

Vergaderjaar 2024–2025

36 623

Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en het Vorstendom Andorra tot het vermijden van dubbele belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en naar het vermogen en het voorkomen van het ontduiken en ontwijken van belasting; Marrakesh, 12 oktober 2023

A/ Nr. 1

Ter griffie van de Eerste en van de Tweede Kamer der Staten-Generaal ontvangen op 1 oktober 2024.

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 31 oktober 2024.

BRIEF VAN DE MINISTER VAN BUITENLANDSE ZAKEN

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

Den Haag, 1 oktober 2024

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 12 oktober 2023 te Marrakesh tot stand gekomen Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en het Vorstendom Andorra tot het vermijden van dubbele belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en naar het vermogen en het voorkomen van het ontduiken en ontwijken van belasting (Trb. 2023, 128).

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

De goedkeuring wordt voor het Europese deel van Nederland gevraagd.

De Minister van Buitenlandse Zaken,
C.C.J. Veldkamp

TOELICHTENDE NOTA

I. ALGEMEEN

1.0 Inleiding

Op 12 oktober 2023 is te Marrakesh het Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en het Vorstendom Andorra tot het vermijden van dubbele belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en naar het vermogen en het voorkomen van het ontduiken en ontwijken van belasting, met Protocol, (hierna: «het Verdrag» en «het Protocol») tot stand gekomen. Het Verdrag bevat regels die aanwijzen welke van de verdragsluitende staten bevoegd is om in overeenstemming met zijn nationale wetgeving belasting te heffen over het inkomen en het vermogen van inwoners van één of van beide verdragsluitende staten. Daarnaast is in het Verdrag, onder meer met het oog op het voorkomen van het ontduiken en ontwijken van belasting, een juridische basis opgenomen voor onderling overleg, voor uitwisseling van gegevens en voor bijstand bij de invordering van belastingschulden.

De onderhandelingen voor dit Verdrag zijn voor een groot deel gevoerd voordat de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020¹ (hierna: «NFV 2020») werd afgerond. Er is daarom met name gewerkt binnen de kaders van de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011² (hierna: «NFV 2011»). De uitkomst past evenwel binnen de uitgangspunten van beide notities. Het Toets-schema Standaardcriteria Fiscaal Verdragsbeleid 2020 is in deze toelichtende nota opgenomen.

De artikelen van het Verdrag en het Protocol bevatten (met uitzondering van de artikelen 28, 29 en 30 van het Verdrag en de artikelen I, eerste lid, XII en XIII van het Protocol) naar het oordeel van de regering eenieder verbindende bepalingen in de zin van de artikelen 93 en 94 van de Grondwet, die aan de burger rechtstreeks rechten toekennen of plichten opleggen.

Ingevolge artikel XI van het Protocol kan een verzoek om informatie, ook voor voorgaande jaren, vanaf de datum van inwerkingtreding van het Verdrag gedaan worden onder dit Verdrag en niet langer op basis van het op 6 november 2009 te 's-Gravenhage tot stand gekomen Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en het Vorstendom Andorra inzake de uitwisseling van informatie betreffende belastingzaken (*Trb.* 2010, 24) (hierna: «de TIEA uit 2009») dat op 1 januari 2011 in werking is getreden (*Trb.* 2011, 49).

1.1 Aanleiding voor en verloop van de onderhandelingen

Naar aanleiding van contact in 2016 in VN-verband tussen voormalig Minister van Buitenlandse Zaken Koenders en zijn Andorrese ambtsgeenoot hebben Nederland en Andorra besloten om onderhandelingen te openen over een bilateraal belastingverdrag met als doel de verbetering van de economische relatie en de versterking van de administratieve samenwerking tussen de betrokken staten.³

In november 2017 vond in Andorra la Vella de eerste onderhandelingsronde plaats en in oktober 2021 virtueel de tweede. Deze besprekingen hebben geleid tot het afronden van de onderhandelingen over het voorliggende belastingverdrag tussen Nederland en Andorra.

¹ Bijlage bij Kamerstukken II 2019/20, 25 087, nr. 256.

² Bijlage bij Kamerstukken II 2010/11, 25 087, nr. 7.

³ <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/diplomatieke-verklaringen/2016/09/21/start-onderhandelingen-bilaterale-belastingverdragen>.

1.2 Inhoud van het Verdrag

De structuur, inhoud en bewoordingen van het Verdrag stemmen in het algemeen overeen met het gebruikelijke patroon van de door Nederland recent gesloten algemene belastingverdragen.

De Nederlandse inzet bij de onderhandelingen was gebaseerd op het verdragsbeleid zoals neergelegd in de in paragraaf I.0 van deze toelichting reeds genoemde NFV 2011 en kabinetsappreciatie.⁴ De Nederlandse inzet werd verder uitdrukkelijk mede bepaald door de wens oneigenlijk gebruik en misbruik van het Verdrag tegen te gaan.

Voor het instrumentarium is hoofdzakelijk aangeknoopt bij de bepalingen van het OESO-modelverdrag 1992 zoals dat luidt na de actualisering per 21 november 2017 (hierna: «het OESO-modelverdrag»). Ook is gekeken naar welke afspraken Andorra heeft gemaakt in zijn belastingverdragen met Frankrijk, Luxemburg en Spanje.

Het Verdrag bevat de maatregelen waarvan in de BEPS-rapporten is geconcludeerd dat deze minimaal nodig zijn om verdragsmisbruik op een adequate manier te bestrijden en geschillenbeslechting te verbeteren (de zogenoemde «minimumstandaard»). Dit betreft de titel en de preambule van het Verdrag, het opnemen van een algemene antimisbruikbepaling (artikel 23) en de toegang tot de onderlinge overlegprocedure (artikel 25). Voorts is van belang dat, conform het Nederlandse verdragsbeleid, onder meer een volledige woonstaathetfing is overeengekomen voor dividend in deelnemingsverhoudingen (artikel 10, derde lid) en voor interest (artikel 11, eerste lid) en een volledige bronstaathetfing voor fiscaal gefacilieerd opgebouwde pensioenen (artikel 17, tweede lid).

Gelet evenwel op de door Nederland op 1 januari 2021 ingevoerde (conditionele) bronbelasting op rente- en royaltybetalingen naar laagbelastende rechtsgebieden en in misbruiksituaties⁵, is op verzoek van Nederland een (wederkerig geformuleerde) bepaling opgenomen (artikel I, eerste lid, van het Protocol) waarmee Nederland als bronland de nationale heffingsrechten kan behouden (onder meer) indien in Andorra het tarief voor de vennootschapsbelasting daalt tot onder de 9% of indien Andorra een vrijstelling invoert voor uit het buitenland afkomstige inkomsten zoals interest en royalty's. Hierop wordt in de artikelsgewijze toelichting hierna verder ingegaan (zie paragraaf II.31 van deze toelichting).

1.3 Belastingstelsel Andorra

Inwoners van Andorra worden belast over hun wereldinkomen. Niet-inwoners worden alleen belast over hun inkomen afkomstig uit Andorra. De inkomstenbelasting kent een progressieve tariefopbouw met een toptarief van 10% voor inkomen boven € 40.000. Voor de vennootschapsbelasting geldt een tarief van 10%, waarbij een 0%-tarief geldt voor bepaalde investeringsfondsen. De belangrijkste bronbelastingen van Andorra zijn de bronbelasting op royalty's (5%), bepaalde diensten verleend door buitenlandse bedrijven (10%) en herverzekeringsactiviteiten (1,5%).

1.4 Budgettaire aspecten

De budgettaire gevolgen van het Verdrag zullen naar verwachting per saldo neutraal zijn.

⁴ Zie Kamerstukken II 2015/16, 25 087, nr. 112, en Kamerstukken I 2015/16, 25 087, nr. K, waar nader wordt ingegaan op de definitieve rapporten bij de actiepunten van het BEPS-project en Kamerstukken II 2016/17, 25 087, nr. 135 waarin wordt ingegaan op het MLI.

⁵ Stb. 2019, 513.

1.5 Inbreng van derden

Het Ministerie van Financiën heeft het aangaan van de onderhandelingen met een aankondiging eind 2016 onder de aandacht gebracht en belanghebbenden gevraagd de voor hen van belang zijnde aangelegenheden kenbaar te maken. Ook daarna zijn deze onderhandelingen in de jaarlijkse nieuwsberichten over de lopende en nieuwe onderhandelingen van belastingverdragen onder de aandacht gebracht. Hierop zijn geen reacties ontvangen.

1.6 Koninkrijkspositie

Het Verdrag zal, wat het Koninkrijk der Nederlanden betreft, gelden voor het Europese deel van het Koninkrijk der Nederlanden. Hoewel Andorra begrip had voor het Nederlandse verzoek om het Verdrag ook van toepassing te laten zijn op het Caribisch deel van Nederland, was Andorra hiertoe niet bereid. Dit heeft Nederland uiteindelijk in het kader van een totaalcompromis geaccepteerd.

Wel bepaalt artikel 28 van het Verdrag dat het Verdrag onder voorwaarden kan worden uitgebreid tot de delen van het Koninkrijk die niet in Europa zijn gelegen. Indien tot uitbreiding wordt overgegaan, behoeft dit een wijziging van het Verdrag ten behoeve van het Caribisch deel van Nederland (Bonaire, Sint-Eustatius en Saba) of een afzonderlijk verdrag dat door het Koninkrijk met Andorra wordt aangegaan ten behoeve van het betreffende Caribische land van het Koninkrijk (Aruba, Curaçao of Sint Maarten). De Caribische landen van het Koninkrijk, die fiscaal autonoom zijn, kunnen overigens ook zelfstandig besluiten om in onderhandeling te treden met Andorra over een belastingverdrag.

1.7 Toetschema Standaardcriteria Fiscaal Verdragsbeleid 2020

In onderstaand schema met toetsingscriteria voor Nederlandse bilaterale belastingverdragen zijn de voor dit Verdrag relevante toetsingscriteria opgenomen zoals geformuleerd en toegelicht in de NFV 2020. Dit schema biedt uitvoering aan de motie-Van Vliet⁶ en wordt gevoegd bij elke toelichting bij nieuwe of heronderhandelde belastingverdragen.

NFV 2020	Ja	Nee	Deels	N.v.t.	Toelichting bij
I					
Voorkoming dubbele heffing – bepalingen in afwijking of ter aanvulling op het OESO-modelverdrag volgens het Nederlands verdragsbeleid					
<i>Algemeen</i>					
4.2		X			Artikel 4 (2)
Opname van een bepaling waarmee het inwonerschapscriterium nader wordt ingevuld					
4.3		X			Protocol VIII
Opname van een bepaling waarmee VBI's en entiteiten die vallen onder vergelijkbare speciale regimes voor (sommige) verdragsdelen worden uitgesloten					
<i>Vermogensinkomsten en -winsten</i>					
4.4		X			Protocol IV
Opname van een bepaling op grond waarvan Nederland eerder een heffingsrecht heeft over de winst behaald met werkzaamheden buitengaats (offshore-vaste inrichting)					

⁶ Kamerstukken II 2010/11, 25 087, nr. 8 (Van Vliet, PVV).

NFV 2020		Ja	Nee	Deels	N.v.t.	Toelichting bij
4.5	Opname uitsluitende woonstaathetfing voor deelnemingsdividenden, interest en royalty's			X		
	Zo nee, het betreft de volgende percentages:					
	Zo nee, opname uitzondering pensioenfondsen	X				Artikel 10 (3)
4.3	Opname van het portfoliotarief van 15% voor dividenden uitgekeerd door of uitgekeerd aan een FBI of soortgelijke instellingen in het andere verdragsland	X				Artikel VIII Protocol
4.6	Opname van een aanmerkelijkbelangvoorbehoud in het vermogenswinstartikel en het dividendartikel	X				Artikel 10 (8), Artikel 13 (6)
4.7	Opname van een bepaling waarin is vastgelegd dat inkomsten genoten bij de inkoop van aandelen of bij liquidatie worden beheerd door het dividendartikel	X				Artikel VII Protocol
4.8	Opname van een woonstaathetfing voor vermogenswinsten behaald met de verkoop van aandelen in onroerendezaakvennootschappen , tenzij er sprake is van verdragsmisbruik		X			Artikel 13 (4)
	<i>Arbeid</i>					
4.10	Opname van een bronstaathetfing voor gefacilieerd opgebouwde pensioenen en voor socializekerheidsuitkeringen	X				Artikel 17 (2 en 3)
4.9	Opname van een (beperkte) bronstaathetfing voor inkomsten van sporters- en artiesten	X				Artikel 16 (1)
	<i>Overig</i>					
2.8	Toepassing van het verdrag ook richting de BES-eilanden		X			Artikel 3 (1) (b)
2.6	Opname van een bepaling waarin is vastgelegd dat voor de uitleg van het verdrag aansluiting wordt gezocht bij het Commentaar van het OESO-modelverdrag	X				Artikel I (2) Protocol
3.3.10	Opname van een bepaling op basis waarvan bevoegde autoriteiten afspraken kunnen maken om belastingplichtigen bij onderlinge overlegprocedures geen interest, boetes en kosten in rekening te brengen		X			
4.12	Opname van een bepaling op basis waarvan de bepalingen over de uitwisseling van informatie en bijstand bij de invordering van belastingen eveneens van toepassing zijn op de Nederlandse inkomensafhankelijke regelingen (toeslagen)	X				Artikel XIII Protocol
4.13	Opname van een bepaling waar in relevante verdragsituaties is vastgelegd dat facties of fictieachtige regelingen in de nationale wet doorwerken naar het belastingverdrag		X			
II	Voorkoming dubbele heffing – bepalingen in overeenstemming met het OESO MV volgens het Nederlands verdragsbeleid					
4.1	Bepalingen die niet hierboven (in onderdeel I) zijn vermeld zijn in overeenstemming met het OESO-modelverdrag			X		

NFV 2020		Ja	Nee	Deels	N.v.t.	Toelichting bij
	Zo nee, het betreft de volgende bepalingen					
III	Tegengaan verdragsmisbruik – bepalingen in overeenstemming met het BEPS-project					
	<i>Minimumstandaarden</i>					
3.2	Opname van de minimumstandaarden van het BEPS-project	X				
	<i>Overige maatregelen BEPS-project</i>					
3.3	Opname van de overige aanvullende maatregelen van het BEPS-project	X				
	Zo ja, het betreft de volgende overige maatregelen van het BEPS-project:					
IV	Verdragen met specifieke categorieën landen					
	<i>Verdragen met buurlanden voor grensarbeiders</i>					
5.1	Opname bepalingen voor « gelijkheid op de werkvloer »				X	
5.1	Opname bepalingen voor « gelijkheid in de straat »				X	
	<i>Verdragen met ontwikkelingslanden</i>					
5.2	Opname van een bronstaatheffing op deelne- mingsdividenden, interest en royalty's				X	
	Zo ja, het betreft de volgende percentages:					
5.2	Opname van andere bepalingen van het VN-modelverdrag ter ondersteuning van het beleid van ontwikkelingslanden				X	
	Zo ja, het betreft de volgende bepalingen uit het VN-modelverdrag:					
	<i>Verdragen met laagbelaste jurisdicties niet-coöperatieve en laagbelastende staten</i>					
5.3	Opname van een bronstaatheffing op deelne- mingsdividenden, interest en royalty's				X	
	Zo ja, het betreft de volgende percentages:					

II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

II.0. Titel en preambule

In de titel wordt tot uitdrukking gebracht dat het Verdrag ertoe strekt om dubbele belasting op inkomen en vermogen te vermijden en ontduiken en ontwijken van alle belastingen te voorkomen. De preambule voegt daaraan toe dat dubbele belasting moet worden voorkomen zonder daarmee mogelijkheden te creëren voor niet-heffing of verminderde heffing door belastingontduiking of belastingontwijking. Daarbij wordt expliciet verwezen naar treaty-shopping-constructies. Dit stemt overeen met de titel en de preambule van het OESO-modelverdrag.

II.1. Personen op wie het Verdrag van toepassing is (artikel 1 van het Verdrag)

Artikel 1 beschrijft de personele werkingssfeer van het Verdrag. Het Verdrag geldt volgens het eerste lid van dit artikel ten aanzien van personen die inwoner zijn van een verdragsluitende staat of van beide verdragsluitende staten. De uitdrukkingen «verdragsluitende staat» en «persoon» worden omschreven in artikel 3, eerste lid, onderdelen a tot en met d, en het begrip «inwoner» in artikel 4 van het Verdrag.

Het tweede lid heeft betrekking op entiteiten die in de ene verdragsluitende staat volgens nationaal recht worden aangemerkt als een fiscaal zelfstandig lichaam, maar die volgens het nationale recht van de andere staat als fiscaal transparant worden beschouwd. Men spreekt in dit verband wel van hybride entiteiten. De andere verdragsluitende staat ziet dan geen zelfstandig belastingplichtig lichaam, maar kijkt voor de belastingheffing naar de achterliggende personen die in de desbetreffende entiteit deelnemen. Dat betekent dat die andere staat de inkomsten fiscaal niet toerekent aan de entiteit, maar aan de daarin deelnemende, achterliggende personen. Een dergelijk verschil in kwalificatie van entiteiten leidt tot vragen over de verdragsgerechtigdheid van de entiteit of van de daarin deelnemende personen, en kan leiden tot dubbele vrijstelling of dubbele belasting van inkomen.

Het tweede lid van artikel 1 geeft hier uitsluitel. Een hybride entiteit die in de staat waarin deze is opgericht of georganiseerd als fiscaal transparant wordt behandeld is geen inwoner van die staat als bedoeld in artikel 4 van het Verdrag; daarvoor is onderworpenheid aan belasting namelijk een voorwaarde. Op betalingen die een bestanddeel van het inkomen van een dergelijke entiteit vormen, zouden daarom de verdragsvoordelen niet van toepassing zijn. Dat resultaat is ongewenst wanneer de inkomsten in de woonstaat wel degelijk in de heffing worden betrokken, zij het bij de deelnemers in de entiteit. Even ongewenst is de situatie dat de verdragsvoordelen worden toegepast op betalingen aan een inwoner van de andere staat, wanneer die andere staat een ander als de belastingplichtige met betrekking tot dat inkomen beschouwt. Als die ander geen inwoner is van die andere staat zou dat kunnen leiden tot een dubbele vrijstelling. Om die reden is in het tweede lid van artikel 1 neergelegd dat op een betaling aan, of via, een hybride entiteit toch, respectievelijk uitsluitend, de verdragsvoordelen van toepassing zijn wanneer dat inkomen als het inkomen van een (andere) inwoner van die andere staat wordt behandeld. Dit principe geldt ook in het geval dat de hybride entiteit in een derde staat is opgericht of georganiseerd, met dien verstande dat dan de voorwaarde geldt dat tussen de bronstaat en die derde staat een overeenkomst van kracht moet zijn die voorziet in de uitwisseling van informatie over belastingaangelegenheden (zie onderdeel b van genoemd tweede lid).

Deze bepaling is in lijn met de in het kader van het BEPS-project ontwikkelde bepaling, zoals deze inmiddels is opgenomen in artikel 3, eerste lid, van het op 24 november 2016 in Parijs tot stand gekomen Multilateraal Verdrag ter implementatie van aan belastingverdragen gerelateerde maatregelen ter voorkoming van grondslaguitholling en winstverschuiving (MLI) (*Trb.* 2017, 86 en 194) en in artikel 1, tweede lid, van het OESO-modelverdrag. Het bepaalde in artikel 1, tweede lid, heeft niet tot gevolg dat een verdragsluitende staat wordt beperkt in het belasten van eigen inwoners. Dit ziet bijvoorbeeld op de situatie dat de hybride entiteit als inwoner belastingplichtig is in de verdragsluitende staat waar het inkomen van die entiteit opkomt. Vanuit deze staat bezien is dan sprake van een zuiver binnenlandse situatie. In dat geval hoeft de verdragsluitende staat waar het inkomen opkomt het Verdrag niet toe te passen. Op deze manier wordt voorkomen dat de heffingsrechten van een verdragsluitende staat beperkt zouden worden voor inkomen van een eigen

inwoner (niet-transparante entiteit) omdat de andere verdragsluitende staat deze entiteit als transparant aanmerkt en inkomen bij de in deze entiteit deelnemende, achterliggende personen in aanmerking neemt.

II.2. Belastingen waarop het Verdrag van toepassing is (artikel 2 van het Verdrag)

In artikel 2 is neergelegd op welke belastingen het Verdrag ziet, waarmee de materiële werkingssfeer van het Verdrag is vastgesteld. Het eerste, tweede en vierde lid van dit artikel stemmen overeen met het eerste, tweede en vierde lid van artikel 2 van het OESO-modelverdrag. Het derde lid bevat een opsomming van de ten tijde van de ondertekening van het Verdrag van kracht zijnde Nederlandse en Andorrese belastingen waarop de bepalingen van het Verdrag van toepassing zijn. Voor Nederland zijn dat de relevante directe belastingen die in het Europese deel van Nederland worden geheven van natuurlijke personen en lichamen. Ook zijn wat betreft Nederland het zogenoemde staatswinst-aandeel in nettowinsten behaald met exploitatie van natuurlijke rijkdommen en de bronbelasting die per 1 januari 2021 van toepassing is onder de reikwijdte van het Verdrag gebracht.

Voor Andorra is het Verdrag van toepassing op de vennootschapsbelasting (*impost sobre societats*), de inkomstenbelasting (*impost sobre la renda de les persones físiques*), de inkomstenbelasting voor buitenlandse belastingplichtigen (*impost sobre la renda dels no-residents fiscals*) en de belasting op waardevermeerdering van onroerende zaken (*impost sobre les plusvàlues en les transmissions patrimonials immobiliàries*).

Artikel 2, vierde lid, van het Verdrag bepaalt dat het Verdrag ook van toepassing is op alle gelijke of in wezen gelijksoortige belastingen die na de datum van ondertekening van het Verdrag naast of in de plaats van de in het eerste, tweede en derde lid opgesomde belastingen worden geheven. Ten slotte bepaalt genoemd vierde lid tevens dat de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staten zijn gehouden om elkaar in kennis te stellen van alle wezenlijke wijzigingen in hun nationale belastingwetgeving.

Ten tijde van de onderhandelingen was nog niet bekend dat op 1 januari 2024 in Nederland de Wet minimumbelasting 2024 in werking zou treden. Daarom is deze wet niet opgenomen in artikel 2, derde lid, onderdeel a, van het Verdrag. Nederland beschouwt de belasting geheven uit kracht van deze wet als gelijke of in wezen gelijksoortige belasting als die bedoeld of genoemd in de eerste drie leden van dit artikel⁷. De regering gaat ervan uit dat landen die lid zijn van het OESO/*Inclusive Framework* er in het algemeen van op de hoogte zijn dat andere leden daarvan op grond van de afspraken rond *Global Anti-Base Erosion Model Rules* (Globe, Pijler 2) dergelijke wetten invoeren. Omdat Andorra ook lid is van het OESO/*Inclusive Framework* is een expliciete mededeling over deze wet in de zin van artikel 2, vierde lid, niet noodzakelijk.

II.3. Algemene begripsbepalingen (artikel 3 van het Verdrag en artikel II van het Protocol)

Artikel 3 bevat definities voor uitdrukkingen die in het Verdrag voorkomen.

Volgens het eerste lid, onderdeel a, wordt onder de uitdrukkingen «een verdragsluitende staat» en «de andere verdragsluitende staat» afhankelijk van de context, het Koninkrijk der Nederlanden, met betrekking tot

⁷ Zoals ook blijkt uit het Verslag van een schriftelijk overleg over het fiche Richtlijn minimum-niveau aan belastingheffing Kamerstukken II 2021/22, 22 112, nr. 3339 en het nader rapport bij het advies over het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 Kamerstukken II 2022/23, 36 369, nr. 4.

Nederland, of Andorra verstaan. In het eerste lid, onderdelen b en c, worden de begrippen «Nederland» en «Andorra» vervolgens gedefinieerd. Onder de uitdrukking «Nederland» wordt het in Europa gelegen deel van het Koninkrijk verstaan.

Voor de algemene uitdrukkingen van het eerste lid, onderdelen d tot en met l, met uitzondering van onderdeel g, is aangesloten bij de overeenkomstige definities van het OESO-modelverdrag met de toevoeging in de definitie van erkend pensioenfonds (onderdeel l) dat het pensioenfondsen betreft die over het algemeen zijn vrijgesteld van belasting naar het inkomen. Dit is op verzoek van Nederland opgenomen omdat het feit dat pensioenfondsen zijn vrijgesteld van belasting voor Nederland als een voorwaarde geldt voor de toepassing van in het bijzonder het verdragsvoordeel van artikel 10, derde lid, onderdeel b, van het Verdrag (zie hiervoor de toelichting op dat artikel).

Het tweede lid bevat een algemene regel voor de uitleg van uitdrukkingen die niet in het Verdrag zijn omschreven. Aan die uitdrukkingen wordt, tenzij de context van het Verdrag anders vereist, de betekenis toegekend die zij hebben volgens de wetgeving van de verdragsluitende staat die het Verdrag toepast waarbij de betekenis in de belastingwetgeving voorgaat op de betekenis in eventuele andere wetgeving. Deze bepaling stemt overeen met artikel 3, tweede lid, van het OESO-modelverdrag, behoudens dat niet is opgenomen dat de bevoegde autoriteiten ingevolge het artikel over onderling overleg een andere betekenis kunnen overeenkomen.

In artikel II van het Protocol is bepaald dat, wanneer de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staten wederzijdse overeenstemming hebben bereikt over gevallen waarin toepassing van artikel 3, tweede lid, van het Verdrag, met betrekking tot de uitleg van begrippen van het Verdrag, of waarin verschillende kwalificatie van inkomen of personen, tot dubbele belasting of dubbele vrijstelling zou leiden, de gevonden oplossing, na publicatie ervan door de bevoegde autoriteiten, ook bindend zal zijn voor andere, gelijksoortige gevallen.

II.4. Inwoner (artikel 4 van het Verdrag en artikel III van het Protocol)

Artikel 4 bevat bepalingen ter invulling van het begrip «inwoner». Hiervoor is in de basis aangesloten bij artikel 4 van het OESO-modelverdrag.

In artikel 4, eerste lid, is omschreven wie voor de toepassing van het Verdrag geacht wordt inwoner te zijn van een verdragsluitende staat. Een persoon is inwoner van een verdragsluitende staat indien hij aldaar is onderworpen aan belastingheffing op grond van zijn woonplaats, verblijf, plaats van leiding of enige andere soortgelijke omstandigheid. Teneinde te bewerkstelligen dat de staat en onderdelen daarvan aanspraak kunnen maken op de voordelen van het Verdrag ondanks dat zij in beginsel niet zijn onderworpen aan de belastingheffing zijn zij uitdrukkelijk aangemerkt als inwoner voor de toepassing van het Verdrag.

Met betrekking tot het eerste lid is in artikel III van het Protocol de waarborg opgenomen dat een natuurlijke persoon die naar de feiten en omstandigheden beoordeeld aan boord van een schip woont dat de thuishaven in een verdragsluitende staat heeft onder de werkingssfeer van het Verdrag valt. Dit moet worden gezien tegen de achtergrond van artikel 4, eerste en tweede lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, waarin – kort gezegd – is bepaald dat een persoon die aan boord van een schip woont met een Nederlandse thuishaven, geacht wordt zijn woonplaats in Nederland te hebben.

In artikel 4, tweede lid, is nader bepaald wat voor niet natuurlijke personen moet worden verstaan onder onderworpenheid aan belasting. Met deze bepaling wordt bereikt dat een lichaam als «*liable to tax*» wordt beschouwd indien het valt onder de reikwijdte van de vennootschapsbe-

lasting van de verdragsluitende staat waarvan het lichaam voor de toepassing van de vennootschapsbelasting van die staat inwoner is en het inkomen daar niet wordt behandeld als het inkomen van de deelnemers in dat lichaam. Dit geldt ook als sprake is van een subjectieve vrijstelling onder die belasting.

Artikel 4, derde lid, maakt duidelijk dat een persoon geen inwoner van een verdragsluitende staat is, wanneer hij in die staat slechts belastingplichtig is voor inkomen verkregen uit bronnen in die staat of vermogen dat in die staat is gelegen.

Artikel 4, vierde lid, bevat regels om de woonstaat van een natuurlijke persoon voor de toepassing van het Verdrag vast te stellen in het geval deze persoon volgens de nationale wetgevingen van beide verdragsluitende staten wordt aangemerkt als inwoner. Indien op grond van de in de onderdelen a, b en c genoemde factoren de woonplaats niet kan worden vastgesteld, zullen de bevoegde autoriteiten ingevolge onderdeel d in onderling overleg bepalen van welke verdragsluitende staat deze persoon geacht zal worden inwoner te zijn onder het Verdrag.

Artikel 4, vijfde lid, bevat de zogenoemde «*corporate tiebreaker*» voor situaties waarin een lichaam op grond van de bepalingen van het eerste lid als inwoner van beide verdragsluitende staten wordt beschouwd. In aansluiting bij het OESO-modelverdrag is overeengekomen dat de bevoegde autoriteiten in dergelijke situaties met elkaar in overleg zullen treden om het inwonerschap van het lichaam voor de toepassing van het Verdrag te bepalen. Daarbij zal rekening worden gehouden met de plaats van werkelijke leiding en de plaats van oprichting van dat lichaam, en alle andere relevante factoren, waaronder mede begrepen het (fiscale) motief van een lichaam voor vestiging in een verdragsluitende staat. Zolang de bevoegde autoriteiten niet hebben vastgesteld van welke verdragsluitende staat het lichaam inwoner is voor de toepassing van het Verdrag of als hier geen overeenstemming over wordt bereikt, heeft het lichaam geen recht op enige belastingvermindering of -vrijstelling op grond van het Verdrag, behoudens voor zover de bevoegde autoriteiten anders overeenkomen.

II.5. Vaste inrichting (artikel 5 van het Verdrag en artikelen IV en V van het Protocol)

Artikel 5 definieert het begrip «vaste inrichting». Dit begrip is primair van belang voor de verdeling van heffingsrechten over ondernemingswinsten volgens artikel 7 van het Verdrag. Daarbij is artikel 5 van het OESO-modelverdrag als uitgangspunt genomen. Op verzoek van Nederland is dit artikel in het Protocol aangevuld met bepalingen over de aanwezigheid van een vaste inrichting met betrekking tot werkzaamheden buitengaats (artikel IV van het Protocol).

Volgens het eerste lid betekent de uitdrukking «vaste inrichting» voor de toepassing van het Verdrag een vaste bedrijfsinrichting met behulp waarvan de werkzaamheden van een onderneming geheel of gedeeltelijk worden uitgeoefend.

Artikel 5, tweede lid, bepaalt vervolgens dat de uitdrukking «vaste inrichting» in het bijzonder omvat een plaats waar leiding wordt gegeven, een filiaal, een kantoor, een fabriek, een werkplaats, een mijn, een olie- of gasbron, een (steen)groeve of een andere plaats waar natuurlijke rijkdommen worden gewonnen en – in afwijking van de tekst van het OESO-modelverdrag – een landbouwbedrijf, veehouderij of bosbouwbedrijf.

Ingevolge artikel 5, derde lid, vormt een plaats van uitvoering van een bouwwerk of van constructie- of installatiewerkzaamheden alleen dan een vaste inrichting als deze werkzaamheden langer duren dan twaalf maanden.

Artikel 5, vierde lid, omschrijft een aantal situaties waarin geen vaste inrichting aanwezig wordt geacht. Het gemeenschappelijke kenmerk van deze situaties is dat het gaat om het aanhouden of gebruiken van een vaste bedrijfsinrichting voor uitsluitend activiteiten van voorbereidende aard of met een ondersteunend karakter. Het voorbereidende en ondersteunende karakter voor al deze activiteiten is als expliciete eis vastgelegd.

Artikel 5, vijfde lid, bevat een bepaling die bedoeld is om te voorkomen dat activiteiten op kunstmatige wijze worden verspreid over nauw verbonden ondernemingen om daarmee te bereiken dat deze activiteiten onder een van de uitzonderingen van het vierde lid vallen.

Artikel 5, zesde lid, gaat om situaties waarin een persoon – die geen onafhankelijke vertegenwoordiger is als bedoeld in het zevende lid – uit de aard van zijn werkzaamheden de onderneming (principaal) in een bepaalde mate betreft bij economische activiteiten in de betreffende verdragsluitende staat. Als een persoon gewoonlijk contracten afsluit of stelselmatig worden afgesloten zonder materiële aanpassing door de principaal, wordt niet alleen een vaste inrichting aanwezig geacht als de contracten op naam van de principaal worden afgesloten (onderdeel a), maar ook als deze contracten betrekking hebben op eigendomsoverdracht of het verlenen van een gebruiksrecht aan een klant van goederen die aan de principaal toebehoren of waarvan de principaal het gebruiksrecht heeft (onderdeel b) of op het verstrekken van diensten aan een klant door de principaal (onderdeel c). Een vaste inrichting wordt echter niet aanwezig geacht als de activiteiten op grond van het vierde lid niet zouden leiden tot een vaste inrichting onder het Verdrag als deze activiteiten door de onderneming (principaal) zelf zouden worden uitgeoefend vanuit een vaste bedrijfsinrichting in de betreffende verdragsluitende staat. Hierbij vindt het bepaalde in het vijfde lid eveneens toepassing.

Artikel 5, zevende lid, geeft aan wanneer op een persoon die handelt voor een onderneming het zesde lid niet van toepassing is en dus geen vaste inrichting moet worden aangenomen. Daarbij wordt meer duiding gegeven aan het onafhankelijke karakter van de vertegenwoordiger die voor de onderneming handelt in de normale uitoefening van zijn bedrijf.

Artikel 5, achtste lid, bepaalt dat de enkele omstandigheid dat een lichaam dat inwoner is van een verdragsluitende staat, een lichaam beheerst of door een lichaam wordt beheerst dat in de andere verdragsluitende staat is gevestigd, dan wel dat in die andere staat door middel van een vaste inrichting of anderszins zaken doet, niet meebrengt dat een van deze lichamen een vaste inrichting vormt van het andere lichaam.

In artikel 5, negende lid, wordt omschreven wanneer een persoon voor de toepassing van artikel 5 nauw verbonden is met een onderneming. Dit is van belang voor de bepalingen van het vijfde en zevende lid en voor artikel IV, derde lid, van het Protocol. Daarvan is sprake indien de persoon, gebaseerd op alle relevante feiten en omstandigheden, controle heeft over de onderneming of andersom, of dat beiden onder controle staan van dezelfde personen of ondernemingen. Een persoon wordt in ieder geval aangemerkt als nauw verbonden met een onderneming als:

- de een direct of indirect meer dan 50% belang heeft in de ander (in het geval van een lichaam, meer dan 50% van het totale aantal stemmen en de waarde van de aandelen van het lichaam of meer dan 50% van het belang als uiteindelijk gerechtigde in het vermogen van het lichaam); of
- een andere persoon of onderneming direct of indirect meer dan 50% belang heeft in de persoon en de onderneming of in de twee ondernemingen.

In artikel IV, eerste lid, van het Protocol is een bepaling opgenomen die betrekking heeft op werkzaamheden die verband houden met de opsporing en winning van natuurlijke rijkdommen binnen de territoriale

wateren en de exclusieve economische zone (werkzaamheden buitengaats). Ter zake van die activiteiten wordt een vaste inrichting aanwezig geacht als deze activiteiten gedurende in totaal dertig dagen of meer worden verricht (in een periode van twaalf maanden). Niet vereist is dat die activiteiten worden verricht in een aaneengesloten periode van dertig dagen.

Volgens artikel IV, tweede lid, van het Protocol worden werkzaamheden met een voorbereidend of ondersteunend karakter (als bedoeld in artikel 5, vierde lid, van het Verdrag), sleep- of ankerwerkzaamheden door daartoe ontworpen schepen en het vervoer van voorraden of personeel door schepen of luchtvaartuigen in internationaal verkeer uitgezonderd van het begrip werkzaamheden buitengaats in de zin van artikel IV, eerste lid, van het Protocol.

In artikel IV, derde lid, van het Protocol is opgenomen dat voor de vaststelling of is voldaan aan de termijn voor het constateren van een vaste inrichting ingevolge artikel 5, derde lid, van het Verdrag of ingevolge artikel IV, eerste lid, van het Protocol de samenhangende activiteiten van nauw verbonden ondernemingen bij elkaar worden geteld. Met deze bepaling wordt voorkomen dat de aanwezigheid van een vaste inrichting kan worden ontgaan door activiteiten te verdelen over verschillende nauw verbonden ondernemingen. In dit verband worden voor het constateren van een vaste inrichting ingevolge artikel 5, derde lid, van het Verdrag echter alléén de samenhangende activiteiten van nauw verbonden ondernemingen die langer duren dan dertig dagen bij elkaar geteld. Artikel V van het Protocol wordt toegelicht in de toelichting op artikel 6.

II.6. Inkomen uit onroerende zaken (artikel 6 van het Verdrag en artikel V van het Protocol)

Artikel 6 ziet op inkomen uit onroerende zaken. Deze bepaling stemt geheel overeen met artikel 6 van het OESO-modelverdrag.

In artikel 6, eerste lid, is bepaald dat inkomsten die een inwoner van een verdragsluitende staat krijgt uit onroerende zaken (inkomsten uit landbouw- of bosbedrijven daaronder begrepen) gelegen in de andere verdragsluitende staat, in die andere staat mogen worden belast.

Volgens artikel 6, tweede lid, heeft de uitdrukking «onroerende zaken» de betekenis welke die uitdrukking heeft ingevolge het recht van de verdragsluitende staat waar de onroerende zaken zijn gelegen. Het tweede lid bepaalt verder dat de uitdrukking in elk geval omvat zaken die bij de onroerende zaken behoren, levende en dode have van landbouw- en bosbedrijven, rechten waarop de bepalingen van het privaatrecht betreffende de grondeigendom van toepassing zijn, vruchtgebruik van onroerende zaken en rechten op variabele of vaste vergoedingen ter zake van de (concessie tot) exploitatie of het recht tot de exploitatie van minerale aardlagen, bronnen en andere natuurlijke rijkdommen. Schepen en luchtvaartuigen worden daarentegen uitdrukkelijk niet beschouwd als onroerende zaken.

Op grond van artikel 6, derde lid, zijn de bepalingen van het eerste lid van toepassing op inkomsten verkregen uit de rechtstreekse exploitatie, het verhuren of verpachten, of de exploitatie in elke andere vorm van onroerende zaken.

Ingevolge artikel 6, vierde lid, zijn de bepalingen van het eerste en derde lid ook van toepassing op inkomen uit onroerende zaken van een onderneming.

In aanvulling op de artikelen 5, 6, 7 en 13 van het Verdrag is in artikel V van het Protocol vastgelegd dat exploratie- en exploitatierechten ter zake van natuurlijke rijkdommen binnen de territoriale wateren en de exclusieve economische zone van een verdragsluitende staat, met inbegrip van rechten op belangen in activa, of op inkomsten daaruit, die voortvloeien uit een dergelijke exploratie of exploitatie, eveneens worden aangemerkt

als onroerende zaken in die staat en worden geacht te behoren tot de activa van een vaste inrichting in die staat. Aangezien Andorra een binnenstaat is en dus geheel is omsloten door het vasteland van andere landen, ziet de bepaling dus praktisch gezien alleen op de buitengaats natuurlijke rijkdommen van Nederland.

II.7. Winst uit onderneming (artikel 7 van het Verdrag en artikel V van het Protocol)

Artikel 7 betreft de verdeling van heffingsrechten over ondernemingswinsten. Deze bepaling stemt overeen met artikel 7 van het OESO-modelverdrag.

Volgens artikel 7, eerste lid, zijn winsten van een onderneming van een verdragsluitende staat slechts in die staat belastbaar, maar mag de andere staat de winsten van die onderneming ook belasten voor zover de winsten zijn toe te rekenen aan een vaste inrichting in die andere staat.

In artikel 7, tweede lid, is bepaald dat de winst die aan de vaste inrichting wordt toegerekend de winst is die een zelfstandig lichaam geacht zou worden te maken als het onder vergelijkbare omstandigheden vergelijkbare activiteiten zou ontwikkelen (de zogenoemde «*functionally separate entity approach*»).

In artikel 7, derde lid, is vastgelegd dat ingeval een van de verdragsluitende staten – in overeenstemming met het tweede lid – een winstcorrectie aanbrengt ter zake van een aan een vaste inrichting toe te rekenen winst, de andere staat, ter vermijding van dubbele belasting, een passende correctie aanbrengt. Wanneer nodig zullen de verdragsluitende staten overleg plegen om de hoogte van de correctie te bepalen.

In artikel 7, vierde lid, is bepaald dat als winsten van een vaste inrichting ook onder een andere bepaling van het Verdrag vallen, die andere bepaling voorgaat. Te denken valt aan de toepassing van artikel 12 ter zake van royalty's die vanuit een verdragsluitende staat worden betaald en worden toegerekend aan een vaste inrichting in die staat.

Artikel V van het Protocol, dat mede betrekking heeft op artikel 7, is toegelicht in de toelichting op artikel 6.

II.8. Internationale scheep- en luchtvaart (artikel 8 van het Verdrag en artikel VI van het Protocol)

Artikel 8 bevat bepalingen voor de verdeling van heffingsrechten over winsten uit internationale lucht- en scheepvaartactiviteiten.

Artikel 8, eerste lid, bepaalt dat de winst behaald met de exploitatie van schepen en luchtvaartuigen in internationaal verkeer ter belastingheffing is toegewezen aan de verdragsluitende staat waarin de werkelijke leiding van de (vervoers)onderneming zich bevindt. Dit sluit nog aan bij het vorige OESO-modelverdrag van 15 juli 2014. Sinds de update van 2017 is in het OESO-modelverdrag bepaald dat het heffingsrecht over winsten uit internationale scheep- en luchtvaartactiviteiten wordt toegekend aan het land waarvan de onderneming die deze activiteiten ontplooit inwoner is. Overwegende dat de werkelijke leiding van (vervoers)ondernemingen niet eenvoudig naar Andorra te verplaatsen valt, is aangesloten bij de tekst van het vorige OESO-modelverdrag.

Artikel 8, tweede lid, bepaalt in welke staat een scheepvaartonderneming is gevestigd als de plaats van de werkelijke leiding zich aan boord van een schip bevindt. Dan wordt aangesloten bij de plaats van de thuishaven van dat schip.

Ingevolge artikel 8, derde lid, geldt het bepaalde in het eerste lid tevens voor winst verkregen uit de exploitatie van schepen en luchtvaartuigen in internationaal verkeer door middel van participatie in een poolovereenkomst en deelname in een gemeenschappelijk bedrijf of internationaal opererend agentschap.

Artikel VI van het Protocol, ten slotte, ziet op de Koninklijke Luchtvaartmaatschappij N.V. (KLM N.V.). In overeenstemming met het Nederlandse verdragsbeleid wordt in deze bepaling, praktisch gezien, verzekerd dat (ook) Andorra de Nederlandse heffing ten aanzien van KLM N.V. respecteert, zolang onder de op 16 maart 1973 in Parijs tot stand gekomen Overeenkomst tussen de regering van het Koninkrijk der Nederlanden en de regering van de Franse Republiek 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, zoals gewijzigd bij het op 7 april 2004 in 's-Gravenhage tot stand gekomen Protocol (*Trb.* 1973, 83 en *Trb.* 2004, 150) het exclusieve heffingsrecht aan Nederland wordt gelaten.

II.9. Gelieerde ondernemingen (artikel 9 van het Verdrag)

Artikel 9 bevat het zogenoemde «*arm's-length*-beginsel» voor grensoverschrijdende transacties tussen gelieerde ondernemingen en stemt overeen met artikel 9 van het OESO-modelverdrag. Het «*arm's-length*-beginsel» houdt in dat transacties tussen gelieerde ondernemingen dienen te geschieden tegen dezelfde voorwaarden als transacties die onder dezelfde omstandigheden zouden zijn aangegaan tussen niet-gelieerde ondernemingen. Als de overeengekomen voorwaarden van transacties daarvan afwijken, kan een correctie plaatsvinden. Bij de vaststelling of sprake is van zakelijk correcte voorwaarden die ook zouden gelden tussen niet-gelieerde partijen, gelden als leidraad de door de OESO opgestelde «*Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations*», alsmede de administratieve praktijken van de verdragsluitende staten.

Artikel 9, eerste lid, bevat de hoofdregel dat als tussen gelieerde ondernemingen in hun handelsbetrekkingen of financiële betrekkingen voorwaarden worden overeengekomen die afwijken van die welke tussen niet-gelieerde ondernemingen zouden worden overeengekomen de winst die één van de gelieerde ondernemingen als gevolg van die afwijkende voorwaarden niet heeft behaald, in de winst van die onderneming mag worden begrepen en dienovereenkomstig mag worden belast.

Artikel 9, tweede lid, bepaalt dat indien een transactie tussen verbonden ondernemingen in een verdragsluitende staat leidt tot een winstcorrectie en aanvullende belastingheffing, de andere verdragsluitende staat op passende wijze de belastingheffing dient te herzien. Wanneer nodig plegen de verdragsluitende staten met elkaar overleg om de hoogte van de winstcorrectie vast te stellen.

II.10. Dividenden (artikel 10 van het Verdrag en artikelen VII en VIII van het Protocol)

Artikel 10 betreft de verdeling van heffingsrechten over dividenden en is gebaseerd op artikel 10 van het OESO-modelverdrag. Op een aantal onderdelen wijkt de onderhavige bepaling daarvan af. Dit betreft in het bijzonder het derde lid, dat ziet op een uitsluitende woonstaatheffing voor dividenden ontvangen in deelnemingssituaties of door pensioenfondsen, en de bepaling over emigratie en het aanmerkelijk belang in het achtste lid.

Ingevolge artikel 10, eerste lid, mogen dividenden die worden betaald door een lichaam dat inwoner is van één van beide verdragsluitende staten aan een inwoner van de andere staat, in die andere staat worden belast (de «*woonstaat*»).

Artikel 10, tweede lid, wijst echter ook een heffingsrecht toe aan de vestigingsstaat (de «*bronstaat*») van het dividenduitkerende lichaam. Het heffingsrecht voor de bronstaat is beperkt tot 15% van het brutodividend mits de inwoner van de andere verdragsluitende staat die het dividend

ontvangt de uiteindelijk gerechtigde tot het dividend is. Dit sluit aan bij het Nederlandse verdragsbeleid.

Op grond van artikel 10, derde lid, heeft de bronstaat geen heffingsrecht als het lichaam dat de uiteindelijk gerechtigde tot de dividenden is, inwoner is van de andere staat (de woonstaat), en minimaal 5% van het (aandelen)kapitaal in het dividenduitkerende lichaam bezit (onderdeel a) of een erkend pensioenfonds van een verdragsluitende staat is (onderdeel b). Beide onderdelen sluiten aan bij het Nederlandse verdragsbeleid. In onderdeel a is een aanvullende voorwaarde opgenomen, die ook in het OESO-modelverdrag is opgenomen. Deze voorwaarde houdt in dat voor de vrijstelling van belastingheffing door de bronstaat ten minste 365 dagen aan het vereiste bezitspercentage van 5% moet worden voldaan («minimumbezitsperiode»). Daarbij is van belang dat ook dagen na een dividendbetaling meetellen. Hierdoor kunnen de verdragsvoorwaarden ook achteraf beschikbaar komen als na de dividendbetaling wordt voldaan aan de minimumbezitsperiode.

Op verzoek van Nederland is in artikel VIII, tweede en derde lid, van het Protocol bepaald dat de in artikel 10, derde lid, van het Verdrag neergelegde uitsluitende woonstaatheffing bij deelnemingsdividenden – en bij dividenden ontvangen door erkende pensioenfondsen (zie hierna) – geen toepassing vindt ten aanzien van collectieve beleggingsinstellingen. Dit geldt zowel voor de dividenden die een collectieve beleggingsinstelling ontvangt als voor de dividenden die een collectieve beleggingsinstelling uitkeert. Voor Nederland heeft deze bepaling betrekking op de fiscale beleggingsinstelling (hierna: FBI) in de zin van artikel 28 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna: Wet Vpb 1969). Gezien het karakter van de door een FBI ontvangen en betaalde dividenden (een FBI brengt collectief beleggingsvermogen bijeen) ligt een aansluiting in de rede bij de bepalingen van artikel 10, tweede lid, van het Verdrag over portfoliodividenden en niet bij de bepalingen van artikel 10, derde lid, onderdeel a, over deelnemingsdividenden. Omdat ten aanzien van FBI's de toepassing van geheel artikel 10, derde lid, is uitgesloten – dus inclusief onderdeel b van dat lid – geldt dat ook ten aanzien van de dividenden die een FBI uitkeert aan een erkend pensioenfonds van de andere verdragsluitende staat, geen aanspraak bestaat op uitsluitende woonstaatheffing. Ingevolge artikel 10, vierde lid, laten de in het tweede en derde lid opgenomen bepalingen de belastingheffing over de winst waaruit de dividenden worden betaald, onverlet.

De in artikel 10, vijfde lid, opgenomen definitie van de term «dividenden» komt overeen met de definitie in het OESO-modelverdrag. In aanvulling hierop is in artikel VII van het Protocol bepaald dat inkomen dat wordt genoten bij de (gedeeltelijke) liquidatie van een lichaam of de inkoop van eigen aandelen, voor de toepassing van het Verdrag wordt aangemerkt als dividend (en derhalve niet als vermogenswinst). Dit sluit aan bij het Nederlandse verdragsbeleid, dat (mede) door het arrest van de Hoge Raad van 12 december 2003, nr. 38 461, is ingegeven.

Op grond van het zesde lid zijn het eerste, tweede, derde en achtste lid niet van toepassing op dividenden betaald op rechten die behoren tot het vermogen van een vaste inrichting van de uiteindelijk gerechtigde tot de dividenden, wanneer die vaste inrichting is gelegen in de verdragsluitende staat waarvan het lichaam dat de dividenden betaalt inwoner is. In dat geval zijn de bepalingen van artikel 7 van toepassing.

Artikel 10, zevende lid, bevat het zogenoemde verbod op extraterritoriale belastingheffing. Dit verbod houdt in dat een verdragsluitende staat geen belasting mag heffen over winsten uitgekeerd door een lichaam dat inwoner is van de andere verdragsluitende staat, ook al bestaan deze winsten uit voordelen of inkomsten die uit de eerstbedoelde staat afkomstig zijn, behoudens wanneer die dividenden zijn toe te rekenen aan een vaste inrichting in die staat of worden ontvangen door inwoners van die staat.

Artikel 10, achtste lid, bevat op verzoek van Nederland een bepaling over dividenden ontvangen door geëmigreerde aanmerkelijkbelanghouders. Uit dat lid volgt dat een verdragsluitende staat van waaruit een natuurlijke persoon is geëmigreerd belasting mag heffen over dividenden die worden betaald door lichamen die volgens de nationale wetgeving inwoner zijn van die staat, voor zover bij de natuurlijke persoon die de dividenden ontvangt nog een aanslag openstaat ter zake van de waardeangroei van de aandelen in de periode dat hij inwoner was van zijn voormalige woonland. Deze bepaling komt overeen met de Nederlandse verdragsinzet zoals beschreven in onderdeel 4.6.2 van de NFV 2020. Artikel VIII, eerste lid, van het Protocol ziet op vrijgestelde beleggingsinstellingen (hierna: VBI) in de zin van artikel 6aWet Vpb 1969. In genoemd eerste lid is bepaald dat het Verdrag er niet aan in de weg staat dat Nederland belasting mag heffen over het inkomen in verband met een belang in een VBI. Nederland mag echter niet meer heffen dan 15% over het bruto-inkomen uit die VBI indien de uiteindelijk gerechtigde tot dat inkomen een inwoner is van Andorra. Dit is in lijn met het Nederlandse verdragsbeleid.

II.11. Interest (artikel 11 van het Verdrag)

Artikel 11 betreft de verdeling van heffingsrechten over interest. Het artikel sluit tekstueel aan bij artikel 11 van het OESO-modelverdrag, maar kent inhoudelijk een verschil omdat de verdragsluitende staten uitsluitende woonstaatheffing zijn overeengekomen. Nederland heft in beginsel geen bronbelasting over interest en streeft in de hoofdregel naar uitsluitende woonstaatheffing voor interest. Voor de goede orde wordt opgemerkt dat vanaf 1 januari 2021 Nederland in bepaalde situaties op basis van de Wet bronbelasting 2021 wel bronbelasting over interest heft. In dit kader is artikel I van het Protocol (toegelicht in de toelichting op artikel 1) van belang.

Uit artikel 11, eerste lid, volgt de uitsluitende woonstaatheffing.

Artikel 11, tweede lid, bevat de definitie van de uitdrukking «interest».

Deze definitie komt overeen met de definitie in het OESO-modelverdrag.

In artikel 11, derde lid, is bepaald dat niet de bepalingen van het eerste lid van dit artikel, maar de bepalingen van artikel 7 van toepassing zijn met betrekking tot interest die wordt betaald op schuldvorderingen die zijn toe te rekenen aan een vaste inrichting waarover de uiteindelijk gerechtigde tot die interest beschikt in de verdragsluitende staat van waaruit de interest afkomstig is.

Artikel 11, vierde lid, geeft aan uit welke verdragsluitende staat interest geacht wordt afkomstig te zijn. In beginsel is dat de staat waarvan de betaler van de interest inwoner is. Voorts wordt de interest geacht afkomstig te zijn uit de verdragsluitende staat waarin een vaste inrichting is gelegen waaraan de geldlening waarover de interest wordt betaald, kan worden toegerekend, ongeacht of de persoon die de vaste inrichting heeft inwoner is van een verdragsluitende staat.

Ten slotte bepaalt artikel 11, vijfde lid, dat de bepalingen van artikel 11 slechts van toepassing zijn voor zover de op een schuldvordering betaalde interest overeenkomt met de interest die tussen onafhankelijke partijen overeengekomen zou zijn. Het eventueel bovenmatige gedeelte van die interest is belastbaar overeenkomstig de nationale wetgeving van elk van de verdragsluitende staten, zorgvuldig rekening houdend met de overige bepalingen van het Verdrag.

II.12. Royalty's (artikel 12 van het Verdrag)

Artikel 12 ziet op de verdeling van heffingsrechten over royalty's. Dit artikel is hoofdzakelijk ontleend aan het OESO-modelverdrag, maar bevat in afwijking daarvan een beperkt heffingsrecht voor het land waaruit

betaalde royalty's afkomstig zijn (bronstaat). Voor royalty's geldt ook dat vanaf 1 januari 2021 Nederland in bepaalde situaties bronbelasting heft op basis van de Wet bronbelasting 2021. Ook ten aanzien van royalty's is daarom in dit kader artikel I van het Protocol (toegelicht in de toelichting op artikel 1) van belang.

Ingevolge artikel 12, eerste lid, mogen royalty's die afkomstig zijn uit één van beide verdragsluitende staten en die worden betaald aan een inwoner van de andere verdragsluitende staat, in die andere verdragsluitende staat worden belast.

Artikel 12, tweede lid, wijst ook een beperkt heffingsrecht toe aan de staat waaruit de royalty's afkomstig zijn (bronstaat). De bronstaatheffing is gemaximeerd op 5% van het brutobedrag van de royalty's. Dit beperkte heffingsrecht voor de bronstaat is in het kader van een totaalcompromis opgenomen in het (van het OESO-modelverdrag) afwijkende tweede lid en komt inhoudelijk overeen met de hiermee corresponderende bepaling in het belastingverdrag tussen Frankrijk en Andorra.

Artikel 12, derde lid, bevat een definitie van het begrip «royalty's». Deze definitie komt overeen met de definitie van het begrip «royalty's» in het OESO-modelverdrag.

Ingevolge artikel 12, vierde lid, zijn niet de bepalingen van het eerste en tweede lid, maar de bepalingen van artikel 7 van toepassing op royalty's die worden betaald voor rechten of zaken die behoren tot het vermogen van een vaste inrichting van de uiteindelijke gerechtigde gelegen in de verdragsluitende staat waaruit de royalty's afkomstig zijn.

Artikel 12, vijfde lid, geeft aan uit welke verdragsluitende staat royalty's geacht worden afkomstig te zijn. In beginsel is dat de verdragsluitende staat waarvan de betaler van de royalty's inwoner is. Als echter de betaler van de royalty's, ongeacht of hij inwoner is van een verdragsluitende staat, een vaste inrichting heeft in een verdragsluitende staat waaraan het recht of de zaak uit hoofde waarvan de royaltybetaling wordt gedaan kan worden toegerekend, worden de royalty's geacht afkomstig te zijn uit de staat waarin de vaste inrichting is gelegen.

Ten slotte bepaalt artikel 12, zesde lid, dat is ontleend aan het OESO-modelverdrag, dat de bepalingen van artikel 12 slechts van toepassing zijn voor zover de betaalde royalty's overeenkomen met de royalty's die tussen onafhankelijke partijen overeengekomen zouden zijn. Het eventueel bovenmatige gedeelte van de royalty's is belastbaar overeenkomstig de nationale wetgeving van elk van de verdragsluitende staten, zorgvuldig rekening houdend met de overige bepalingen van het Verdrag.

II.13. Vermogenswinsten (artikel 13 van het Verdrag en artikelen V en VI van het Protocol)

Artikel 13 heeft betrekking op de verdeling van heffingsrechten over vermogenswinsten. Het artikel bevat twee (meer principiële) verschillen ten opzichte van artikel 13 van het OESO-modelverdrag. Conform het Nederlandse verdragsbeleid zijn beperkingen opgenomen bij de bronstaatheffing over vermogenswinsten ter zake van aandelen die hun waarde aan onroerende zaken ontleen (in het vierde lid). Voorts bevat het zesde lid in aansluiting op artikel 10, achtste lid, van het Verdrag, een bepaling over vermogenswinsten behaald door geëmigreerde aanmerkelijkbelanghouders conform het Nederlandse verdragsbeleid.

Artikel 13, eerste lid, wijst het heffingsrecht over de voordelen die een inwoner van een verdragsluitende staat behaalt met de vervreemding van een onroerende zaak die is gelegen in de andere verdragsluitende staat, toe aan die andere staat. Voor het begrip «onroerende zaak» is aangesloten bij de omschrijving daarvan in artikel 6.

In artikel 13, tweede lid, is, in aansluiting bij artikel 7, bepaald dat voordelen die worden verkregen door een onderneming van een verdragsluitende staat uit de vervreemding van bezittingen die behoren

tot het vermogen van een vaste inrichting van die onderneming in de andere verdragsluitende staat, mogen worden belast in de staat waarin de vaste inrichting is gelegen.

Ingevolge artikel 13, derde lid, zijn, in lijn met artikel 8 (Internationale scheep- en luchtvaart), de voordelen uit de vervreemding van luchtvaartuigen en schepen die in het internationale verkeer worden gebruikt, en andere bezittingen die daarbij worden gebruikt, slechts belastbaar in de verdragsluitende staat waarin de werkelijke leiding van de desbetreffende lucht- of scheepvaartonderneming zich bevindt. Dat wordt aangesloten bij de (plaats van de) *werkelijke leiding* van de *onderneming* is in zoverre in lijn met het bepaalde in artikel 8 van het Verdrag en sluit nog aan bij het vorige OESO-modelverdrag van 15 juli 2014.

Artikel 13, vierde lid, bevat, op verzoek van Andorra en in aansluiting bij artikel 13, vierde lid, van het OESO-modelverdrag, een bronstaatheffing over vermogenswinsten behaald met de vervreemding van aandelen of vergelijkbare belangen (hierna: «aandelen») in zogenoemde onroerende zaaklichamen (die beschikken over in een verdragsluitende staat gelegen onroerende zaken – de «*situsstaat*»). Bij de toepassing van het vierde lid wordt gedurende een periode van 365 dagen voorafgaand aan een vervreemding van dergelijke aandelen getoetst of de waarde van de aandelen op enig moment voor meer dan 50% is ontleend aan onroerende zaken gelegen in de *situsstaat*. De inzet van Nederland is geweest om uitsluitende woonstaatheffing overeen te komen over vermogenswinsten behaald met de vervreemding van aandelen, ongeacht de aard van het lichaam waarin de aandelen worden gehouden. Desalniettemin is Nederland in het kader van een totaalcompromis met Andorra akkoord gegaan met een bronstaatheffing over vermogenswinsten behaald met vervreemding van aandelen in een onroerendezaaklichaam, maar heeft daarbij voorwaarden en uitzonderingen bedongen om de proportionaliteit van deze antimisbruikbepaling te verbeteren.

Vooraf wordt opgemerkt dat is bepaald dat vermogenswinsten behaald met vervreemding van aandelen in onroerende zaaklichamen ter heffing zijn toegewezen aan de *situsstaat* indien, zoals hierboven beschreven, meer dan 50% van de waarde van de aandelen in het lichaam, direct of indirect, is ontleend aan in de *situsstaat* gelegen onroerende zaken. Dit komt overeen met het percentage in het OESO-modelverdrag. Daarnaast zijn, zoals opgemerkt, voorwaarden en uitzonderingen van toepassing, in welk kader is bepaald dat het vierde lid niet van toepassing is:

- op vervreemdingswinsten op aandelen die zijn genoteerd aan een erkende effectenbeurs van een van de verdragsluitende staten of van een (andere) (lid)staat van de Europese Unie of Europese Economische Ruimte (onderdeel a);
- op vervreemdingswinsten op aandelen als, kort gezegd, sprake is van een reorganisatie waarbij belastinguitstel geldt in het kader van een bijzondere belastingregeling die van toepassing is op reorganisaties (onderdeel b).

In deze gevallen zijn de vermogenswinsten uitsluitend belastbaar in de woonstaat van de vervreemder. Met de overweging in onderdeel b, dat de bepaling de verplichting onverlet laat om de reorganisatie bekend te maken uit hoofde van nationale wetgeving, wenste Andorra te verduidelijken dat een afwezigheid van heffingsrecht bij de situsstaat niet betekent dat een (eventuele) wettelijke meldingsplicht voor een inwoner van de andere staat vervalft.

Op grond van artikel 13, vijfde lid, zijn alle overige vermogenswinsten, behoudens toepassing van het in het zesde lid opgenomen «aanmerkelijkbelangvoorbehoud», ter heffing toegewezen aan de verdragsluitende staat waarvan de vervreemder inwoner is.

Ten slotte bevat artikel 13, zesde lid, op verzoek van Nederland een bepaling voor vervreemdingswinsten genoten door geëmigreerde aanmerkelijkbelanghouders (het aanmerkelijkbelangvoorbehoud in het

vermogenswinstartikel). De achtergrond hiervan is hetzelfde als die van artikel 10, achtste lid, van het Verdrag en is toegelicht in onderdeel 4.6.2 van de NFV 2020.

De artikelen V, VI en VII van het Protocol zijn toegelicht in de toelichtingen op artikel 6, respectievelijk artikel 8 en artikel 10 van het Verdrag.

II.14. Inkomen uit dienstbetrekking (artikel 14 van het Verdrag)

De verdeling van heffingsbevoegdheden met betrekking tot inkomen uit dienstbetrekking (niet-zelfstandige arbeid) is in artikel 14 van het Verdrag geregeld overeenkomstig de internationaal – en ook in het Nederlandse verdragsbeleid gehanteerde – gebruikelijke uitgangspunten. Deze bepaling komt overeen met artikel 15 van het OESO-modelverdrag. Artikel 14, eerste lid, voorziet in een heffingsrecht over deze inkomsten voor de verdragsluitende staat waar de niet-zelfstandige werkzaamheden worden verricht.

Artikel 14, tweede lid, voorziet daarentegen in een exclusief heffingsrecht voor de woonstaat van de werknemer als wordt voldaan aan drie (cumulatieve) voorwaarden:

- a) het verblijf van de werknemer in de werkstaat is in totaal niet langer dan 183 dagen in een twaalfmaandsperiode die begint of eindigt in het betrokken belastingjaar;
- b) de beloning wordt betaald door of namens een werkgever die geen inwoner is van de werkstaat; en
- c) de beloning komt niet ten laste van een vaste inrichting van de werkgever in de werkstaat.

Als aan één of meer van deze drie voorwaarden niet wordt voldaan, mag de werkstaat volgens de regels van het eerste lid belasting heffen over het daar verdiende inkomen van de werknemer. Het doel van deze bepaling is om enerzijds de fiscale positie van werknemers die voor een beperkte periode werkzaam zijn in een ander land dan het woonland niet te veranderen en de werknemer en werkgever extra administratieve lasten te besparen die zouden voortvloeien uit een belastingplicht in de werkstaat en anderzijds een evenwicht te behouden tussen het belasten van het loon bij de werknemer en de aftrekbaarheid van het loon op de winst van de werkgever.

Op grond van artikel 14, derde lid, is de beloning van werknemers die hun dienstbetrekking, als lid van de reguliere bemanning van een schip of luchtvaartuig, uitoefenen aan boord van een schip of een luchtvaartuig ingezet in het internationale verkeer uitsluitend belastbaar in de woonstaat van de werknemer.

II.15. Directeursbeloningen (artikel 15 van het Verdrag)

Artikel 15 inzake directeursbeloningen komt overeen met artikel 16 van het OESO-modelverdrag.

Volgens de overeengekomen bepaling mogen de beloningen ontvangen door personen in hun hoedanigheid van bestuurder van een lichaam worden belast in het land waarvan het lichaam inwoner is.

II.16. Artiesten en sportbeoefenaars (artikel 16 van het Verdrag en artikel IX van het Protocol)

Artikel 16 ziet op het inkomen van artiesten en sportbeoefenaars en stemt, afgezien van het derde lid, overeen met artikel 17 van het OESO-modelverdrag. Hoewel Nederland geen voorstander is van een separaat artikel over het inkomen van artiesten en sportbeoefenaars blijkt die inzet vaak moeilijk te realiseren (zie onderdeel 4.9 van de NFV 2020). Ook Andorra hechtte aan opname van een separaat artikel over artiesten en sportbeoefenaars en daar heeft Nederland mee ingestemd. Andorra kon

wel instemmen met een drempelbedrag (artikel IX van het Protocol) en een uitzondering voor activiteiten die grotendeels zijn gefinancierd uit de openbare middelen van de woonstaat (artikel 16, derde lid). Deze beperkingen op de reikwijdte van het artikel zijn inhoudelijk ontleend aan alternatieve bepalingen uit het OESO-commentaar. Artikel 16, tweede lid, komt inhoudelijk overeen met artikel 17, tweede lid, van het OESO-modelverdrag.

Artikel 16, eerste lid, in combinatie met artikel IX van het Protocol wijst het heffingsrecht over het inkomen toe aan de verdragsluitende staat waarin de artiesten en sportbeoefenaars hun activiteiten ontplooiën, tenzij de bruto-ontvangsten uit de betreffende werkzaamheden jaarlijks het bedrag van € 10.000 voor het betreffende belastingjaar niet overschrijden. De protocolbepaling is inhoudelijk ontleend aan paragraaf 10.1 van het OESO-commentaar bij artikel 17 van het OESO-modelverdrag.

Artikel 16, tweede lid, ziet op de situatie waarin het inkomen ter zake van de persoonlijke activiteiten niet aan de artiest of sportbeoefenaar toekomt maar aan een andere persoon. Ook in dat geval mogen de inkomsten worden belast door de verdragsluitende staat waarin die activiteiten worden verricht. Deze bepaling heeft bijvoorbeeld betrekking op betalingen aan management- of artiestenvennootschappen of aan gezelschappen. Ook dat lid moet in samenhang met artikel IX van het Protocol worden toegepast.

Op het beginsel van belastingheffing in de werkstaat maakt artikel 16, derde lid, een uitzondering. Indien het bezoek aan de andere verdragsluitende staat geheel of grotendeels wordt gefinancierd uit overheidsfondsen van de woonstaat (of een staatkundig onderdeel of plaatselijk publiekrechtelijk lichaam daarvan) mag het inkomen slechts in de woonstaat van de artiest of sportbeoefenaar worden belast. Het derde lid is inhoudelijk ontleend aan paragraaf 14 van het OESO-commentaar bij artikel 17 van het OESO-modelverdrag, met dien verstande dat op grond van de in die paragraaf opgenomen bepaling het bezoek aan de andere verdragsluitende staat ook – geheel of grotendeels – gefinancierd mag worden uit overheidsfondsen van *die* staat (in plaats van per se de woonstaat zoals in het Verdrag is opgenomen) dan wel uit overheidsfondsen van *beide* verdragsluitende staten.

II. 17. Pensioenen, lijfrenten en socialezekerheidsuitkeringen (artikel 17 van het Verdrag en artikel X van het Protocol)

In lijn met het Nederlandse verdragsbeleid heeft Nederland, in afwijking van het OESO-modelverdrag, ingezet op een onbeperkte bronstaatheffing voor pensioenen, andere soortgelijke beloningen, lijfrenten en socialezekerheidsuitkeringen. Andorra kon hiermee instemmen.

Artikel 17, eerste lid, bepaalt dat pensioenen, andere soortgelijke beloningen en lijfrenten uitsluitend ter heffing zijn toegewezen aan de woonstaat van de genietter van dergelijk inkomen.

In artikel 17, tweede lid, onderdeel a, is vervolgens ook een heffingsrecht voor de bronstaat neergelegd: pensioenuitkeringen, andere soortgelijke oudedagsbeloningen en lijfrenten die uit die staat afkomstig zijn, mogen in die staat worden belast. Hierin is ook geregeld wanneer dergelijke betalingen worden geacht afkomstig te zijn uit een verdragsluitende staat (de bronstaat). Dit is het geval voor zover de daarvoor betaalde premies, dan wel de aanspraken op pensioenen, andere soortgelijke oudedagsbeloningen en lijfrenten, in die staat in aanmerking zijn gekomen voor een fiscale tegemoetkoming.

In artikel 17, tweede lid, onderdeel b, is bepaald dat betalingen die worden gedaan op basis van de socialezekerheidswetgeving van een staat in die staat mogen worden belast.

Artikel 17, derde lid, bevestigt dat ook afkoopsommen van pensioenen en andere soortgelijke oudedagsbeloningen mogen worden belast in de bronstaat.

Artikel 17, vierde lid, bevat de definitie van de uitdrukking «lijfrente», namelijk: een vaste som, periodiek betaalbaar op vaste tijdstippen, hetzij gedurende het leven, hetzij gedurende een vastgesteld of voor vaststelling vatbaar tijdvak, ingevolge een verbintenis tot het doen van betalingen, welke tegenover een voldoende en volledige tegenprestatie in geld of geldswaarde staat.

Op verzoek van Andorra is in artikel X van het Protocol onder verwijzing naar de relevante nationale wetgeving omschreven wat in het geval van een lijfrente die afkomstig is uit Nederland onder de uitdrukking lijfrente wordt verstaan. Daarbij geldt de aanvullende voorwaarde dat de betreffende uitkeringen deel moeten uitmaken van het belastbaar inkomen uit werk en woning («box 1»).

II.18. Overheidsfuncties (artikel 18 van het Verdrag)

Artikel 18 regelt de toewijzing van heffingsrechten over beloningen die worden ontvangen door een natuurlijk persoon vanwege werkzaamheden die voor de verdragsluitende staat, of een staatkundig onderdeel of een plaatselijk publiekrechtelijk lichaam daarvan, zijn verricht. Het artikel is gebaseerd op artikel 19 van het OESO-modelverdrag.

Op grond van artikel 18, eerste lid, mogen salarissen, lonen en andere soortgelijke beloningen betaald door een verdragsluitende staat aan een natuurlijk persoon ter zake van diensten verleend aan die staat slechts in die staat worden belast.

Artikel 18, tweede lid, maakt daarop een uitzondering. De staat waarin de werkzaamheden worden verricht, heeft het uitsluitende heffingsrecht als de werknemer inwoner is van de werkstaat en tevens de nationaliteit heeft van die staat, of niet inwoner van die staat is geworden enkel om daar werk te verrichten voor de overheid van de andere staat. Deze uitzondering strekt ertoe lokaal aangeworven medewerkers van bijvoorbeeld een ambassade in hun woonland belastingplichtig te laten zijn in plaats van in de staat bij wiens ambassade zij werkzaam zijn.

In artikel 18, derde lid, onderdeel a, is bepaald dat het heffingsrecht over overheidspensioenen en andere soortgelijke beloningen is toegewezen aan de staat die het pensioen betaalt of die het fonds waaruit het pensioen wordt betaald in het leven heeft geroepen. Volgens onderdeel b komt het heffingsrecht over deze overheidspensioenen en andere soortgelijke beloningen echter uitsluitend toe aan de woonstaat van de pensioenge-nieter, als hij ook de nationaliteit van die staat heeft.

Volgens artikel 18, vierde lid, geldt de in het eerste, tweede en derde lid opgenomen verdeling van heffingsrechten niet voor salaris, lonen en andere soortgelijke beloningen – waaronder pensioenen – die worden ontvangen ter zake van werkzaamheden die zijn of worden verricht voor een door de overheid gedreven onderneming. Artikel 14 (Inkomen uit dienstbetrekking), artikel 15 (Directeursbeloningen), artikel 16 (Artiesten en sportbeoefenaars) of artikel 17 (Pensioenen, lijfrenten en socialezekerheidsuitkeringen) zijn dan van toepassing.

II.19. Studenten (artikel 19 van het Verdrag)

De bepaling is overeenkomstig artikel 20 van het OESO-modelverdrag. Artikel 19 ziet op vergoedingen aan studenten en stagiairs (hierna: studenten) voor hun onderhoud, studie of opleiding. Indien een student een opleiding volgt in de ene verdragsluitende staat en inwoner is (of direct voor zijn vertrek naar de eerstgenoemde staat inwoner was) van de andere verdragsluitende staat, dan mag de eerstgenoemde staat de vergoedingen die de student ontvangt voor zijn onderhoud en studie of

opleiding niet belasten als deze vergoedingen afkomstig zijn uit bronnen buiten die staat.

II.20. Overig inkomen (artikel 20 van het Verdrag)

Artikel 20 verdeelt het heffingsrecht over inkomen ter zake waarvan het heffingsrecht niet in de voorgaande artikelen van het Verdrag is behandeld («overig inkomen»). De bepaling stemt overeen met artikel 21 van het OESO-modelverdrag.

In artikel 20, eerste lid, is bepaald dat het heffingsrecht over dit inkomen, ongeacht de herkomst ervan, exclusief toekomt aan de verdragsluitende staat waarvan de ontvanger van dat inkomen inwoner is.

Ingevolge artikel 20, tweede lid, is het eerste lid niet van toepassing op inkomen dat toerekenbaar is aan een vaste inrichting gelegen in een verdragsluitende staat. De verdeling van het heffingsrecht over dat inkomen volgt uit artikel 7 van het Verdrag, tenzij het inkomen betreft uit onroerende zaken in de zin van artikel 6, tweede lid. In dat geval is artikel 6 van toepassing.

II.21. Vermogen (artikel 21 van het Verdrag)

Artikel 21 van het Verdrag bepaalt de verdeling van de heffingsbevoegdheid met betrekking tot vermogen, in lijn met artikel 22 van het OESO-modelverdrag. Hoewel Andorra noch Nederland op het moment van ondertekening van dit Verdrag een vermogensbelasting kende, hechtte Andorra eraan dat dit artikel werd opgenomen. Het wordt relevant als één of beide van de verdragsluitende staten een vermogensbelasting invoert, respectievelijk invoeren. Op basis van artikel 29, derde lid, van het Verdrag vindt dit artikel pas op dat moment toepassing en hebben de verdragsluitende staten de verplichting elkaar hierover langs diplomatieke weg te informeren.

In artikel 21, eerste en tweede lid, wordt vermogen opgesomd waarbij het heffingsrecht toekomt aan de verdragsluitende staat waarin dit vermogen is gelegen of waaraan het toebehoort. Dit betreft onroerende zaken (eerste lid) en roerende zaken die worden toegerekend aan een vaste inrichting (tweede lid).

Het derde lid gaat over schepen en luchtvaartuigen die in internationaal verkeer worden geëxploiteerd en roerende zaken die bij deze exploitatie worden gebruikt. Dit vermogen is – parallel aan de regel van artikel 8 van het Verdrag – slechts belastbaar in de verdragsluitende staat waarin de werkelijke leiding van de exploiterende onderneming zich bevindt.

Het vierde lid regelt dat het heffingsrecht over alle andere vermogensbestanddelen van een inwoner van een verdragsluitende staat toekomt aan zijn woonstaat.

II.22. Methodes voor het vermijden van dubbele belasting (artikel 22 van het Verdrag)

In artikel 22 is neergelegd op welke wijze de verdragsluitende staten dubbele belasting vermijden.

In artikel 22, eerste tot en met zesde lid, is, in lijn met het Nederlandse verdragsbeleid, bepaald hoe Nederland voorziet in het vermijden van dubbele belasting voor inkomens- of vermogensbestanddelen van een inwoner van Nederland die volgens het Verdrag (ook) in Andorra mogen worden belast of slechts in Andorra belastbaar zijn.

Uit artikel 22, eerste lid, volgt expliciet dat Nederland het inkomen en vermogen die (ook) in Andorra mogen worden belast of slechts in Andorra belastbaar zijn in de grondslag mag betrekken waarnaar de Nederlandse belasting wordt geheven. Daarmee wordt bevestigd dat Nederland de tariefprogressie die met name in de inkomstenbelasting

gestalte krijgt ook met betrekking tot inkomen uit Andorra kan effectueren. Verder verduidelijkt het tweede deel van de tweede zin van het eerste lid dat Nederland niet gehouden is om bij eigen inwoners een vermindering ter vermijding van dubbele belasting te verlenen als sprake is van inkomen of vermogen dat in Andorra mag worden belast enkel omdat dit inkomen of vermogen ook inkomen is dat is verkregen door of vermogen is dat in het bezit is van een inwoner van Andorra.

Artikel 22, tweede lid, bepaalt vervolgens dat voor het daar genoemde inkomen en vermogen belastingvermindering wordt verleend volgens de vrijstellingsmethode. Het gaat met name om inkomen uit de vervreemding van onroerende zaken (of wat betreft vermogensbelasting: onroerende zaken), winst of vermogen toerekenbaar aan een vaste inrichting, winst uit de exploitatie van schepen of luchtvaartuigen in internationaal verkeer, inkomen uit dienstbetrekking, pensioenen, lijfrenten en socialezekerheidsuitkeringen en inkomen uit overheidsdienst voor de andere verdragsluitende staat.

Artikel 22, derde lid, bevat een aanvulling op de vrijstellingsmethode. Op grond van deze bepaling is Nederland niet gehouden de vrijstellingsmethode toe te passen voor inkomen van een inwoner, of vermogen in het bezit van een inwoner, indien Andorra dat inkomen op basis van de bepalingen van het Verdrag geheel niet in de heffing betreft of de heffing volgens artikel 10, tweede of derde lid, of artikel 12, tweede lid, beperkt. Hiermee wordt voorkomen dat inkomen, of vermogen, als gevolg van een verschillende toepassing van de verdragsbepalingen in beide verdragsluitende staten geheel niet of maar ten dele in de belastingheffing wordt betrokken.⁸

In artikel 22, vierde lid, is neergelegd dat Nederland bij het vermijden van dubbele belasting over winst behaald met een in Andorra gelegen vaste inrichting de verrekeningsmethode hanteert in plaats van de vrijstellingsmethode, indien op grond van de Nederlandse regelgeving die methode toepassing vindt bij het vermijden van dubbele belasting over die inkomsten. Zo is bij de objectvrijstelling in de Nederlandse regelgeving bepaald dat de objectvrijstelling niet geldt voor winst uit een laagbelaste buitenlandse beleggingsonderneming als bedoeld in artikel 15g Wet Vpb 1969. In dat geval wordt voorzien in een verrekening van de op die winst drukkende buitenlandse belasting op de voet van de in artikel 23d Wet Vpb 1969 getroffen regeling. Door opname van de onderhavige bepaling kan Nederland deze in de Nederlandse wetgeving opgenomen regeling ter vermijding van dubbele belasting ook in relatie tot Andorra toepassen. In artikel 22, vijfde lid, wordt voor ander inkomen dan genoemd in het tweede lid, waarover Andorra belasting mag heffen, uitgewerkt dat Nederland in die gevallen een vermindering ter vermijding van dubbele belasting verleent volgens de verrekeningsmethode op basis van de zogenoemde *ordinary-creditmethode*. Het betreft dividenden, royalty's, vermogenswinsten, inkomen van bestuurders, inkomen van sporters en artiesten en afkoopsommen van pensioenen.

Artikel 22, zesde lid, is bedoeld om duidelijk te maken dat de bepalingen van het vijfde lid geen inbreuk maken op bepaalde verruimingen van mogelijkheden die de nationale verrekeningsregels bieden om verrekening van buitenlandse (bron)belasting te realiseren. Die verruimingen zien op het samentellen van verschillende buitenlandse bronnen en op het verrekenen van buitenlandse (bron)belasting over verschillende jaren gezamenlijk.

Artikel 22, zevende lid, bepaalt ten slotte hoe Andorra voorziet in het vermijden van dubbele belasting voor inkomen en vermogen van een inwoner van Andorra die volgens het Verdrag (ook) in Nederland mogen worden belast. Onderdeel a geeft aan dat als een inwoner van Andorra

⁸ Uitgaande van de huidige belastingstelsels van beide staten lijkt de toepassing van deze bepaling met betrekking tot vermogen in ieder geval vooralsnog «theorie».

inkomen ontvangt of vermogen bezit dat volgens het Verdrag mag worden belast in Nederland, Andorra vermindering ter vermijding van dubbele belasting verleent door middel van de verrekeningsmethode, net zoals in Nederland op basis van de zogenoemde *ordinary-creditmethode*. Onderdeel b stelt zeker dat Andorra het recht heeft om, net als Nederland op grond van het eerste lid, inkomen en vermogen dat op grond van het Verdrag in Andorra niet mag worden belast wel in aanmerking te nemen bij de bepaling van de belasting over het overige inkomen of vermogen van de inwoner van Andorra (progressievoorbehoud).

II.23. Recht op voordelen (artikel 23 van het Verdrag)

In artikel 23 van het Verdrag is in aansluiting bij artikel 29, negende lid, van het OESO-modelverdrag een zogeheten «*principal purposes test*» opgenomen ter bestrijding van verdragsmisbruik. Hierop hebben artikel 23, eerste en tweede lid, betrekking. Voorts is, in aansluiting bij artikel 29, achtste lid van het OESO-modelverdrag in het derde, vierde en vijfde lid, een antimisbruikbepaling opgenomen met betrekking tot inkomen dat wordt toegerekend aan een vaste inrichting gelegen in een (laagbelastend) derde rechtsgebied.

Op grond van artikel 23, eerste lid, worden verdragsvoordelen niet toegekend voor een bestanddeel van het inkomen of het vermogen indien het verkrijgen van dit verdragsvoordeel één van de voornaamste redenen was voor een constructie of transactie die direct of indirect tot dat voordeel heeft geleid. In artikel 23, zesde lid, is geregeld dat voordat een verdragsluitende staat aan een belastingplichtige een verdragsvoordeel uit hoofde van het eerste lid toekent of weigert, de verdragsluitende staat de andere verdragsluitende staat daarover raadpleegt.

In artikel 23, tweede lid, is bepaald dat – op verzoek van een belastingplichtige – de bevoegde autoriteit van de staat waarvan verdragsvoordelen worden gevraagd (veelal het bronland) de mogelijkheid heeft verdragsvoordelen toch toe te kennen voor zover wordt vastgesteld dat bij afwezigheid van de transactie of constructie bedoeld in het eerste lid, verdragsvoordelen ook gegeven zouden zijn. Eveneens is voor de toepassing van dit lid in artikel 23, zesde lid, geregeld dat wanneer een verdragsluitende staat aan een belastingplichtige die inwoner is van de andere verdragsluitende staat de verdragsvoordelen op grond van het tweede lid toekent (dus: het verzoek inwilligt) of weigert (dus: het verzoek afwijst), die verdragsluitende staat de andere verdragsluitende staat daarover raadpleegt.

Artikel 23, derde lid, bevat een antimisbruikbepaling voor bepaalde driehoekssituaties met vaste inrichtingen in derde rechtsgebieden. In essentie voorkomt dit artikel dat heffingsrechten van de ene verdragsluitende staat (bronland) door het Verdrag worden beperkt voor inkomen van een inwoner van de andere verdragsluitende staat (woonland) dat daar wordt vrijgesteld, omdat het wordt toegerekend aan een vaste inrichting in een derde rechtsgebied (geen partij bij het Verdrag). Deze bepaling geldt uitsluitend wanneer de belastingdruk in dat derde rechtsgebied minder bedraagt dan het laagste van óf 10% van het bedrag van dat inkomensbestanddeel, óf 60% van de belasting die over dat inkomen in de woonstaat verschuldigd zou zijn zonder dat het inkomen was toegerekend aan de vaste inrichting in het derde rechtsgebied. Als dit het geval is, worden de verdragsvoordelen (door de bronstaat) niet toegekend. In artikel 23, zesde lid, is geregeld dat ook voordat een verdragsluitende staat aan een belastingplichtige een verdragsvoordeel uit hoofde van het derde lid toekent of weigert, de verdragsluitende staat de andere verdragsluitende staat daarover raadpleegt.

De bepalingen van artikel 23, derde lid, zijn volgens het vierde lid evenwel niet van toepassing op inkomensbestanddelen die, kort gezegd, verband houden met de actieve uitoefening van een bedrijf in de vaste inrichting.

Om te voorkomen dat gevallen worden getroffen waarvoor de bepalingen van het derde lid niet bedoeld is, biedt artikel 23, vijfde lid, de mogelijkheid voor de bevoegde autoriteit van het bronland om – op verzoek van de belastingplichtige – toch verdragsvoordelen toe te kennen als de bevoegde autoriteit dat gerechtvaardigd voorkomt. Op basis van artikel 23, zesde lid, zal die bevoegde autoriteit voorafgaand aan het afwijzen of inwilligen van het verzoek de bevoegde autoriteit van de andere verdragsluitende staat daarover raadplegen.

II.24. Non-discriminatie (artikel 24 van het Verdrag)

Artikel 24 komt overeen met de in het OESO-modelverdrag opgenomen non-discriminatiebepaling.

Artikel 24, eerste lid, bevat het verbod op fiscale discriminatie naar nationaliteit.

In artikel 24, tweede lid, is eenzelfde bepaling opgenomen voor zogenoemde staatloze personen die inwoner zijn van een verdragsluitende staat.

Uit artikel 24, derde lid, volgt dat een verdragsluitende staat een vaste inrichting van een door een inwoner van de andere verdragsluitende staat gedreven onderneming niet ongunstiger mag behandelen dan de ondernemingen van de «eigen» inwoners. Deze staat is evenwel niet verplicht persoonlijke aftrekken en dergelijke te verlenen. Het uitgangspunt is immers dat de woonstaat van een belastingplichtige rekening moet houden met de persoonlijke omstandigheden van de belastingplichtige. In het derde lid is ook een bepaling opgenomen met betrekking tot belastingheffing naar het vermogen. Uit die bepaling volgt dat – kort gezegd – «buitenlandse» schulden van een onderneming bij de vaststelling van het belastbare vermogen van die onderneming onder dezelfde voorwaarden aftrekbaar dienen te zijn als «binnenlandse» schulden.

In artikel 24, vierde lid, is vastgelegd dat voor de fiscale aftrekbaarheid van de daarin bedoelde vergoedingen geen onderscheid gemaakt mag worden naar de woonplaats van de crediteur.

Artikel 24, vijfde lid, verbiedt dat ondernemingen van een verdragsluitende staat, waarvan het kapitaal geheel of gedeeltelijk, direct of indirect, in het bezit is van of wordt beheerst door één of meer inwoners van de andere verdragsluitende staat, in eerstbedoelde staat aan een andere of zwaardere belastingheffing of daarmee verband houdende verplichting worden onderworpen dan waaraan andere soortgelijke ondernemingen van eerstbedoelde staat zijn of kunnen worden onderworpen.

Volgens artikel 24, zesde lid, is de toepassing van dit artikel niet beperkt tot de belastingen waar het Verdrag ingevolge artikel 2 betrekking op heeft.

II.25. Procedure voor onderling overleg (artikel 25 van het Verdrag en artikel II van het Protocol)

Artikel 25 bevat een procedure voor onderling overleg tussen de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staten (onderlinge overlegprocedure) en sluit aan bij artikel 25 van het OESO-modelverdrag. Artikel 25, eerste lid, bepaalt dat een belastingplichtige een verzoek kan indienen voor onderling overleg tussen de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staten indien volgens de belastingplichtige sprake is van een belastingheffing in strijd met het Verdrag. De belastingplichtige kan dit verzoek indienen in beide verdragsluitende staten. De ratio hierachter is dat de procedure voor onderling overleg zo goed mogelijk toegankelijk moet zijn voor belastingplichtigen en dat de vraag of een procedure voor onderling overleg moet worden opgestart door beide bevoegde autoriteiten moet kunnen worden beoordeeld. Op grond van de tweede zin van

het eerste lid moet het verzoek worden ingediend binnen drie jaar na de eerste kennisgeving aan de belastingplichtige van de maatregel die mogelijk belastingheffing die niet in overeenstemming is met het Verdrag tot gevolg heeft.

Artikel 25, tweede lid, bevat een inspanningsverplichting voor de bevoegde autoriteiten om – indien een verzoek hen gegrond voorkomt – in onderling overleg eventuele belastingheffing die niet in overeenstemming is met het Verdrag weg te nemen (zie de eerste zin). In de tweede zin is de verplichting opgenomen voor de verdragsluitende staten om niettegenstaande de termijnen in hun nationale wetgeving de uitkomst van een procedure voor onderling overleg te implementeren. Op grond van artikel 25, derde lid, trachten bevoegde autoriteiten in onderling overleg moeilijkheden en twijfelpunten die ontstaan bij de interpretatie of toepassing van het Verdrag weg te nemen. Uit de tweede zin volgt dat bevoegde autoriteiten ook in overleg kunnen treden bij situaties van dubbele belastingheffing die niet in het Verdrag zijn geregeld. Dit kan ook zonder dat daaraan een verzoek ten grondslag ligt. Artikel 25, vierde lid, bepaalt dat de bevoegde autoriteiten direct met elkaar kunnen communiceren om de in de voorgaande leden bedoelde overeenstemming te bereiken. De bevoegde autoriteiten kunnen ook via een gezamenlijk comité met elkaar overleggen.

Op grond van artikel 25, vijfde lid, worden zaken waarover de bevoegde autoriteiten in een procedure voor onderling overleg geen overeenstemming kunnen bereiken op schriftelijk verzoek van de belastingplichtige voorgelegd voor arbitrage. Een zaak komt daarvoor in aanmerking als de bevoegde autoriteiten – kort gezegd – niet binnen twee jaar na de datum waarop de door de bevoegde autoriteiten benodigde informatie om de zaak te beoordelen aan beide bevoegde autoriteiten is verstrekt overeenstemming bereiken. Het gaat om verplichte en bindende arbitrage. Het verplichte karakter houdt in dat de verdragsluitende staten zich niet aan – door een belastingplichtige verzochte – arbitrage kunnen onttrekken. Het bindende karakter houdt in dat de verdragsluitende staten gebonden zijn aan de uitkomst van een arbitrageprocedure, tenzij de belastingplichtige niet akkoord gaat met de uitkomst van de arbitrageprocedure. Artikel 25, vijfde lid, bepaalt tot slot dat de bevoegde autoriteiten in onderlinge overeenstemming de toepassing van dat lid regelen. Indien die toepassing wordt vastgelegd in een verdrag kan dit beschouwd worden als een uitvoeringsverdrag dat op grond van artikel 7, onderdeel b, van de Rijkswet goedkeuring en bekendmaking verdragen geen parlementaire goedkeuring behoeft, behoudens het bepaalde in artikel 8 van die wet.

II.26. Uitwisseling van informatie (artikel 26 van het Verdrag en artikelen XI en XIII van het Protocol)

Artikel 26 van het Verdrag legt de basis voor verdragsluitende staten om op verzoek, automatisch of spontaan, informatie uit te wisselen. Het artikel komt overeen met artikel 26 van het OESO-modelverdrag en is in lijn met het Nederlandse verdragsbeleid en de internationale standaard zoals wordt gestimuleerd en gewaarborgd in het kader van het «*Global Forum for Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*»⁹. Het artikel is ingevolge artikel XIII van het Protocol ook van toepassing op de Nederlandse inkomensafhankelijke regelingen («de toeslagen»). Artikel 26, eerste lid, bepaalt welke informatie de verdragsluitende staten dienen uit te wisselen. Met de verwijzing naar informatie die «voorzienbaar relevant» is voor de toepassing van de bepalingen uit het Verdrag of de administratie of de handhaving van nationale wetgeving op het gebied van belasting van elke soort of omschrijving, is beoogd de

⁹ Zie: www.oecd.org/tax/transparency.

uitwisseling van informatie een zo ruim mogelijk bereik te geven. Dit is ook zo verwoord in paragraaf 5 van het OESO-commentaar op artikel 26 van het OESO-modelverdrag. Voorts is in lijn met artikel 26 van het OESO-modelverdrag de uitwisseling van informatie niet beperkt tot informatie ten aanzien van inwoners van de verdragsluitende staten of tot de belastingen waarop het Verdrag van toepassing is. Doordat artikel 26 van het Verdrag door de uitbreiding in artikel XIII van het Protocol ook betrekking heeft op de inkomensafhankelijke regelingen (toeslagen), heeft de informatie-uitwisselingsbepaling in de verdragsrelatie tussen Andorra en Nederland een nog ruimer bereik dan artikel 26 van het OESO-modelverdrag.

Artikel 26, tweede lid, regelt hoe de verdragsluitende staat dient om te gaan met de informatie die hij ontvangt van de andere verdragsluitende staat. Deze bepaling is in de eerste plaats bedoeld om waarborgen te bieden voor de vertrouwelijkheid van de uitgewisselde informatie. Voor de ontvangen informatie geldt dezelfde geheimhoudingsplicht als voor informatie die onder de nationale wetgeving van die ontvangende staat wordt verkregen. Ook is bepaald dat de informatie alleen mag worden vrijgegeven aan bepaalde personen of autoriteiten, belast met specifieke taken. Het tweede lid bepaalt verder dat de informatie ook voor andere (niet fiscale) doeleinden mag worden gebruikt, mits dat wettelijk is toegestaan in beide verdragsluitende staten en de bevoegde autoriteiten van de verstreckende Staat dit toestaan. In dit verband wordt opgemerkt dat voor Nederland Verordening (EU) 2016/679 van het Europees Parlement en de Raad van 27 april 2016 betreffende de bescherming van natuurlijke personen in verband met de verwerking van persoonsgegevens en betreffende het vrije verkeer van die gegevens en tot intrekking van Richtlijn 95/46/EG (algemene verordening gegevensbescherming) (PbEU 2016, L 119) (hierna: AVG) relevant is. De AVG kent twee basisprincipes in relatie tot internationale gegevensuitwisseling: er moet een juridische grondslag zijn voor de gegevensuitwisseling en de betrokken partijen zijn verplicht om passende waarborgen te bieden ter bescherming van persoonsgegevens. Uitgangspunt is dat persoonsgegevens slechts worden verstrekt aan een land buiten de Europese Unie indien dat land een passend beschermingsniveau waarborgt. Er kan op basis van verschillende gronden worden geconcludeerd dat een passend niveau is gewaarborgd. Hier is in ieder geval sprake van als de Europese Commissie daartoe heeft besloten. Voor Andorra is dit het geval. De Europese Commissie heeft volgend op een onderzoek besloten dat in Andorra een passend beschermingsniveau is gewaarborgd. Dit heeft de Europese Commissie vastgelegd in een zogenoemd adequaatheidsbesluit.¹⁰

Op grond van artikel 26, derde lid, kunnen beide verdragsluitende staten de informatie ook verstrekken aan een arbitragecommissie, mocht die zijn ingesteld op grond van artikel 25, vijfde lid, van het Verdrag. Voor de leden van deze commissie gelden dezelfde beperkingen als omschreven in het tweede lid.

Artikel 26, vierde lid, geeft aan onder welke omstandigheden een verdragsluitende staat geen informatie hoeft te verstrekken aan de andere verdragsluitende staat. Een verdragsluitende staat is allereerst niet gehouden om bestuurlijke maatregelen te nemen die in strijd zijn met de wetgeving of bestuurlijke praktijk van die of van de andere verdragsluitende staat. Een verdragsluitende staat is ook niet gehouden informatie uit te wisselen die niet verkrijgbaar is volgens de wetgeving of in de normale bestuurlijke gang van zaken van die verdragsluitende staat of van

¹⁰ 2010/625/EU: Commission Decision of 19 October 2010 pursuant to Directive 95/46/EC of the European Parliament and of the Council on the adequate protection of personal data in Andorra (notified under document C(2010) 7084) Text with EEA relevance, OJ L 277, 21.10.2010.

de andere staat. Verder vallen bedrijfs- of beroepsgeheimen buiten de toepassing van de informatie-uitwisselingsbepaling en hoeft ook geen informatie uitgewisseld te worden als dat in strijd zou zijn met de openbare orde.

Artikel 26, vijfde lid, brengt expliciet tot uitdrukking dat de aangezochte staat de gevraagde informatie niet kan weigeren op grond van het feit dat die staat deze informatie niet nodig heeft voor de eigen belastingheffing. Tot slot bepaalt artikel 26, zesde lid, dat het enkele feit dat informatie in het bezit is van bijvoorbeeld een bank, een andere financiële instelling of een zaakwaarnemer, of dat de informatie betrekking heeft op eigendomsverhoudingen, geen reden is voor de aangezochte staat om de gevraagde informatie niet te verstrekken aan de verzoekende staat.

Zoals reeds aangegeven in paragraaf 1.0 van deze toelichting is in artikel XI, eerste lid, van het Protocol geregeld dat de TIEA uit 2009 bij de inwerkingtreding van het Verdrag niet langer de basis vormt voor verzoeken om informatie. Daarna kan voor wat betreft de uitwisseling van informatie slechts een beroep worden gedaan op het Verdrag. Het tweede lid van dat artikel regelt dat vanaf de inwerkingtreding van het Verdrag, ter zake van belastingtijdvakken tussen 1 januari 2010 en het kalenderjaar waarin het Verdrag in werking treedt, voor wat betreft de uitwisseling van informatie wel een beroep kan worden gedaan op de bepalingen uit het Verdrag.

II.27. Leden van diplomatieke vertegenwoordigingen en consulaire posten (artikel 27 van het Verdrag)

Artikel 27 ziet op de toepassing van het Verdrag in relatie tot leden van een diplomatieke vertegenwoordiging en consulaire posten.

Artikel 27, eerste lid, bepaalt, conform artikel 28 van het OESO-modelverdrag, dat fiscale voorrechten toegekend aan leden van een diplomatieke vertegenwoordiging en consulaire post op grond van internationaal recht of internationale overeenkomsten, niet worden aangetast door het onderhavige Verdrag.

Artikel 27, tweede lid, is ontleend aan paragraaf 3 van het commentaar op artikel 28 van het OESO-modelverdrag. Als gevolg van deze bepaling wordt een natuurlijke persoon die deel uitmaakt van een diplomatieke vertegenwoordiging of consulaire post voor de toepassing van het Verdrag geacht inwoner te zijn van de zendstaat, indien hij onderdaan is van die staat en daarin op dezelfde wijze aan belastingen naar het inkomen en naar het vermogen is onderworpen als inwoners van die staat. Als aan die voorwaarde is voldaan, kunnen bovengenoemde personen als inwoner van de zendstaat een beroep doen op de toepassing van de bepalingen van het Verdrag. De bepaling ziet zowel op bovengenoemde personen die door de zendstaat zijn uitgezonden naar de andere verdragsluitende staat als op diplomaten die naar derde staten zijn uitgezonden. Voor Nederland sluit deze bepaling aan bij de woonplaatsfictie van artikel 2.2, tweede lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001.

Artikel 27, derde lid, is ontleend aan paragraaf 4 van het commentaar op artikel 28 van het OESO-modelverdrag. Op grond van deze bepaling hebben internationale organisaties en hun organen of hun functionarissen, evenals leden van een diplomatieke vertegenwoordiging of consulaire post van een derde staat, die in een verdragsluitende staat verblijven geen recht op de voordelen van het Verdrag indien zij niet op dezelfde wijze aan de belastingheffing naar het inkomen en naar het vermogen zijn onderworpen als inwoners van die staat.

II.28. Uitbreiding tot andere gebieden (artikel 28 van het Verdrag)

Artikel 28, eerste lid, bepaalt dat het Verdrag – mits aan bepaalde voorwaarden wordt voldaan – kan worden uitgebreid tot elk van de andere delen van het Koninkrijk. Voor die uitbreiding zou een wijziging van het Verdrag nodig zijn, dan wel een separaat verdrag dat de goedkeuring van de Staten-Generaal behoeft.

Artikel 28, tweede lid, bepaalt dat als het Verdrag in overeenstemming met het eerste lid is uitgebreid, die uitbreiding niet automatisch wordt beëindigd als het onderhavige Verdrag wordt beëindigd, tenzij anders wordt overeengekomen.

II.29. Inwerkingtreding (artikel 29 van het Verdrag)

Artikel 29 regelt de inwerkingtreding van het Verdrag. De verdragsluitende staten stellen elkaar (via diplomatieke nota's) ervan in kennis wanneer de in hun staat vereiste wettelijke procedures voor de inwerkingtreding van het Verdrag zijn vervuld. Het Verdrag treedt dan in werking op de laatste dag van de maand volgend op de maand waarin de laatste van de beide kennisgevingen is ontvangen.

Artikel 29, tweede lid, bepaalt wanneer de bepalingen van het Verdrag van toepassing zijn. De bepalingen van dit Verdrag worden van toepassing voor belastingjaren en -tijdvakken die beginnen, en belastbare gebeurtenissen die zich voordoen, op of na 1 januari van het kalenderjaar volgend op dat waarin het Verdrag in werking is getreden.

Artikel 29, derde lid, regelt dat pas een beroep kan worden gedaan op artikel 21 van het Verdrag vanaf het moment dat een van de verdragsluitende staten een vermogensbelasting heeft ingevoerd. De verdragsluitende staten stellen elkaar in dat geval (via diplomatieke nota's) hiervan in kennis.

II.30. Beëindiging (artikel 30 van het Verdrag)

Artikel 30 regelt de beëindiging van het Verdrag. Het Verdrag kan na verloop van vijf jaar na de datum van inwerkingtreding door elk van de verdragsluitende staten worden beëindigd. Beëindiging dient langs diplomatieke weg te geschieden door een kennisgeving van beëindiging, met inachtneming van een opzegtermijn van ten minste zes maanden vóór het einde van enig kalenderjaar dat aanvangt na afloop van die periode van vijf jaar. Bij een dergelijke kennisgeving zes maanden vóór het eind van enig kalenderjaar, houdt het Verdrag op van toepassing te zijn voor belastbare gebeurtenissen die zich voordoen en voor belastingjaren en -tijdvakken die aanvangen op of na 1 januari van het kalenderjaar dat volgt op het kalenderjaar waarin de kennisgeving van beëindiging is gedaan. Indien de kennisgeving is gedaan in de laatste zes maanden van een kalenderjaar, houdt het Verdrag op van toepassing te zijn voor belastingjaren en -tijdvakken die aanvangen en belastbare gebeurtenissen die plaatsvinden na het einde van het kalenderjaar volgend op het kalenderjaar waarin de kennisgeving van beëindiging is gedaan.

II.31. Algemeen (artikel I van het Protocol)

Artikel I, eerste lid, van het Protocol ziet op het hele verdrag en komt indirect voort uit de in Nederland ingevoerde bronbelasting op uitgaande financiële stromen naar landen met zeer lage belastingen (*low tax jurisdictions*) teneinde brievenbusconstructies tegen te gaan. In dat lid is op verzoek van Nederland een bepaling opgenomen waarmee Nederland of Andorra als bronland het nationale recht kan toepassen indien Andorra respectievelijk Nederland: a) een nominaal winstbelastingtarief van minder dan 9% introduceert, b) lichamen die inwoner zijn een vrijstelling

van belastingen biedt met betrekking tot in wezen al het inkomen uit buitenlandse, of c) wordt opgenomen in bijlage I van de EU-lijst van niet-coöperatieve rechtsgebieden op belastinggebied, de zogenoemde «zwarte lijst». Voor de definitie van een *low tax jurisdiction* is voor de onderdelen a en c aangesloten bij de definitie van een laagbelastende jurisdictie zoals die is opgenomen in de Wet bronbelasting 2021. De bepaling is daarnaast – voor wat betreft onderdeel b – gebaseerd op een voorstel van de OESO voor een dergelijke bepaling in paragraaf 101 van het commentaar op artikel 1 van het OESO-modelverdrag. De bepaling is conform dat voorstel van de OESO verder zo geformuleerd dat de verdragsluitende staten eerst opnieuw met elkaar in overleg zullen treden over de verdeling van de heffingsrechten. Mocht dat niet het gewenste resultaat opleveren (en bij dit overleg geen vooruitgang worden geboekt), dan mag het bronland laten weten dat het ophoudt verdragsvoordelen te geven ten aanzien van dividenden, interest, royalty's, vermogenswinsten¹¹ en overig inkomen. De achtergrond van deze bepaling is dat Nederland de mogelijkheid open wil houden de conditionele bronbelasting op rente en royalty's onder de Wet bronbelasting 2021 te heffen in de genoemde situaties.

II.32. Bijstand bij de invordering van belastingen (artikel XII van het Protocol)

Andorra was niet bereid om direct een bepaling over de bijstand bij invordering op te nemen in het Verdrag. De voornaamste reden hiervoor is dat Andorra niet eerder een dergelijke bepaling in een belastingverdrag heeft opgenomen en geen ervaring heeft met de toepassing ervan. Hoewel Andorra ervaring mist met een verdragsbepaling inzake de bijstand bij de invordering van belastingen, werd aangegeven dat tegen een dergelijke bepaling geen principiële bezwaren bestaan. Op initiatief van Nederland is daarom een akkoord bereikt over opname van een meestbegunstigingsbepaling die in artikel XII van het Protocol is opgenomen.

Artikel XII regelt dat indien Andorra na de datum van ondertekening van dit Verdrag met een ander land ingevolge een belastingverdrag een bepaling overeenkomt die vergelijkbaar is met artikel 27 van het OESO-modelverdrag (inzake de bijstand bij de invordering van belastingen), dat diezelfde bepaling automatisch ook van toepassing is op de bijstand bij de invordering van belastingen tussen de verdragsluitende staten van dit Verdrag.

De Staatssecretaris van Financiën,
F.L. Idsinga

De Minister van Buitenlandse Zaken,
C.C.J. Veldkamp

¹¹ In de zin van artikel 13, vijfde lid, van het Verdrag.