrag, voor een aantal met name aangeduide inkomensbestanddelen de verrekeningsmethode (derde lid).

In de tweede plaats bevat het vierde lid van artikel 23 een clausulering van de vrijstellingsmethode voor bepaalde categorieën vaste inrichtingswinst. Deze bepaling houdt verband met de Wet houdende wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 met het oog op het tegengaan van uitholling van de belastinggrondslag en het versterken van de fiscale infrastructuur (Wet van 13 december 1996, Stb. 1996, 651), waarin een aanscherping van de deelnemingsvrijstelling in geval van bepaalde «passieve» dochtervennootschappen is doorgevoerd. In dat kader is ook aandacht besteed aan de problematiek van zogenoemde «passieve inkomsten» (zoals dividenden, rente, royalties) van vaste inrichtingen (hierna: v.i.). Sommige landen, zoals bijvoorbeeld het Verenigd Koninkrijk, hanteren in hun nationale wetgeving een beperkte definitie van het begrip v.i., zodat zij dergelijke passieve inkomsten niet in de v.i.-winst begrijpen. Andere landen kennen een specifiek laag tarief voor «passieve» v.i.-inkomsten. Aangezien Nederland dergelijke inkomsten in geval van voldoende causaal verband wel toerekent aan de v.i., en in het Besluit voorkoming dubbele belasting 1989 (Besluit van 21 december 1989, Stb. 594. Hierna: Bvdb 1989) volledige vrijstelling wordt verleend voor dergelijke inkomsten, dreigt hierdoor een heffingsvacuüm te ontstaan,

dan wel een in dergelijke situaties niet bevredigend te achten heffingsniveau. In het kader van de begeleidende maatregelen bij het genoemde wetsvoorstel is daarom aangegeven in de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel (Kamerstukken II 1995/96, 24 696, nr. 3, blz. 7–8) dat wordt overwogen in het Bvdb 1989 de verrekeningsmethode te introduceren voor dergelijke v.i.-inkomsten. Indien tot een dergelijke reparatie in de nationale wetgeving zou worden overgegaan, moet worden voorkomen dat deze in verdragsituaties weer ongedaan zou worden gemaakt, doordat in die situaties voor v.i.-winst nog steeds op grond van het verdrag onverkort de vrijstellingsmethode zou worden toegepast.

Om deze reden is de voorliggende tekst van artikel 25, vierde lid, in het verdrag opgenomen. Doordat integraal wordt verwezen naar de van toepassing zijnde nationale regels ter voorkoming van dubbele belasting, wordt bereikt dat een eventuele aanpassing van de vrijstellingsmethode in het Bvdb niet tot aanpassing van de verdragstekst behoeft te leiden; deze wijziging werkt dan door de gekozen formulering van artikel 23, vierde lid, automatisch door in het onderhavige verdrag.

Voor de nadere uitwerking van de vrijstellings- en de verrekeningsmethode is zoals gebruikelijk verwezen naar het Bvdb 1989. De door Denemarken gehanteerde hoofdmethode om dubbele belasting te voorkomen is onder het nieuwe verdrag, evenals onder de huidige Overeenkomst, de verrekeningsmethode (vijfde lid, onderdelen a en b) .

Voor bepaalde arbeids- en overheidsbeloningen geldt evenwel de vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud (vijfde lid, onderdeel c) .

Artikel 23, vijfde lid, onderdeel d, van het verdrag en onderdeel XI, tweede lid, van het Protocol bevatten nog een specifieke regeling voor door Deense vennootschappen uit Nederland ontvangen deelnemingsdividenden. Daarin wordt allereerst vastgelegd dat Denemarken deelnemingsvrijstelling zal geven indien aan de daaraan onder het nationale recht gestelde voorwaarden is voldaan. De toepassing van deze regeling kent twee stappen. Allereerst dient te worden onderzocht of in Denemarken de deelnemingsvrijstelling van toepassing is. Indien niet aan deze voorwaarden wordt voldaan, wordt op grond van de Deense regelgeving aan de moedervernootschap verrekening van de op het dividend drukkende belasting naar het inkomen verleend. Daarbij zou op grond van het nationale Deense recht slechts een credit worden verleend voor de belastingdruk in de zogenoemde «first tier», dus op het niveau van de (Nederlandse) dochter waarin de moedervernootschap direct deelneemt. Op grond van de tweede volzin van artikel 23, vierde lid, onderdeel d, van het verdrag, in combinatie met artikel XI, tweede lid, Protocol is echter vastgelegd dat Denemarken voor uit Nederlandse vennootschappen ontvangen dividenden een veel verdergaande onderliggende credit zal verlenen indien het dividend van de dochtervernootschap stamt uit een kleindochter (of nog «lager» in de concernstructuur), namelijk ook voor alle toerekenbare in de eerdere concernschakels geheven belasting naar het inkomen.

Werkzaamheden buitengaats (artikel 24 en onderdeel III en XII Protocol)

Zoals in het algemeen deel van deze toelichting reeds is opgemerkt zijn de onderhandelingen op instigatie van Denemarken aangevangen nadat in 1982 door dat land de zogenoemde Hydrocarbon Tax was geïntroduceerd. Denemarken stelde in dat verband dan ook voor in het verdrag een speciale regeling op te nemen voor inkomsten en winsten uit werkzaamheden die samenhangen met de exploratie en exploitatie van de natuurlijke rijkdommen. Deze regeling zou volgens hen zowel op het land als voor werkzaamheden buitengaats moeten gelden. In de huidige Overeenkomst ontbreekt een dergelijke regeling. Een dergelijke regeling is ook

nog niet opgenomen in het gepubliceerde Nederlandse standaardverdrag, maar is inmiddels wel onderdeel van het Nederlandse verdragsbeleid, en wordt, conform de Nederlandse nationale wetgeving op dat punt, beperkt tot werkzaamheden buitengaats.

De regeling zoals die thans voorligt, komt in belangrijke mate overeen met de Nederlandse wetgeving ter zake en de desbetreffende bepalingen in eerdere verdragen zoals in het eerder vermelde verdrag met Zweden.

Over de onderhavige regeling kan allereerst worden opgemerkt dat de bijzondere regeling in beginsel alleen voor werkzaamheden buitengaats geldt. Denemarken ondervindt op dit punt evenwel problemen bij het toepassen van de Deense wetgeving en de hiervoor beschreven beperking tot werkzaamheden buitengaats als gevolg van de ingewikkelde Deense geografische situatie waarbij zich veel sfeerovergangen voordoen tussen internationale wateren, eilandjes die als territorium gelden met territoriale wateren en continentaal plat. Met name rond het eiland «Sjaelland» is dat het geval. Uitvoeringsproblemen ontstaan bijvoorbeeld indien bij offshore activiteiten een eilandje wordt doorkruist waarvoor dan in het verdrag verschillende vaste inrichtingscriteria zouden gelden. Deze problematiek is opgelost doordat in het verdrag offshore activiteiten die ten dele ook onshore plaatsvinden in het geheel onder het offshore regime worden gebracht indien de onshore activiteiten ten opzichte van het geheel van activiteiten waarvan zij deel uitmaken slechts bijkomstig zijn (onderdeel XII van het Protocol). Werkelijke onshore activiteiten zijn dus volledig uitgezonderd van de offshore bepaling. Met de gehanteerde terminologie is aangesloten bij die van artikel 8.

Bepaalde activiteiten worden in dat artikel, mits bijkomstig, fiscaal behandeld alsof sprake is van internationaal vervoer.

Verder kan per artikellid het volgende worden opgemerkt.

Op voorstel van Denemarken is in de eerste zin van het eerste lid via een iets andere redactie nog scherper dan in andere verdragen die Nederland op dit punt is overeengekomen, tot uitdrukking gebracht dat het artikel niet geldt indien werkzaamheden buitengaats al op grond van artikel 7 of 14 een vaste inrichting vormen.

De bepaling van het tweede lid is conform het verdrag met Zweden.

In het derde lid is de gebruikelijke hoofdregel van onderhavig artikel opgenomen dat werkzaamheden buitengaats die in totaal meer dan 30 dagen in een periode van 12 aaneengesloten maanden beslaan, bij wege van fictie steeds als een vaste inrichting worden aangemerkt. De periode van dertig dagen geldt ook voor booractiviteiten; Denemarken was aanvankelijk slechts bereid voor booractiviteiten een vaste inrichting te erkennen indien die activiteiten een periode van 365 dagen binnen een tijdvak van 18 maanden te boven zouden gaan.

In de onderdelen a en b van genoemd lid is zoals gebruikelijk een nadere uitwerking gegeven voor het geval waarin de uitvoering van een bepaald project achtereenvolgens door meerdere gelieerde ondernemingen wordt verricht.

In het vierde lid is, conform bijvoorbeeld het verdrag met Zweden, een uitzondering op de aanmerking als fictieve vaste inrichting opgenomen. Deze betreft de hulp- en nevenwerkzaamheden die volgens het vierde lid van artikel 5 ook niet als een «werkelijke» vaste inrichting kunnen gelden.

In het vijfde lid zijn, op voorstel van Denemarken, in afwijking van de bepaling uit het verdrag met Zweden, voordelen verkregen door een inwoner van een van de staten ter zake van de exploitatie van sleepboten en andere schepen die bij exploratie en exploitatie werkzaamheden

behulpzaam zijn en voordelen behaald met vervoer van voorraden en van personeel naar plaatsen op het plat of tussen plaatsen in een van de staten waar exploitatie plaatsvindt, ter heffing toegewezen aan de Staat waar de werkelijke leiding van de onderneming is gevestigd. Derhalve een toewijzing als ware er sprake van internationaal vervoer. Voor Denemarken bleek dit een zeer belangrijk punt te zijn. Denemarken kon daarbij wijzen op de bepalingen die Nederland op dit punt is overeengekomen in de belastingverdragen met Noorwegen en het Verenigd Koninkrijk (voor Noorwegen in de op 12 januari 1990 te Oslo tot stand gekomen Overeenkomst tussen het Koninkrijk der Nederlanden en het Koninkrijk Noorwegen tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en naar het vermogen met protocol (Trb. 1990, 30), en voor het Verenigd Koninkrijk in het op 12 juli 1983 ondertekende Protocol (Trb. 1983, 128) en het 24 augustus 1989 (Trb. 1989, 128) ondertekende Nadere Protocol tot wijziging van de op 7 november 1980 te 's-Gravenhage tot stand gekomen Overeenkomst tussen het Koninkrijk der Nederlanden en het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en naar vermogenswinsten (Trb. 1980, 205)). In recente belastingverdragen – vergelijk dat met Zweden – valt vervoer op het plat niet zijnde internationaal vervoer, onder de 30-dagenregeling, en sleepbootactiviteiten e.d. onder het normale vaste inrichtingsbegrip. Voor Nederland was het Deense voorstel (in het verdrag op dezelfde wijze geformuleerd als in artikel 24, vijfde lid, van eerder genoemd verdrag met Noorwegen) aanvaardbaar nu gezien de andere onderdelen van de met Denemarken overeengekomen offshore regeling, op hoofdlijnen sprake is van een vrijwel uniforme offshore-regeling tussen Nederland en de Noordzee-staten.

Het zesde lid bevat een bepaling volgens welke in geval van werkzaamheden buitengaats in het kader van de uitoefening van zelfstandige arbeid een vast middelpunt wordt vastgesteld wanneer de werkzaamheden een aaneengesloten periode van 30 dagen of meer beslaan.

Inkomsten uit dienstbetrekking van een inwoner van de ene staat, verricht in samenhang met werkzaamheden buitengaats die plaatsvinden door middel van een vaste inrichting in de andere staat, komen volgens het zevende lid steeds ter belastingheffing toe aan de Staat waar de arbeid feitelijk heeft plaatsgevonden.

In het achtste lid is bepaald dat het salaris of loon van een persoon die werkzaamheden verricht op een schip of luchtvaartuig in verband met de werkzaamheden die zijn opgenomen in het vijfde lid, wordt behandeld overeenkomstig het bepaalde in het derde lid van artikel 15. Dit betekent dat het heffingsrecht over genoemde inkomsten toekomt aan de Staat waar de scheep- of luchtvaartmaatschappij haar werkelijk leiding heeft.

Krachtens het negende lid verleent Nederland voor winsten en inkomsten die op grond van het onderhavige artikel in Denemarken mogen worden belast, aan zijn inwoners aftrek ter voorkoming van dubbele belasting volgens de in artikel 23 uitgewerkte vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud, mits aan de hand van bewijsstukken wordt aangetoond dat belasting in Denemarken is betaald ter zake van de betrokken winst of inkomsten. Deze voorwaarde is eveneens in het verdrag met Zweden en andere recent gesloten bepalingen over werkzaamheden buitengaats opgenomen. Evenals voor winsten en inkomsten uit werkzaamheden op het vaste land past Denemarken in beginsel de verrekeningsmethode toe bij het geven van voorkoming aan

haar inwoners. Voor arbeidsinkomsten wordt door Denemarken echter de vrijstellingsmethode toegepast (artikel 24, derde lid, onderdeel c).

Non-discriminatie (artikel 25)

De eerste vier leden alsmede het zevende lid van dit artikel komen overeen met het Nederlandse standaardverdrag en zijn wat uitgebreider dan de non-discriminatiebepaling uit de huidige Overeenkomst die alleen de thans in het verdrag opgenomen leden 1, 2 en 7 omvat.

In het vijfde en zesde lid van artikel 25 is een bepaling opgenomen waarbij beide Staten zich er onder bepaalde voorwaarden toe verplichten pensioenpremies, betaald aan een lichaam of fonds in de andere Staat, op dezelfde voet in aftrek op het inkomen te laten als premies die worden betaald aan eigen lichamen en fondsen. Een dergelijke bepaling is niet voorzien in de huidige Overeenkomst en in het Nederlandse standaardverdrag, maar is al wel in een aantal meer recent gesloten verdragen opgenomen. De regeling is bedoeld om fiscale belemmeringen op dit punt weg te nemen in situaties waarin werknemers in concernverband worden uitgezonden naar de andere Staat en wensen deel te blijven nemen in hetzelfde pensioenfonds; de gestelde voorwaarden zijn ook daarop afgestemd. De regeling stemt voor een groot deel overeen met de bepaling die is opgenomen in het commentaar op artikel 18 (onderdeel 11) van het herziene OESO-modelverdrag 1992. Op verzoek van Denemarken zijn, in afwijking van de bepaling uit het OESO-commentaar, twee beperkingen aangebracht in artikel 25, vijfde lid. De werkingsduur is gelimiteerd tot een periode van maximaal 60 maanden, terwijl in onderdeel b van het vijfde lid de aftrekmogelijkheid wordt beperkt tot werknemers die voor dezelfde werkgever of hetzelfde concern zijn blijven werken. De hieruit resulterende bepaling bleek het maximaal haalbare op dit punt; naar onze mening wordt hiermee ook in voldoende mate voldaan aan het beoogde doel van de regeling, namelijk het zo veel mogelijk wegnemen van fiscale belemmeringen bij (tijdelijke) uitzending van werknemers in concernverband. Overigens bevat de grotendeels vergelijkbare regeling in artikel 24, vierde lid, van het belastingverdrag met Canada (Trb. 1986, 65) eveneens een beperkte werkingsduur van maximaal 60 maanden.

Daarnaast wenste Denemarken uitdrukkelijk vast te leggen dat het bij de toepassing van deze bepaling moet gaan om verplichte pensioenregelingen; dit ter afbakening van vrijwillige particuliere regelingen (zesde lid, onderdeel a). Naar Nederlandse opvatting is een dergelijke toevoeging evenwel overbodig omdat de bepaling reeds voldoende voorwaarden bevat om te voorkomen dat premies voor een niet acceptabele pensioenregeling in aftrek zouden kunnen worden gebracht.

Daarbij zou het onder omstandigheden onduidelijk kunnen zijn wanneer wel en niet sprake is van een verplichte regeling. Met het oog daarop heeft Nederland voorgesteld de mogelijkheid op te nemen dat in geval sprake is van een pensioenregeling die niet aan deze voorwaarde voldoet, bevoegde autoriteiten in gezamenlijk overleg beslissen of onderhavige bepaling al dan niet kan worden toegepast. Denemarken is met die toevoeging akkoord gegaan.

Regeling voor onderling overleg (artikel 26)

Dit artikel is overeenkomstig het Nederlands standaardverdrag. In de huidige Overeenkomst is in artikel 29 een bepaling van gelijke strekking opgenomen.

Uitwisseling van inlichtingen (artikel 27 en 29)

De regeling voor uitwisseling van inlichtingen is overeenkomstig de bepaling van het Nederlandse standaardverdrag.

Bijstand bij invordering (artikel 28 en 29)

Evenals in de bestaande Overeenkomst is in het nieuwe verdrag een regeling inzake wederzijdse bijstand bij invordering opgenomen. De nieuwe regeling omvat de essentie van de oude, maar is op Nederlands voorstel gedetailleerder uitgewerkt en komt behoudens een aantal hierna vermelde kleine onderdelen, overeen met de desbetreffende bepaling in het reeds eerder vermelde nieuwe verdrag met Zweden. Voor de toelichting op deze regeling zij dan ook verwezen naar de toelichtende nota op dat verdrag.

De thans opgenomen uitgebreide bepaling bevat ten opzichte van die in de huidige Overeenkomst onder andere de mogelijkheid tot conservatoir beslag en regelt het omzetten van een buitenlandse executoriale titel in een Nederlandse.

Op wens van Denemarken zijn een aantal elementen in de regeling opgenomen die afwijken van de bepaling zoals die is overeengekomen met Zweden. Deze elementen zijn de volgende.

Een beperking op de bijstand bij invordering is aangebracht in die zin dat een verzoek om bijstand niet hoeft te worden gehonoreerd indien het verzoek is ingediend nadat de verjaringstermijn in de nationale wet van de aangezochte staat is verstreken (tiende lid).

De thans in Denemarken gehanteerde termijn belooft drie jaar.

Verder is, conform de regeling zoals die met Zweden is overeengekomen, in het elfde lid bepaald dat de aangezochte staat de verzoekende staat informeert indien invorderingsmaatregelen van de aangezochte staat krachtens de wet van die staat leiden tot opschorting of onderbreking van de invorderingstermijn. Op verzoek van Denemarken is in aanvulling op deze regeling bepaald dat beide staten zo nodig in overleg treden.

Voorts is op voorstel van Denemarken in het verdrag bepaald dat de kosten van een gerechtelijke procedure en de kosten in verband met het inschakelen van deskundigen, voor rekening komen van de om bijstand verzoekende staat. Dit geldt evenwel niet voor de kosten gemaakt voor het eigen ambtelijk apparaat.

Deze reciproque bepaling ontmoet voor Nederland geen bezwaar, ook al wordt normaal gesproken uit praktische overwegingen bepaald dat de aangezochte staat dergelijke kosten niet in rekening zal brengen aan de andere staat (veertiende lid).

Tenslotte zij opgemerkt dat de beperking uit de bepaling in de huidige Overeenkomst dat geen bijstand hoeft te worden verleend bij de invordering van schulden van eigen onderdanen of lichamen (artikel 24, paragraaf 4), niet is overgenomen in de nieuwe regeling.

Overige bepalingen (artikel 30)

Het eerste lid van dit artikel bevat een gebruikelijke delegatiebepaling op grond waarvan uitvoeringsvoorschriften kunnen worden opgesteld in verband met uit het verdrag voortvloeiende vrijstelling of restitutie van bronbelasting. In het verdrag is er de voorkeur aan gegeven om slechts één bepaling ter zake op te nemen in plaats van de in het standaardverdrag gebruikelijke drie afzonderlijke bepalingen in respectievelijk het dividend-, interest- en royalty-artikel.

Het tweede lid biedt meer algemeen de mogelijkheid tot het treffen van regelingen ten behoeve van de uitvoering van het verdrag.

Een dergelijke bepaling komt ook in de bestaande Overeenkomst voor.

Het derde lid komt overeen met artikel 20 van de bestaande Overeenkomst en hangt samen met het feit dat een onverdeelde boedel in Denemarken als een aparte persoon wordt beschouwd en in de heffing wordt betrokken. Door de bepaling wordt gerealiseerd dat een inwoner van Nederland voor zijn aandeel in een onverdeelde boedel aanspraak op verdragsvoordelen (thans nog uitdrukkelijker aangeduid met de woorden «is vrijgesteld of gerechtigd tot vermindering van Deense belasting») in Denemarken heeft en dat met de aldus verschuldigde Deense belasting op de voet van artikel 23 (voorkomingsartikel) alhier rekening wordt gehouden.

Diplomatieke en consulaire ambtenaren (artikel 31)

De bepalingen van dit artikel zijn conform het Nederlandse standaardverdrag. Een bepaling als opgenomen in het tweede lid werd overigens ook aan de bestaande Overeenkomst toegevoegd bij Aanvullende Overeenkomst van 20 januari 1966.

De Staatssecretaris van Financiën,
W. A. F. G. Vermeend

De Minister van Buitenlandse Zaken,
H. A. F. M. O. Mierlo