

Vergaderjaar 2018–2019

35 278

Protocol tot wijziging van het Verdrag van 26 februari 2010 tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Zwitserse Bondsstaat tot het vermijden van dubbele belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen; 's-Gravenhage, 12 juni 2019

A/ nr. 1

Ter griffie van de Eerste en van de Tweede Kamer der Staten-Generaal ontvangen op 6 september 2019.

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 6 oktober 2019.

Het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State wordt niet openbaar gemaakt, omdat het zonder meer instemmend luidt / uitsluitend opmerkingen van redactionele aard bevat (artikel 26, vijfde lid, van de Wet op de Raad van State)

BRIEF VAN DE MINISTER VAN BUITENLANDSE ZAKEN

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

Den Haag, 2 september 2019

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 juni 2019 te 's-Gravenhage tot stand gekomen Protocol tot wijziging van het Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Zwitserse Bondsstaat tot het vermijden van dubbele belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen (Trb. 2019, nr. 94).

Een toelichtende nota bij het Protocol treft u eveneens hierbij aan.

De goedkeuring wordt voor het Europese deel van Nederland gevraagd.

De Minister van Buitenlandse Zaken,
S.A. Blok

TOELICHTENDE NOTA

I. ALGEMEEN

1.1. Inleiding

Met het onderhavige op 12 juni 2019 te 's-Gravenhage ondertekende wijzigingsprotocol (*Trb.* 2019, 94, hierna: «het Wijzigingsprotocol») wordt beoogd te komen tot een wijziging van het op 26 februari 2010 te 's-Gravenhage tot stand gekomen Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Zwitserse Bondsstaat tot het vermijden van dubbele belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen, met Protocol (*Trb.* 2010, 98), hierna aangeduid als «het Verdrag» respectievelijk «het Protocol bij het Verdrag». Met de in het Wijzigingsprotocol opgenomen bepalingen wordt in hoofdzaak bereikt dat het Verdrag in lijn wordt gebracht met de zogenoemde «minimumstandaard» die is ontwikkeld in het hierna nader toegelichte OESO/G20-project «*Addressing Base Erosion & Profit Shifting*» (hierna: «het BEPS-project»). Voorts wordt de verdragstoepassing ten aanzien van pensioenfondsen en van instellingen voor collectieve belegging verduidelijkt en wordt de heffingsrechtverdeling over pensioenen en dergelijke uitkeringen herzien. Daarnaast zijn enkele technische wijzigingen opgenomen. Naar het oordeel van de regering bevatten alle artikelen, afgezien van de artikelen 1, 9, 12, 14 en 16 van het Wijzigingsprotocol 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.

1.2. Aanleiding voor en verloop van de onderhandelingen

De onderhandelingen over het Wijzigingsprotocol zijn in eerste instantie gevoerd nadat er onduidelijkheid bleek te zijn over de positie van pensioenfondsen en beleggingsinstellingen onder het Verdrag. Hierop wordt in paragraaf 1.3 van deze toelichtende nota nader teruggekomen. Voordat de onderhandelingen over deze onderwerpen evenwel waren afgerond, werden (op 5 oktober 2015) de uitkomsten van het al genoemd BEPS-project gepubliceerd. Nederland en Zwitserland hebben daarop besloten de lopende onderhandelingen over het Wijzigingsprotocol aan te grijpen om het Verdrag ook in het kader van het BEPS-project op onderdelen aan te passen. Dit betekent ook dat het Verdrag buiten de werkingssfeer van het Multilateraal Verdrag ter implementatie van aan belastingverdragen gerelateerde maatregelen ter voorkoming van grondslaguitholling en winstverschuiving (*Trb.* 2017, 86, hierna: «het MLI») is gehouden, zoals onder meer in de memorie van toelichting bij het voorstel van de Rijkswet ter goedkeuring van dat verdrag is opgemerkt¹. In september 2015 vond in Den Haag de eerste onderhandelingsronde over een wijzigingsprotocol plaats. Daarnaast hebben er gesprekken plaatsgevonden in februari 2016 in Bern, in maart 2017 in Den Haag en tot slot in november 2017 in Bern. In de periode daarna is via e-mailverkeer tussen beide landen de tekst van het Wijzigingsprotocol nog op een aantal technische punten aangepast. De onderhandelingen hebben geleid tot de tekst van het voorliggende Wijzigingsprotocol. De onderhandelingen met Zwitserland hebben ook geleid tot overeenstemming tussen de bevoegde autoriteiten van beide landen over de fiscale behandeling van Zwitserse en Nederlandse beleggingsmaatschappijen.

¹ Kamerstukken II 2017/18, 34 853-(R2096), nr. 3.

1.3. Verdragstoepassing ten aanzien van pensioenfondsen en beleggingsinstellingen

In paragraaf 1.2 is aangegeven dat gerezen onduidelijkheid over de verdragstoepassing ten aanzien van pensioenfondsen en beleggingsinstellingen de directe aanleiding vormde voor het starten van onderhandelingen over aanpassing van het Verdrag.

Met betrekking tot pensioenfondsen is van belang dat zij volgens artikel 10, derde lid, onderdeel b, van het Verdrag, in aanmerking kunnen komen voor een volledige bronstaatvrijstelling voor ontvangen dividenden. Een duidelijke definitie van de uitdrukking «pensioenfonds» ontbreekt evenwel in het Verdrag, zij het dat in artikel III van het Protocol bij het Verdrag wel is aangegeven dat pensioenfondsen die in een Verdragsluitende Staat zijn erkend, onder toezicht staan van die Staat en in die Staat in het algemeen zijn vrijgesteld van belastingheffing worden beschouwd als «inwoner» van die Staat voor de toepassing van het Verdrag. Voorts is in artikel IX, tweede lid, van het Protocol bij het Verdrag nog aangegeven wat onder de uitdrukking «pensioenfonds» in het geval van Zwitserland wordt verstaan. Wat betreft de Nederlandse pensioenfondsen kon op basis van de bepalingen van het Verdrag en het Protocol bij het Verdrag daarentegen niet goed worden vastgesteld wanneer sprake was van een «pensioenfonds» in de zin van het Verdrag, hetgeen vooral van de zijde van Zwitserland concreet aanleiding gaf tot de vraag wanneer jegens Zwitserland aanspraak zou kunnen worden gemaakt op de hiervoor genoemde bronstaatvrijstelling voor dividenden.

Teneinde meer duidelijkheid hierover te verschaffen, werd besloten in het Verdrag in zijn algemeenheid te beschrijven wat onder de uitdrukking «pensioenfonds» voor de toepassing van het Verdrag wordt verstaan, en voorts meer concreet aan te geven – op basis van de pensioenwetgeving van beide landen – welke Nederlandse en Zwitserse pensioenfondsen als zodanig kunnen kwalificeren. De artikelen 2, derde lid, en 10, tweede lid, van het Wijzigingsprotocol hebben hierop betrekking.

Van de gelegenheid is daarbij gebruik gemaakt specifiek ook de positie van de in 2011 in Nederland geïntroduceerde «premiepensioeninstelling» (hierna: «PPI»)² te verduidelijken, aangezien van zo'n PPI tijdens de onderhandelingen over het Verdrag destijds nog geen sprake was. Met betrekking tot de verdragstoepassing ten aanzien van beleggingsinstellingen bleek er enerzijds onduidelijkheid te bestaan over de fiscale kwalificatie, en daarmee het inwonerschap in de zin van de artikelen 1 en 4 van het Verdrag, van de verschillende Nederlandse entiteiten die worden ingezet bij collectieve belegging en anderzijds over de toepassing van de in artikel 10 van het Verdrag opgenomen beperkingen van de bronstaat met betrekking tot belastingheffing over door deze entiteiten ontvangen dividenden. Wat betreft de toepassing van dit artikel 10 van het Verdrag, zag de onduidelijkheid op de in het derde lid, onderdeel a, daarvan opgenomen bronstaatvrijstelling voor ontvangen deelnemingsdividenden in samenhang met de in artikel IX, eerste lid, van het Protocol bij het Verdrag opgenomen algemene beschrijving van de Nederlandse lichamen die voor toepassing van artikel 10, derde lid, van het Verdrag in aanmerking kunnen komen.

In verband hiermee werd besloten in het Protocol bij het Verdrag de verdragstoepassing ten aanzien van beleggingsfondsen te verduidelijken, en nader te bepalen welke heffingsrechten Nederland en Zwitserland kunnen uitoefenen ten aanzien van beleggingsfondsen. Daarbij is uitdrukkelijk bepaald dat de in artikel 10, derde lid, opgenomen bronstaatvrijstelling voor deelnemingsdividenden niet van toepassing is op de Nederlandse fiscale beleggingsinstelling (hierna: «FBI») in de zin van artikel 28 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna: «Wet

² Wet introductie premiepensioeninstellingen (Stb. 2010, 887).

VPB»). De artikelen 13 en 15 van het Wijzigingsprotocol hebben hierop specifiek betrekking.

Als onderdeel van de aanpassingen ten aanzien van pensioenfondsen en beleggingsinstellingen zijn voorts de bepalingen over het inwonerschap aangepast; hierop ziet met name artikel 11 van het Wijzigingsprotocol. Naast de verdragsrechtelijke aanpassingen en verduidelijkingen hebben de bevoegde autoriteiten van Nederland en Zwitserland flankerend aan de onderhandelingen over het Wijzigingsprotocol overeenkomsten gesloten over de uitlegging van de bepalingen van het Verdrag ten aanzien van beleggingsinstellingen. In de overeenkomst van 14 maart 2016 (IZV/2016/396M, gepubliceerd in Staatscourant 2016, nr. 28969) wordt daarbij ingegaan op de verdragstoepassing ingeval van een belegging via een Nederlands besloten fonds voor gemene rekening (hierna: «besloten FGR») of via een Zwitserse *société en commandite de placements collectifs* (hierna: «SCmPC»). Momenteel heeft Nederland min of meer vergelijkbare overeenkomsten afgesloten met Canada³, het Verenigd Koninkrijk⁴, Denemarken⁵, Noorwegen⁶, de Verenigde Staten⁷, Spanje⁸, Zwitserland⁹, en Indonesië¹⁰. De overeenkomst van 14 maart 2016 (IZV/2016/398M, gepubliceerd in Staatscourant 2016, nr. 28972), laatstelijk vervangen door de overeenkomst van 21 maart 2018 (IZV 2018-0000047523, gepubliceerd in Staatscourant 2018, nr. 20619) ziet op verdragstoepassing ingeval van een belegging via een Nederlandse FBI, of een Zwitsers *Fond Commun de Placement* (hierna: «FCP») of een *Société d'Investissement à Capital Variable* (hierna: «SICAV»). Deze overeenkomsten behouden hun belang ook na de inwerkingtreding van het Wijzigingsprotocol.

1.4. Inhoud van het Wijzigingsprotocol

Het Wijzigingsprotocol strekt er primair toe, zoals in paragraaf 1.2 en 1.3 is toegelicht, om de positie van beleggingsinstellingen en pensioenfondsen onder het Verdrag te verduidelijken en het Verdrag in lijn te brengen met de minimumstandaard van het BEPS-project. Voorts wordt de heffingsrechtverdeling over pensioenen en dergelijke uitkeringen herzien. Tot slot zijn er enkele technische wijzigingen aangebracht. Puntsgewijs betreft het de volgende aanpassingen:

- ³ Overeenkomst tussen de bevoegde autoriteiten van Nederland en Canada en Nederland met betrekking tot de fiscale kwalificatie van een fonds dat naar Nederlands belastingrecht kwalificeert als een besloten fonds voor gemene rekening, IFZ2013/747M, *Stcrt.* 2013, nr. 31740.
- ⁴ Overeenkomst tussen de bevoegde autoriteiten van Nederland en het Verenigd Koninkrijk met betrekking tot de fiscale kwalificatie van een fonds dat naar Nederlands belastingrecht kwalificeert als een besloten fonds voor gemene rekening, IFZ2010/534M, *Stcrt.* 2010, nr. 13491.
- ⁵ Overeenkomst tussen de bevoegde autoriteiten van Nederland en Denemarken met betrekking tot de fiscale kwalificatie van een fonds dat naar Nederlands belastingrecht kwalificeert als een besloten fonds voor gemene rekening, IFZ2011/35M, *Stcrt.* 2011, nr. 2041.
- ⁶ Overeenkomst tussen de bevoegde autoriteiten van Nederland en Noorwegen met betrekking tot de fiscale kwalificatie van een fonds dat naar Nederlands belastingrecht kwalificeert als een besloten fonds voor gemene rekening, IFZ2012/41M, *Stcrt.* 2012, nr. 5658.
- ⁷ Overeenkomst tussen de bevoegde autoriteiten van Nederland en de Verenigde Staten van Amerika met betrekking tot de fiscale kwalificatie van een fonds dat naar Nederlands belastingrecht kwalificeert als een besloten fonds voor gemene rekening, IFZ/2012/334M, *Stcrt.* 2012, nr. 11247.
- ⁸ Overeenkomst tussen de bevoegde autoriteiten van Spanje en Nederland met betrekking tot de fiscale kwalificatie van een fonds dat naar Nederlands belastingrecht kwalificeert als besloten fonds voor gemene rekening, IFZ/2013/26M, *Stcrt.* 2013, nr. 1871.
- ⁹ Overeenkomst tussen de bevoegde autoriteiten van Zwitserland en Nederland met betrekking tot de fiscale kwalificatie van een fonds dat naar Nederlands belastingrecht kwalificeert als besloten fonds voor gemene rekening en een fonds dat naar Zwitsers belastingrecht kwalificeert als limited partnership for collective capital investment, IZV/2016/396M, *Stcrt.* 2016, nr. 28969.
- ¹⁰ Overeenkomst tussen de bevoegde autoriteiten van Nederland en Indonesië met betrekking tot de fiscale kwalificatie van een fonds dat naar Nederlands belastingrecht kwalificeert als een besloten fonds voor gemene rekening, nr. IZV 2017-0000124826, *Stcrt.* 2017, nr. 38433.

- Allereerst worden in het kader van de minimumstandaard van het BEPS-project de titel en de preambule van het Verdrag en de preambule van het Protocol bij het Verdrag aangepast (artikel 1 van het Wijzigingsprotocol), wordt een zogenoemde *principal purposes test* in een nieuw artikel 27A van het Verdrag opgenomen (artikel 8 van het Wijzigingsprotocol), en wordt de toegang tot de onderlinge overlegprocedure in artikel 25 van het Verdrag verruimd (artikel 7 van het Wijzigingsprotocol).
- Daarnaast wordt wat betreft vrijgestelde entiteiten nader bepaald welke als inwoner onder het Verdrag worden aangemerkt (kort gezegd, charitatieve instellingen en pensioenfondsen). Hierop ziet artikel 11 van het Wijzigingsprotocol.
- Hieruit vloeit voort dat de vrijgestelde beleggingsinstelling (hierna: «VBI») in de zin van artikel 6a van de Wet VPB geen inwoner onder het Verdrag is, en dus geen aanspraak kan maken op de verdragsvoordelen. Dit wordt in het Protocol bij het Verdrag nadrukkelijk bevestigd (artikel 13 van het Wijzigingsprotocol).
- Wel heeft Nederland nadrukkelijk een heffingsrecht voorbehouden over winstuitkeringen van een VBI en heeft Zwitserland hetzelfde gedaan ten aanzien van een FCP, een SICAV en een SCmPC (artikel 13 van het Wijzigingsprotocol).
- Voorts wordt nader bepaald dat op dividenden die worden ontvangen of betaald door een FBI de bronstaatvrijstelling voor deelnemingsdividenden niet van toepassing is (artikel 15 van het Wijzigingsprotocol), waarmee overigens het inwonerschap van de FBI wordt bevestigd.
- In artikel 2 van het Wijzigingsprotocol wordt een algemene definitie van de uitdrukking «pensioenfonds» opgenomen in het Verdrag.
- Een nadere omschrijving, op basis van de pensioenwetgeving van beide landen, van welke pensioenfondsen onder de verdragsuitdrukking «pensioenfonds» vallen is vastgelegd in artikel 10, tweede lid, van het Wijzigingsprotocol.
- Verduidelijkt wordt dat de in artikel 10, derde lid, van het Verdrag opgenomen bronstaatvrijstelling voor dividenden ontvangen door pensioenfondsen onder voorwaarden (geheel of gedeeltelijk) ook geldt voor een PPI (artikel 15 van het Wijzigingsprotocol).
- De bronstaatheffing voor pensioenen in artikel 18 van het Verdrag wordt aangepast en vereenvoudigd (artikel 4 van het Wijzigingsprotocol).
- De bepalingen inzake het vermijden van dubbele belasting (artikel 22 van het Verdrag) worden geactualiseerd, waaronder de (uit het BEPS-project ontleende) toevoeging dat een land de vrijstellingsmethode niet toepast ingeval het andere land de verdragsbepalingen zodanig toepast dat inkomsten ook in dat land zijn vrijgesteld (artikel 5 van het Wijzigingsprotocol).
- De non-discriminatiebepaling op het punt van pensioenpremieaftrek in artikel 24 van het Verdrag wordt geactualiseerd (artikel 6 van het Wijzigingsprotocol).

Bij de redactie van de bepalingen van het Wijzigingsprotocol is zoveel mogelijk aansluiting gezocht bij de meest recente versie van het OESO-modelverdrag zoals dat uiteindelijk is vastgesteld op 21 november 2017¹¹ (hierna: «OESO-modelverdrag»).

De in het Wijzigingsprotocol opgenomen bepalingen weerspiegelen een resultaat dat in het licht van de over en weer naar voren gebrachte wensen als evenwichtig kan worden beschouwd, rekening houdend met de belangen van de Zwitserse en Nederlandse burgers en bedrijven en met de heffingsbelangen van zowel Zwitserland als Nederland. Het

¹¹ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version as it read on 21 November 2017 (OECD Publishing, 2017).

Wijzigingsprotocol valt binnen de kaders van de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011¹² (hierna: «NFV 2011»). In paragraaf I.8 van deze toelichtende nota is het Toetsschema Standaardcriteria Fiscaal Verdragsbeleid 2011 opgenomen.¹³

I.5. Budgettaire aspecten en administratieve lasten

De budgettaire gevolgen en de administratieve lasten zullen naar verwachting per saldo gering zijn.

I.6. Inbreng van derden

Het Ministerie van Financiën heeft via de gebruikelijke nieuwsberichten de onderhandelingen met Zwitserland onder de aandacht gebracht en belanghebbenden verzocht de voor hen van belang zijnde aangelegenheden kenbaar te maken. Daarop zijn geen reacties ontvangen.

I.7. Koninkrijkpositie

Het Wijzigingsprotocol zal, wat het Koninkrijk der Nederlanden betreft, net als het Verdrag dat het wijzigt slechts gelden voor het Europese deel van Nederland.

Wel bepaalt artikel 28 van het Verdrag dat het Verdrag onder voorwaarden kan worden uitgebreid tot de delen van het Koninkrijk der Nederlanden die niet in Europa zijn gelegen. Deze bepaling wordt door het Wijzigingsprotocol niet aangetast. Indien tot uitbreiding van het Verdrag wordt overgegaan, behoeft dit een afzonderlijk verdrag dat door het Koninkrijk der Nederlanden met Zwitserland wordt gesloten ten behoeve van het Caribische deel van Nederland (Bonaire, Sint-Eustatius en Saba) of ten behoeve van het betreffende Caribische land van het Koninkrijk (Aruba, Curaçao of Sint Maarten).

I.8. Toetsschema Standaardcriteria Fiscaal Verdragsbeleid

Het Toetsschema Standaardcriteria Fiscaal Verdragsbeleid 2011 is hieronder opgenomen. In de rechterkolom van het toetsschema zijn de paragraafnummers uit deze toelichting opgenomen die corresponderen met de desbetreffende onderdelen van het schema. Aangezien dit een Wijzigingsprotocol betreft, zijn veel elementen van de Nederlandse verdragsinzet die in de NFV 2011 zijn toegelicht in dit schema onder het kopje «n.v.t.» vermeld.

NFV 2011	Inzet	Ja	Deels	Nee	N.v.t.	Zie par.
	Algemeen					
IV	Globaal beslisschema voor het aangaan van verdragsrelaties gevolgd				X	
1.2.6	Bijzonder regime geheel of gedeeltelijk uitgezonderd van verdragsvoordelen in gevallen waarin het risico op verdragsmisbruik bestaat	X				II.13
1.3.5	Bronstaat verleent ook verdragsvoordelen aan in Nederland gelegen vaste inrichting die zich in dezelfde situatie bevindt als inwoners van Nederland				X	
III	Dubbele belastingheffing in relatie tot BES eilanden geadresseerd				X	
	Specifieke elementen					
	<i>Verdragstoegang en -voordelen</i>					
2.2.1	Vastgelegd is dat een lichaam wordt geacht aan belasting in een verdragsluitende staat onderworpen te zijn, indien dat lichaam wordt beheerst door de wetten van die staat of zijn plaats van leiding in die staat heeft		X			II.11
2.2.1	De vbi komt voor sommige verdragsvoordelen niet in aanmerking ¹	X				II.13
2.2.1	Duidelijkheid is gegeven over de verdragstoegang van en aanspraak op verdragsvoordelen door pensioen- en overheidsfondsen	X				II.15
2.2.2	Corporate tiebreaker op basis van plaats van werkelijke leiding opgenomen				X	

¹² Bijlage bij Kamerstukken II 2010/11, 25 087, nr. 7.

¹³ Bijlage bij Kamerstukken II 2010/11, 25 087, nr. 7.

NFV 2011	Inzet	Ja	Deels	Nee	N.v.t.	Zie par.
2.3	Regeling voor oplossing dubbele heffing en vrijstelling ten aanzien van hybride (rechts)vormen opgenomen				X	
2.4	Overeenstemming over fiscale behandeling besloten FGR's als asset poolinginstrument	X				I.3 II.15
2.5	Afgezonderde Particuliere Vermogens tijdens onderhandelingen besproken en zo nodig geadresseerd in het verdrag <i>Ondernemingswinsten</i>				X	
2.6.2	Definitie «vaste inrichting» in overeenstemming met OESO-beginselen				X	
2.6.3	Specifieke bepaling in artikel inzake «vaste inrichting» ter behoud van heffingsrecht over winsten behaald met werkzaamheden buitengaats opgenomen				X	
2.6.4	Winsttoerekening vaste inrichtingen conform artikel 7 OESO-modelverdrag				X	
2.6.4	Toegang tot onderlingoverlegprocedure en arbitrage in kwesties over winsttoerekening en verrekenprijzen	X				II.7
2.6.5	Toekenning heffingsrecht scheep- en luchtvaartwinsten behaald in het internationale verkeer aan de staat van de werkelijke leiding van de onderneming				X	
2.6.5	Terugvaloptie: Beperkte bronstaatsheffing scheep- en luchtvaartwinsten				X	
2.6.5	Vrijwaring van heffingen over de omzet behaald met passagiers- en vrachtvervoer Vermogensinkomsten en -winsten				X	
2.7.1	Uitsluitende woonstaatheffing voor deelnemingsdividenden				X	
2.7.2	Tarief portfoliodividenden t.a.v. Nederland niet lager dan 15%				X	
2.8.1	Uitsluitende woonstaatheffing interest & royalty's				X	
2.8.1	Terugvaloptie: Uitzonderingen bronheffingsrecht				X	
2.9.3	Aanmerkelijkbelangvoorbehoud opgenomen				X	
2.9.3	Zo nodig: Uitbreiding aanmerkelijkbelangvoorbehoud indien verdragspartner waardeaan groei niet belast				X	
2.9.4	Zo nodig: Heffingsmogelijkheid bronstaat indien verdragspartner door Nederlands lichaam betaalde dividenden effectief niet belast				X	
2.9.5	Bepaling dat inkoop van aandelen en liquidatie worden beheerd door het dividendartikel <i>Arbeid</i>				X	
2.10	183-dagenbepaling opgenomen voor inkomsten uit dienstbetrekking				X	
2.11.1	Bronstaatheffing voor gefacilieerd opgebouwde pensioenen, onafhankelijk van de behandeling van de pensioenen in de woonstaat				X	
2.11.2	Indien Ja: Geen splitsing particuliere en privaatrechtelijke pensioenen indien bronstaatheffing				X	
2.11.1	Terugvaloptie: Beperkt bronheffingsrecht	X				II.4
2.11.5	Regeling voortgezette pensioenpremieaftrek in of bij non-discriminatieartikel	X				II.6
2.12	Inkomsten sporters & artiesten vallen onder bepalingen inkomsten uit onderneming of dienstverband				X	
2.12	Risico dubbele vrijstelling sporters & artiesten geadresseerd				X	
2.13	Specifieke bepaling (hoog)leraren achterwege gelaten <i>Voorkomingsmethodiek</i>				X	
2.15.1	Nederlandse voorkomingsmethodiek opgenomen	X				II.5
2.15.2	Geen tax sparing credit opgenomen <i>Administratieve samenwerking en overig</i>				X	
2.16.1	Verdergaande informatie-uitwisseling mogelijk dan uitwisseling op verzoek				X	
2.16.2	Invorderingsbepaling opgenomen				X	
2.17.1	Arbitragemogelijkheid opgenomen				X	
2.17.1	Arbitrage ook mogelijk in gevallen waarin definitieve gerechtelijke uitspraak is gedaan				X	
2.21	Terug- en overnameclausule opgenomen in geval regeling nog niet was overeengekomen <i>Instrumentarium voorkomen verdragsmisbruik</i>				X	
2.20.1	Indien aansluiting is gezocht bij nationale antimisbruiklerstukken is consultatie en/of onderlingoverlegmogelijkheid overeengekomen				X	
2.20.2	Verdragsvoordeelbeperkende bepalingen opgenomen waar interactie tussen betrokken stelsels verdragsmisbruik meebrengen	X				II.1 II.8
2.6.2	Uitgebreidere definitie «vaste inrichting»				X	
2.7.1	Bronbelasting op deelnemingsdividenden toegestaan				X	
2.8.1	Bronbelasting op interest & royalty's toegestaan				X	
	Risico's verdragsmisbruik tijdens onderhandelingen op initiatief van Nederland besproken en zo nodig geadresseerd in het verdrag				X	
II.2	Overige onderdelen van het VN-model geaccepteerd ter ondersteuning van de fiscale ontwikkeling van het ontwikkelingsland				X	

¹ Kamerstukken II 2010/11, 25 087, nr. 13.

Toelichting

In bovenstaand toetschema met standaardcriteria voor het sluiten van belastingverdragen zijn de standaardcriteria opgenomen zoals geformuleerd en toegelicht in de NFV 2011. Dit schema biedt tevens uitvoering aan de motie-Van Vliet¹⁴ en wordt gevoegd bij elke toelichting bij nieuwe belastingverdragen. Per onderdeel wordt aangegeven of de inzet geconcretiseerd is in het Verdrag en wordt verwezen naar de relevante passage in de toelichting.

II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

II.1. Titel en preambule (artikelen 1 en 9 van het Wijzigingsprotocol)

Om verdragsmisbruik tegen te gaan, zijn in het rapport van Actiepunt 6 van het BEPS-project over «*Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*» een aantal minimumstandaarden vastgelegd, waaronder wat betreft de titel en de preambule van een belastingverdrag.¹⁵ In verband hiermee worden de titel en de preambule van het Verdrag vervangen door een nieuwe titel en preambule, waarin expliciet wordt vermeld dat het Verdrag bedoeld is om dubbele belasting te voorkomen, zonder daarmee mogelijkheden te creëren voor dubbele niet-heffing of verlaagde heffing door belastingontduiking of belastingontwijking. Daarbij wordt ook verwezen naar treaty-shopping-structuren. In het verlengde hiervan is de preambule van het Protocol bij het Verdrag in overeenstemming gebracht met de wijzigingen in de titel van het Verdrag. Hierop ziet artikel 9 van het Wijzigingsprotocol.

II.2. Algemene begripsbepalingen (artikelen 2, 10, 11 en 13 van het Wijzigingsprotocol, artikel 3 van het Verdrag en de nieuwe artikelen II, IV en IX van het Protocol bij het Verdrag)

Artikel 3 van het Verdrag bevat definities voor uitdrukkingen die in het Verdrag voorkomen. Volgens het oorspronkelijke artikel 3, eerste lid, onderdeel h, van het Verdrag wordt onder de uitdrukking «bevoegde autoriteit» wat betreft Zwitserland verstaan de «*Director of the Federal Tax Administration*» of zijn bevoegde vertegenwoordiger. Omdat de bevoegdheid in Zwitserland is gewijzigd, wordt met artikel 2, tweede lid, van het Wijzigingsprotocol op verzoek van Zwitserland de omschrijving van «bevoegde autoriteit» voortaan de «*Head of the Federal Department of Finance*» of zijn bevoegde vertegenwoordiger.

Met artikel 2, derde lid, van het Wijzigingsprotocol wordt een nieuw onderdeel j ingevoegd in artikel 3, eerste lid, van het Verdrag, houdende een definitie van de uitdrukking «pensioenfonds». Deze uitdrukking wordt gebruikt in artikel 10, derde lid van het Verdrag (dividenden), het nieuwe artikel 24, zesde en zevende lid van het Verdrag (non-discriminatie) en het nieuwe artikel IV, tweede lid van het Protocol bij het Verdrag.

In het nieuwe artikel II van het Protocol bij het Verdrag is een nadere omschrijving gegeven onder welke wet- en regelgeving pensioenfonds in Nederland en in Zwitserland vallen. Voor Nederland betreft het elk pensioenfonds dat valt onder de Pensioenwet, de Wet verplichte deelneming in een bedrijfstakpensioenfonds 2000, de Wet verplichte beroepspensioenregeling, de Wet op het notarisambt en de Wet op het financieel toezicht. Voor Zwitserland betreft het pensioenfonds die vallen onder de Federale Wet van 20 december 1946 inzake ouderdoms-

¹⁴ Kamerstukken II 2010/11, 25 087, nr. 8 (Van Vliet, PVV).

¹⁵ OECD (2015), Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

en nabestaandenverzekering, de Federale Wet van 19 juni 1959 inzake invaliditeitsverzekering, de Federale Wet van 6 oktober 2006 inzake aanvullende pensioenen wegens ouderdoms-, nabestaanden- en invaliditeitsverzekering, de Federale Wet van 25 september 1952 inzake inkomenssteun in geval van het vervullen van de dienstplicht en in geval van moederschap en de Federale Wet van 25 juni 1982 inzake verplichte ouderdoms-, nabestaanden- en invaliditeitsverzekering voor werknemers en zelfstandigen. Hier worden ook de Zwitserse socialezekerheidsregelingen onder begrepen.

Als gevolg van de bovenstaande wijzigingen, kan de definitie van pensioenfondsen in de artikelen III (het vernummerde artikel IV) en IX van het Protocol bij het Verdrag komen te vervallen. De artikelen 11 en 13 van het Wijzigingsprotocol strekken daartoe.

II.3. Dividenden (artikel 3 van het Wijzigingsprotocol en artikel 10 van het Verdrag)

Artikel 10 van het Verdrag betreft de verdeling van de heffingsrechten over dividenden tussen Nederland en Zwitserland. Het derde lid van dat artikel bevat een uitsluitende woonstaatheffing voor dividenden die worden ontvangen door pensioenfondsen (onderdeel b) en, wat Zwitserland betreft, een socialezekerheidsregeling (onderdeel c). Aangezien onder de nieuwe definitie van de uitdrukking «pensioenfonds» (artikel 3, eerste lid, onderdeel j, van het Verdrag) ook de Zwitserse socialezekerheidsregelingen worden begrepen, zoals reeds opgemerkt in paragraaf II.2, kan de separate (in onderdeel c opgenomen) verwijzing naar de Zwitserse socialezekerheidsregelingen komen te vervallen. Hierop ziet artikel 3, eerste lid, van het Wijzigingsprotocol.

II.4. Pensioenen, lijfrenten en socialezekerheidsuitkeringen (artikel 4 van het Wijzigingsprotocol en artikel 18 van het Verdrag)

Met artikel 4 van het Wijzigingsprotocol wordt artikel 18 van het Verdrag in zijn geheel vervangen door een nieuw artikel 18. Het oorspronkelijke artikel 18 van het Verdrag wijst het heffingsrecht over pensioenen, andere soortgelijke beloningen en lijfrenten (hierna kortweg: «pensioenen»), en socialezekerheidsuitkeringen toe aan de woonstaat van de genietter daarvan. Maar in bepaalde gevallen mogen op basis van het oorspronkelijke artikel 18 van het Verdrag deze inkomsten ook worden belast in de andere Staat (bronstaatheffing). Dat is het geval als de opbouw van het pensioen of de socialezekerheidsuitkeringen in de bronstaat fiscaal is gefacilieerd, deze inkomsten in de woonstaat niet regulier worden belast en deze inkomsten in een kalenderjaar meer bedragen dan € 20.000. Daarnaast geldt op basis van het oorspronkelijke artikel 18, derde lid, van het Verdrag voor afkoopsommen van pensioenen een bronstaatheffing, wanneer de uitbetaling daarvan heeft plaatsgevonden vóór de datum waarop het pensioen is ingegaan. In overeenstemming met onderdeel 2.11 van de NFV heeft Nederland een aanpassing van deze toewijzingsregels voorgesteld in de zin dat de bronstaat een heffingsrecht verkrijgt zonder de beperkingen wat betreft de reguliere belastingheffing in de woonstaat en zonder de begrenzing tot inkomens van meer dan € 20.000. Maar met een zodanig hieruit voortvloeiend generiek heffingsrecht voor de bronstaat kon Zwitserland niet instemmen. Een compromis is gevonden door enerzijds uit te gaan van de door Nederland voorgestelde vereenvoudiging van de voorwaarden voor een heffingsrecht van de bronstaat maar anderzijds door dat heffingsrecht te beperken tot maximaal 15% over het brutobedrag van de pensioen- en socialezekerheidsuitkeringen indien het reguliere, periodieke uitkeringen betreft.

Ingeval van een uitkering ineens, zoals bij afkoop van pensioenaanspraken het geval kan zijn, is het heffingsrecht van de bronstaat niet beperkt tot 15% van het brutobedrag, maar mag de bronstaat de niet-periodieke uitkering volledig belasten. In vergelijking met de in het oorspronkelijke artikel 18, derde lid, opgenomen regeling ziet de nieuwe regeling op niet-periodieke uitbetalingen ongeacht het moment van de uitbetaling.

Deze in het eerste lid van het nieuwe artikel 18 opgenomen bronstaat-heffing is van toepassing op pensioenen die «afkomstig» zijn uit een Verdragsluitende Staat en op socialezekerheidsuitkeringen die worden betaald onder de socialezekerheidswetgeving van een Verdragsluitende Staat. In het tweede lid is bepaald wanneer een pensioen geacht wordt uit een Verdragsluitende Staat «afkomstig» te zijn. Dat is het geval voor zover de met het pensioen samenhangende bijdragen of betalingen, dan wel de aanspraken op dit pensioen, in die Staat in aanmerking zijn gekomen voor een fiscale tegemoetkoming. Een nettopensioen en een nettolijfrente worden niet geacht in aanmerking te zijn gekomen voor fiscale tegemoetkoming. Hiervoor bestaat immers geen recht op premieaftrek en geldt, kort gezegd, de omkeerregel niet. Dit betekent dat het heffingsrecht over de uitkeringen volgens een nettopensioen of een nettolijfrente (op grond van artikel 21 «Overige inkomsten») aan de woonstaat toekomt. Deze bepaling is gelijklopend aan de eerste volzin van het oorspronkelijke artikel 18, vierde lid. Maar de tweede volzin daarvan is niet overgenomen. De bepaling in die volzin dat de overdracht van een pensioen van een pensioenfonds of een verzekeringsmaatschappij van een Verdragsluitende Staat naar een pensioenfonds of een verzekeringsmaatschappij in enige andere Staat het heffingsrecht van de bronstaat niet aantast, vloeit naar de mening van Nederland en Zwitserland al voort uit die eerste volzin en is daarom overbodig.

In het derde lid van het nieuwe artikel 18 is een definitie opgenomen van het begrip «lijfrente». Deze is gelijklopend aan de definitie die is opgenomen in artikel 18, zesde lid, van het oorspronkelijke artikel 18.

II.5. Vermijding van dubbele belasting (artikel 5 van het Wijzigingsprotocol en artikel 22 van het Verdrag)

In artikel 22 van het Verdrag is neergelegd op welke manier beide Verdragsluitende Staten voor hun inwoners dubbele belasting vermijden. Met artikel 5 van het Wijzigingsprotocol wordt artikel 22 van het Verdrag in zijn geheel vervangen door een nieuw artikel 22 en daarmee geactualiseerd mede naar aanleiding van de wijzigingen die dit Wijzigingsprotocol tot gevolg heeft. Het eerste, tweede, derde en vierde lid zien op inwoners van Nederland en het vijfde lid ziet op inwoners van Zwitserland. Het zesde lid ziet op inwoners van Nederland of van Zwitserland.

Het eerste lid van het nieuwe artikel 22 is gelijklopend aan het eerste lid van het oorspronkelijke artikel 22 en bevat het zogenoemde Nederlandse «grondslagvoorbehoud». Op basis hiervan mogen de bestanddelen van het inkomen van inwoners van Nederland die in Zwitserland mogen worden belast ook in de Nederlandse heffingsgrondslag worden betrokken. Daarmee wordt ook bevestigd dat Nederland de tariefprogressie die met name in de inkomstenbelasting gestalte krijgt ook met betrekking tot inkomsten uit Zwitserland kan effectueren.

In het nieuwe artikel 22, tweede lid, dat ziet op het verlenen door Nederland van een belastingvermindering volgens de vrijstellingsmethode voor de daarin bedoelde inkomsten, is een verwijzing toegevoegd naar artikel 8, eerste en tweede lid, van het Verdrag (Zeevaart, binnenvaart en luchtvaart) en artikel 13, derde lid, van het Verdrag (Vermogenswinsten). Deze verwijzingen ontbraken abusievelijk (gezien het in deze bepalingen opgenomen heffingsrecht van de «bronstaat») in het oorspronkelijke artikel 22, tweede lid, van het Verdrag. Voorts is de

verwijzing naar artikel 18 van het Verdrag (Pensioenen, lijfrenten en socialezekerheidsuitkeringen) geschrapt in overeenstemming met het nieuwe artikel 18 van het Verdrag.

In het nieuwe artikel 22, derde lid, is als uitvloeisel van de wijzigingen van artikel 18 van het Verdrag (Pensioenen, lijfrenten en socialezekerheidsuitkeringen), de verwijzing naar het artikel 18, derde lid, vervangen door artikel 18, eerste lid, van het Verdrag. Op basis hiervan wordt voorzien in een door Nederland te verlenen vermindering ter vermijding van dubbele belasting volgens de verrekeningsmethode ter zake van door inwoners van Nederland ontvangen pensioenen, lijfrenten en socialezekerheidsuitkeringen die volgens artikel 18, eerste lid, van het Verdrag, ook in Zwitserland mogen worden belast.

In het nieuwe artikel 22, vierde lid, waarin is neergelegd dat Nederland bij het vermijden van dubbele belasting over winst behaald met een in Zwitserland gelegen vaste inrichting, een verrekeningsmethode hanteert in plaats van de vrijstellingsmethode als de Nederlandse regelgeving van verrekening uitgaat, is voor de volledigheid een verwijzing opgenomen naar artikel 13, vierde lid van het Verdrag (Vermogenswinsten).

In het nieuwe vijfde lid is neergelegd dat als een inwoner van Zwitserland inkomsten ontvangt die volgens het Verdrag in Nederland mogen worden belast, Zwitserland in de regel de vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud hanteert als methode ter voorkoming van dubbele belasting. De bepalingen van dit vijfde lid stemmen inhoudelijk overeen met het vijfde lid van het oorspronkelijke artikel 22, behoudens het nieuwe onderdeel c. Uit Nederland afkomstige periodieke pensioenen, andere soortgelijke beloningen, lijfrenten en socialezekerheidsuitkeringen waarvoor op basis van het nieuwe artikel 18, eerste lid, van het Verdrag, een beperkte bronstaathetffing van 15% geldt, past Zwitserland een partiële vrijstelling toe van 1/3 van het nettobedrag van het desbetreffende inkomensbestanddeel. Deze Zwitserse vrijstellingsmethode is gebaseerd op 1/3 van het gemiddelde tarief in Zwitserland (pensioenuitkeringen en lijfrenten worden in Zwitserland in het algemeen gemiddeld tegen een tarief van ongeveer 45% in de heffing betrokken).

Het opnemen van het nieuwe zesde lid van artikel 22 van het Verdrag vloeit voort uit Actiepunt 2 van het BEPS-project en heeft betrekking op de toepassing van de in artikel 22, tweede lid en vijfde lid, opgenomen vrijstellingsmethode. Uit het zesde lid blijkt dat Nederland en Zwitserland niet verplicht zijn de in het tweede lid (Nederland) onderscheidenlijk vijfde lid, onderdeel a, (Zwitserland) opgenomen vrijstellingsmethode toe te passen ter zake van het inkomen van een inwoner indien de andere Verdragsluitende Staat dat inkomen op basis van de bepalingen van het Verdrag geheel niet in de heffing betreft of de heffing volgens artikel 10, tweede lid beperkt. Hiermee wordt voorkomen dat inkomen als gevolg van een verschillende toepassing van de verdragsbepalingen in beide Verdragsluitende Staten geheel niet of maar ten dele in de belastingheffing wordt betrokken. Gedacht kan worden aan de situatie dat Nederland dividend dat afkomstig is uit Zwitserland toerekent aan een in Zwitserland gelegen vaste inrichting, terwijl Zwitserland het dividend toerekent aan het in Nederland gelegen hoofdhuis. In dat geval is het mogelijk dat Zwitserland dit dividend niet belast of het portfoliotarief van 15% toepast (artikel 10, tweede lid van het Verdrag) terwijl Nederland zou uitgaan van een volledig heffingsrecht voor Zwitserland op basis van artikel 10, zevende lid, en artikel 7, eerste lid, van het Verdrag. In zo'n situatie zal Nederland de vrijstellingsmethode van artikel 22, tweede lid, van het Verdrag niet toepassen.

II.6. Non-discriminatie (artikel 6 van het Wijzigingsprotocol en artikel 24 van het Verdrag)

Met artikel 6 van het Wijzigingsprotocol worden artikel 24, zesde en zevende lid, van het Verdrag vervangen door een nieuw zesde, zevende, achtste en negende lid. In het oorspronkelijke zesde lid is een bepaling opgenomen over de fiscale behandeling in een Verdragsluitende Staat van pensioenpremies die worden betaald aan een erkende pensioenregeling van de andere Verdragsluitende Staat. Als uitvloeisel van (- op basis van artikel 2, derde lid, van het Wijzigingsprotocol -) het opnemen in artikel 3, eerste lid, onderdeel j, van het Verdrag, van de uitdrukking «pensioenfonds» is de in artikel 24, zesde lid, van het Verdrag, gehanteerde uitdrukking «pensioenregeling» vervangen door de uitdrukking «pensioenfonds». In het nieuwe achtste lid is vastgelegd dat ook premies betaald aan pensioenverzekeraars worden gedekt door het zesde en zevende lid. Een inhoudelijke wijziging is hiermee niet beoogd. Ter verbetering van de leesbaarheid zijn de in het oorspronkelijke zesde lid opgenomen bepalingen verdeeld over een nieuw zesde en zevende lid van het Verdrag. Ook hiermee is geen inhoudelijke wijziging beoogd. Het nieuwe negende lid betreft een vernummering van het oorspronkelijke zevende lid van het Verdrag.

II.7. Regeling voor onderling overleg (artikel 7 van het Wijzigingsprotocol en artikel 25 van het Verdrag)

De in artikel 7 van het Wijzigingsprotocol opgenomen vervanging van artikel 25, eerste lid, van het Verdrag is in lijn met Actiepunt 14 van het BEPS-project dat ziet op de verbetering van geschillenbeslechting. In dit Actiepunt is een minimumstandaard opgenomen voor een effectieve en efficiënte oplossing van geschillen via een onderlinge overlegprocedure. In overeenstemming hiermee wordt in het nieuwe eerste lid van artikel 25 van het Verdrag bepaald dat een inwoner van een Verdragsluitende Staat bij de aangewezen bevoegde autoriteit in een van de Verdragsluitende Staten om een onderlinge overlegprocedure kan verzoeken, en niet meer alleen bij de aangewezen bevoegde autoriteit van zijn woonstaat.

II.8. Recht op voordelen (artikelen 8 en 12 van het Wijzigingsprotocol, nieuw artikel 27A van het Verdrag en artikel VIII van het Protocol bij het Verdrag)

In Actiepunt 6 van het BEPS-project dat ziet op «*Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*» is een minimumstandaard geformuleerd voor het bestrijden van «treaty shopping».¹⁶ Aan deze minimumstandaard kan, onder meer, worden voldaan door in een belastingverdrag een bepaling op te nemen die een zogenoemde *principal purposes test* bevat. Met artikel 8 van het Wijzigingsprotocol wordt dit bewerkstelligd door het opnemen van deze test in een nieuw artikel 27A. Zoals in de kabinetsreactie van 28 oktober 2016,¹⁷ inzake het via het MLI verder implementeren van de uitkomsten van het BEPS-project, is aangegeven, heeft Nederland de voorkeur om via het opnemen van een *principal purposes test* aan deze minimumstandaard te voldoen. Het opnemen van het nieuwe artikel 27A in het Verdrag is hiermee dus in lijn. Op grond van artikel 27A van het Verdrag worden verdragsvoordelen niet toegekend voor een bestanddeel van het inkomen indien het verkrijgen van dit verdragsvoordeel één van de voornaamste redenen was voor een

¹⁶ OECD (2015), Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

¹⁷ Kamerstukken II 2016/17, 25 087, nr. 135.

constructie of transactie die tot dat voordeel heeft geleid. De *principal purposes test* richt zich dus op een specifieke transactie en niet zozeer op de persoon die bij een transactie betrokken is.

Voor de goede orde wordt opgemerkt dat ook het oorspronkelijke artikel VIII van het Protocol bij het Verdrag een anti-misbruikbepaling bevat, maar aangezien deze anti-misbruikbepaling slechts betrekking had op de bronstaatsvrijstelling voor dividenden en niet op de overige bepalingen van het Verdrag was deze niet in overeenstemming met de hiervoor bedoelde minimumstandaard. Als uitvloeisel van het invoegen van het nieuwe artikel 27A komt de oorspronkelijke anti-misbruikbepaling met artikel 12 van het Wijzigingsprotocol dan ook te vervallen.

II.9. Preambule van het Protocol (artikel 9 van het Wijzigingsprotocol)

De in dit artikel opgenomen wijziging van de preambule van het Protocol is reeds toegelicht onder paragraaf II.1 van deze nota van toelichting.

II.10. Wet- en regelgeving pensioenfondsen (artikel 10 van het Wijzigingsprotocol en nieuw artikel II van het Protocol bij het Verdrag)

Met artikel 10, tweede lid, van het Wijzigingsprotocol wordt in een nieuw artikel II van het Protocol bij het Verdrag verduidelijkt dat de uitdrukking «pensioenfondsen» mede omvat de fondsen die vallen onder de in dit nieuwe artikel II genoemde wet- en regelgeving in Nederland en in Zwitserland. Hierbij wordt voor de volledigheid opgemerkt dat een PPI valt onder de in onderdeel a van het nieuwe artikel II, tweede lid van het Protocol bij het Verdrag genoemde Pensioenwet en de Wet op het financieel toezicht.

Het opnemen van het nieuwe artikel II leidt tot vernummering van de oorspronkelijke artikelen II, III, IV, V, VI en VII van het Protocol bij het Verdrag. Hierop ziet het artikel 10, eerste lid, van het Wijzigingsprotocol.

II.11. Inwonerschap (artikel 11 van het Wijzigingsprotocol en nieuw artikel IV van het Protocol bij het Verdrag)

Met artikel 11 van het Wijzigingsprotocol wordt in een nieuw artikel IV van het Protocol bij het Verdrag bepaald dat bepaalde organisaties inwoner zijn onder het Verdrag. De in het nieuwe artikel IV van het Protocol bij het Verdrag genoemde organisaties dienen zich uitsluitend in te zetten voor religieuze, liefdadige, wetenschappelijke, culturele, sportieve of educatieve doeleinden. Tevens dienen deze organisaties inwoner te zijn overeenkomstig de wetgeving van de Verdragsluitende Staat waarin ze zijn opgericht. Daarbij maakt het niet uit dat zij geheel of gedeeltelijk zijn vrijgesteld van belasting.

Daarnaast wordt bepaald dat ook pensioenfondsen als inwoner van een Verdragsluitende Staat worden beschouwd. Het huidige artikel III van het Protocol bij het Verdrag (dat is vernummerd tot artikel IV) kan daarmee komen te vervallen.

II.12. Anti-misbruikbepaling dividenden (artikel 12 van het Wijzigingsprotocol en artikel VIII van het Protocol bij het Verdrag)

Door de opname van de in paragraaf II.8 besproken *principal purposes test* in het nieuwe artikel 27A van het Verdrag, is de in het oorspronkelijke artikel VIII van het Protocol bij het Verdrag opgenomen anti-misbruikbepaling inzake dividenden overbodig geworden en komt deze te vervallen. Hierop ziet artikel 12 van het Wijzigingsprotocol.

II.13. Vrijgestelde beleggingsinstelling (artikel 13 van het Wijzigingsprotocol en nieuw artikel IX van het Protocol bij het Verdrag)

Doordat met de artikelen 2 en 10 respectievelijk artikel 11 van het Wijzigingsprotocol verduidelijking wordt gegeven van de uitdrukkingen «pensioenfonds» respectievelijk «inwoner» voor de toepassing van het Verdrag, kan het oorspronkelijke artikel IX van het Protocol bij het Verdrag komen te vervallen. In de plaats daarvan worden in een nieuw artikel IX van het Protocol bij het Verdrag verduidelijkingen en nadere bepalingen opgenomen die betrekking hebben op de Nederlandse VBI en Zwitserse beleggingsmaatschappijen. Dit is ook toegelicht onder paragraaf I.3 van deze toelichtende nota.

In het eerste lid van het nieuwe artikel IX van het Protocol bij het Verdrag, wordt bevestigd dat een VBI, een FCP, een SICAV en een SCmPC niet als inwoners onder het Verdrag kunnen worden beschouwd en daarmee geen aanspraak kunnen maken op de verdragsvoordelen. Dit is in lijn met het Nederlandse verdragsbeleid zoals verwoord in onderdeel 2.2.1 van de NFV 2011 en hiermee is tevens uitvoering gegeven aan de motie-Omtzigt/Van Vliet.¹⁸

Ingevolge het nieuwe artikel IX, tweede lid, onderdeel a, van het Protocol bij het Verdrag behoudt Nederland een heffingsrecht bij (winst)uitkeringen van een VBI aan haar in Zwitserland woonachtige aandeelhouders. De belastingheffing mag hierbij niet meer bedragen dan 15% over het brutobedrag van het inkomen. Zonder deze bepaling zou dit heffingsrecht van Nederland tenietgaan, aangezien sprake is van winstuitkeringen van een lichaam dat voor verdragstoepassing geen inwoner van Nederland is en het heffingsrecht alsdan aan Zwitserland zou toekomen door de werking van artikel 21 van het Verdrag (Overige Inkomsten). Voor de goede orde wordt opgemerkt dat de uitkeringen van een VBI in het algemeen niet worden bestreken door de dividendbelasting, maar wel door de in afdeling 7.3 van de Wet op de inkomstenbelasting 2001 opgenomen bepalingen over de belastingheffing van buitenlandse belastingplichtigen met een aanmerkelijk belang in een in Nederland gevestigde vennootschap.

Een vergelijkbare regeling is voor Zwitserland getroffen. In Zwitserland wordt over de winstuitkeringen van de FCP, de SICAV en de SCmPC, die evenmin als inwoner onder het Verdrag kwalificeren, Zwitserse dividendbelasting ingehouden. Dit heffingsrecht wordt tot 15% van het brutobedrag van het inkomen niet aangetast als gevolg van het nieuwe artikel IX, tweede lid, onderdeel b van het Protocol bij het Verdrag.

Het nieuwe artikel IX, derde lid, van het Protocol bij het Verdrag stelt dat voor het nieuwe artikel IX, tweede lid, van het Protocol bij het Verdrag, de bepalingen van artikel XIII (na vernummering) van het Protocol bij het Verdrag en artikel 22 van het Verdrag van toepassing zijn. Concreet betekent dit dat ook voor de onder artikel IX, tweede lid, van het Protocol bij het Verdrag vallende situaties verzoeken om teruggave van te veel geheven (bron)belasting gedaan worden volgens de regels van artikel XIII van het Protocol bij het Verdrag en dat aanspraak kan worden gemaakt op een verrekening van de geheven (bron)belasting volgens de voor Nederland en Zwitserland geldende bepalingen.

II.14. Vernummering artikelen van het Protocol bij het Verdrag (artikel 14 van het Wijzigingsprotocol)

Met artikel 14 van het Wijzigingsprotocol worden de artikelen X, XI, XII, XIII, XIV, XV en XVI van het Protocol bij het Verdrag vernummerd tot respectievelijk XI, XII, XIII, XIV, XV, XVI en XVII.

¹⁸ Kamerstukken II 2010/11, 25 087, nr. 13.

II.15. Fiscale beleggingsinstelling en premiepensioeninstelling (artikel 15 van het Wijzigingsprotocol en nieuw artikel X van het Protocol bij het Verdrag)

Artikel 15 van het Wijzigingsprotocol ziet op artikel 10, derde lid, van het Verdrag. Daarin is een bronstaatvrijstelling opgenomen voor zogenoemde «deelnemingsdividenden» (derde lid, onderdeel a) onderscheidenlijk voor dividenden die worden betaald aan pensioenfondsen (onderdeel b). Met artikel 15 van het Wijzigingsprotocol wordt artikel X van het Protocol bij het Verdrag vervangen door een nieuw artikel X.

In het eerste lid van het nieuwe artikel X van het Protocol bij het Verdrag wordt geregeld dat de bronstaatvrijstelling voor deelnemingsdividenden niet voor FBI's geldt. Dit sluit aan bij het uitgangspunt dat de voorziene vrijstelling voor deelnemingsdividenden niet is bedoeld voor beleggingsdividenden, zoals ook tot uitdrukking gebracht in bijvoorbeeld artikel 4 van de Wet op de dividendbelasting 1965, artikel 13, lid 8 van de Wet VPB en in paragraaf 17 van het Commentaar bij artikel 10 van het OESO-modelverdrag. Voor de goede orde wordt opgemerkt dat de uitsluiting twee kanten op werkt: het ziet op zowel dividenden die door een FBI worden ontvangen als op dividenden die door een FBI worden betaald.

De verdragsgerechtigdheid van de FBI is nader uitgewerkt in de overeenkomst tussen de bevoegde autoriteiten van Zwitserland en Nederland van maart 2018, nr. IZV 2018-0000047523 (Staatscourant 2018, nr. 20619). In deze overeenkomst is vastgelegd dat de FBI zelfstandig de verdragsvoordelen kan claimen voor het gehele inkomen als meer dan 95% van het kapitaal gehouden wordt door inwoners van Nederland. Voor zover het percentage inwoners uit Nederland in het kapitaal van de FBI de 95% niet overschrijdt, kan de FBI zelfstandig op *pro rata* basis de verdragsvoordelen claimen. Daarnaast is verduidelijkt dat een FBI, onder bepaalde omstandigheden, informatie op geaggregeerd niveau mag aanleveren bij de Zwitserse fiscus. Het gaat om FBI's met een groot aantal investeerders. In dit kader moet met name aan beursgenoteerde FBI's worden gedacht. Dit is mede gebaseerd op het «*TRACE Implementation Package*» van de OESO van 23 januari 2013. Wanneer 95% of minder van het kapitaal gehouden wordt door inwoners van Nederland, dan kunnen inwoners uit derde landen zelf de verdragsvoordelen claimen op basis van het belastingverdrag tussen Zwitserland en het derde land.

Voor de FCP en de SICAV is in de overeenkomst van maart 2018, nr. IZV 2018-0000047523 (Staatscourant 2018, nr. 20619) vastgelegd dat de FCP en de SICAV de verdragsvoordelen kunnen claimen namens de participanten in deze beleggingsvehikels. De fiscale behandeling van de FCP en de SICAV is vergelijkbaar met de behandeling van het besloten FGR en de SCmPC in de overeenkomst van maart 2016 nr. IZV/2016/396M (Staatscourant 2016, nr. 28969). In deze overeenkomst wordt duidelijkheid gegeven over de toegang tot de verdragsvoordelen voor inkomsten uit beleggingen via deze zogenoemde asset-pooling-structuur.

In lijn met de in de afgelopen jaren door Nederland gemaakte afspraken met andere landen is in de overeenkomsten van maart 2016, nr. IZV/2016/396M (Staatscourant 2016, nr. 28969), en van maart 2018, nr. IZV 2018-0000047523 (Staatscourant 2018, nr. 20619), vastgelegd dat zowel Zwitserland als Nederland het besloten FGR, de SCmPC, de FCP en de SICAV als transparant zien. Daarnaast is geregeld dat de beheerder van deze fondsen onder de geschetste voorwaarden namens de achterliggende participanten verdragsvoordelen kan invoeren indien door middel van het fonds, bijvoorbeeld, in Zwitserland wordt belegd en de participant in de directe relatie met Zwitserland recht zou hebben op een verlaagd bronbelastingtarief. Dit geldt alleen voor zover de participanten zelf nog geen aanspraak hebben gemaakt op de toepasselijke verdragsvoordelen ter zake van deze inkomsten.

In het nieuwe artikel X, tweede lid, van het Protocol bij het Verdrag, wordt met betrekking tot de in artikel 10, derde lid, onderdeel b van het Verdrag, opgenomen bronstaatvrijstelling voor dividenden betaald aan pensioenfondsen bepaald dat dit ten aanzien van de Nederlandse premiepensioeninstelling geldt voor zover het dividend betrekking heeft op een pensioenregeling van een werkgever die inwoner is van Nederland. Hiermee wordt tegemoetgekomen aan de Zwitserse wens te voorkomen dat via premiepensioeninstellingen werkgevers die geen inwoner zijn van Nederland gebruik kunnen maken van de vrijstelling in artikel 10, derde lid, onderdeel b van het Verdrag. In deze gevallen kan echter wel een beroep worden gedaan op het portfoliotarief van 15%, zoals is genoemd in artikel 10, tweede lid van het Verdrag.

II.16. Inwerkingtreding van het Protocol bij het Verdrag (artikel 16 van het Wijzigingsprotocol)

Artikel 16 van het Wijzigingsprotocol regelt de inwerkingtreding van het Wijzigingsprotocol. Volgens het artikel stellen de Verdragsluitende Staten elkaar via diplomatieke notawisseling ervan in kennis dat de in hun Staat vereiste wettelijke procedures voor de inwerkingtreding van het Wijzigingsprotocol zijn vervuld. Het Wijzigingsprotocol treedt dan in werking op de laatste dag van de maand volgend op de maand waarin de laatste kennisgeving is ontvangen. Het Wijzigingsprotocol vindt vervolgens toepassing op belastingjaren en tijdvakken beginnend, of belastbare feiten die zich voordoen, op of na 1 januari van het kalenderjaar dat volgt op het kalenderjaar waarin het Wijzigingsprotocol in werking is getreden.

De Staatssecretaris van Financiën,
M. Snel

De Minister van Buitenlandse Zaken,
S.A. Blok