

Vergaderjaar 2001–2002

28 259

Goedkeuring van het op 5 juni 2001 te Luxemburg tot stand gekomen Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en het Koninkrijk België tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontgaan van belasting inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, met Protocol I en II en briefwisseling (Trb. 2001, 136)

Nr. 3

MEMORIE VAN TOELICHTING

1. Inleiding

Het ter goedkeuring voorliggende belastingverdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en het Koninkrijk België is op 5 juni 2001 te Luxemburg ondertekend. Het vervangt de op 19 oktober 1970 te Brussel tot stand gekomen Overeenkomst tussen de regering van het Koninkrijk der Nederlanden en de regering van het Koninkrijk België tot het vermijden van dubbele belasting op het gebied van belastingen naar het inkomen en naar het vermogen en tot het vaststellen van enige andere regelen verband houdende met de belastingheffing, met Protocol (*Trb.* 1970, 192 en *Trb.* 1971, 174), die op haar beurt het op 20 februari 1933 te Genève tot stand gekomen Verdrag tussen Nederland en België ter voorkoming van dubbele belasting en tot regeling van eenige andere belastingaangelegenheden heeft vervangen. De reden om het laatstgenoemde Verdrag te vervangen was dat dit Verdrag niet langer beantwoordde aan de hoge graad van samenwerking die Nederland en België in het kader van het integratieproces in de Benelux en de Europese Gemeenschappen hadden bereikt. Dezelfde reden geldt feitelijk voor de vervanging van het belastingverdrag van 19 oktober 1970. De samenwerking tussen Nederland en België is sinds 1970 nog hechter geworden en de intensivering van het kapitaal- en personenverkeer die sinds die tijd met de verdere voltooiing van de interne markt gepaard is gegaan, maakt dat het belastingverdrag van 19 oktober 1970 op een aantal punten niet meer voldoet aan de doelstellingen waarvoor heden ten dage belastingverdragen worden gesloten. Zoals in paragraaf 3.1 van de notitie «Uitgangspunten van het beleid op het terrein van het internationaal fiscaal (verdragen)recht» (kamerstukken II 1997/98, 25 087, nr. 4) is opgemerkt, wordt met een belastingverdrag primair beoogd dubbele belasting te voorkomen. In het bijzonder bij grensarbeid doet zich in dat opzicht een knelpunt voor in de Nederlands-Belgische relatie. Voorts wordt met een belastingverdrag beoogd het ontgaan van belasting te voorkomen. Knelpunten doen zich hierbij voor op het terrein van het regime voor winst uit aanmerkelijk belang en de pensioenen. De maatregelen die daarvoor de afgelopen jaren in de Nederlandse wetgeving zijn getroffen, kunnen onder het belastingverdrag van 19 oktober 1970 niet of in onvoldoende mate

worden geëffectueerd. Ten slotte strekt een belastingverdrag ertoe een zo groot mogelijke rechtszekerheid voor belastingplichtigen te bewerkstelligen, zo veel als mogelijk de administratieve lasten te verminderen en een basis te bieden voor wederzijdse bijstand tussen belastingadministraties. Ook in dit opzicht bevat het belastingverdrag van 19 oktober 1970 verbeterpunten.

Het ter goedkeuring voorliggende Verdrag heeft in de afgelopen jaren op een aanzienlijke belangstelling mogen rekenen, in het bijzonder voor wat betreft de ontwikkelingen in het grensarbeidersdossier. De ongerustheid onder de grensarbeiders die hierdoor ontstond, was aanleiding om het Parlement – in afwijking van de gebruikelijke gang van zaken en vooruitlopend op de parlementaire goedkeuringsprocedure – bij brief van 19 november 1999 te informeren over de resultaten die op dit vlak zijn behaald (kamerstukken II 1999/2000, 26 834, nr. 2, bijlage 2). Voorts vormde deze ongerustheid aanleiding tot het instellen van de Commissie grensarbeiders. De taak van deze commissie was te adviseren omtrent mogelijke knelpunten waarmee grensarbeiders in de praktijk kunnen worden geconfronteerd als gevolg van het wonen aan de ene kant van de grens en het werken aan de andere kant van de grens, alsmede te adviseren over de wijze waarop de in het nieuwe Verdrag opgenomen maatregelen waarmee wordt voorkomen dat grensarbeiders bij overgang van een woon- naar een werkstaatheffing over hun arbeidsinkomen een inkomensachteruitgang zouden ondervinden, zo adequaat mogelijk kunnen worden geïmplementeerd. Op 21 mei 2001 heeft de Commissie grensarbeiders haar rapport met 30 aanbevelingen uitgebracht. Het kabinet heeft daarop een reactie gegeven in zijn aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal gerichte brief van 1 oktober 2001. Met de duidelijkheid die thans over de nieuwe positie van grensarbeiders onder het nieuwe Nederlands-Belgische belastingverdrag bestaat en met het overnemen van de op dit Verdrag betrekking hebbende aanbevelingen van de Commissie grensarbeiders door het kabinet, is de ongerustheid naar de stellige overtuiging van de eerste ondertekenaar nagenoeg geheel weggenomen.

2. Verloop van de besprekingen

Op Nederlands verzoek zijn de onderhandelingen met België over een nieuw belastingverdrag aangevangen in september 1995. Na vijf jaar van onderhandelen, is vervolgens op 19 november 1999 overeenstemming bereikt over het ontwerp voor een nieuw belastingverdrag. De onderhandelingen hadden de facto betrekking op vier deelgebieden; grensarbeid, fiscale emigratie, de Europese context, en technische aanpassingen. Voor Nederland kregen deze onderwerpen een extra dimensie met de belastingherziening die in de loop van de onderhandelingen nader gestalte kreeg. Als basis voor de onderhandelingen fungeerde een gezamenlijk ontwerp waarvan de tekst, voor wat Nederland betreft, in belangrijke mate is ontleend aan het Nederlandse standaardverdrag, zoals dat op 3 december 1987 is gepubliceerd als bijlage bij de notitie «Algemeen fiscaal verdragsbeleid» (kamerstukken II 1987/88, 20 635, nrs. 1 en 2) en, voor wat België betreft, aan het Belgische standaardverdrag. Daarnaast zijn gedurende de onderhandelingen specifieke, op de Nederlands-Belgische relatie betrekking hebbende, bepalingen ontwikkeld. Leidraad daarbij vormde voor Nederland het beleid zoals dat is toegelicht in de notitie over het internationaal fiscaal verdragsbeleid (met name kamerstukken II 1996/97, 25 087, nr. 1, en kamerstukken II 1997/98, 25 087, nr. 4). Tevens is het ontwerp gedurende de onderhandelingen zo veel als mogelijk in overeenstemming gebracht met de tekst van het OESO Modelverdrag 1992/1997. Bij de toepassing van het belastingverdrag van 19 oktober 1970 is regelmatig gebleken dat de bedoeling die

verdragspartijen met een bepaalde regeling voor ogen stond, niet helder voor het voetlicht gebracht kon worden. Teneinde daarover bij de bepalingen van het nieuwe Verdrag twijfel te voorkomen, hebben Nederland en België een gezamenlijke artikelsgewijze toelichting opgesteld. Deze toelichting is als bijlage bij de memorie van toelichting gevoegd.

De onderhandelingen zijn aangekondigd bij persbericht van 24 november 1995, nr. 95/187. Specifieke reacties zijn daarop niet gekomen. Wel is in de loop van de onderhandelingen door de Stichting grensarbeid de aandacht gevraagd voor de ontwikkelingen omtrent de grensarbeidersproblematiek. Door diverse organisaties die artiesten vertegenwoordigen is mede naar aanleiding van het rapport «Hoog aanslaan, laag belasten» van de Commissie Cultuur en Belastingen van 10 november 1999 de aandacht gevraagd voor de positie van artiesten onder belastingverdragen.

De structuur, de inhoud en de bewoordingen van het Verdrag stemmen in hoge mate overeen met het gebruikelijke patroon van de recent door het Koninkrijk der Nederlanden gesloten verdragen op dit terrein. Tevens houdt het Verdrag rekening met de Europese context. Daarnaast bevat het Verdrag een aantal specifiek op de Nederlands-Belgische verhouding toegesneden bepalingen. Het betreft in het bijzonder de bepalingen van artikel 25 (instellingen voor collectieve belegging in effecten), artikel 27 (compensatieregeling voor Nederlandse grensarbeiders) en Protocol II (macro-economische verrekening). Naar de mening van de eerste onderkenaar weerspiegelen de in het Verdrag neergelegde regelingen een resultaat dat in het licht van de over en weer naar voren gebrachte wensen als evenwichtig kan worden beschouwd en waarin op bevredigende wijze rekening is gehouden met de belangen van het bedrijfsleven, particulieren en de verdragsluitende Staten.

Over de hiervóór genoemde deelgebieden kan het volgende worden opgemerkt.

Grensarbeid

In de brief van 15 december 1999 aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal is de problematiek die zich bij grensoverschrijdende arbeid voordoet onder de toepassing van het belastingverdrag van 19 oktober 1970 uitvoerig beschreven (kamerstukken II 1999/2000, 26 834, nr. 2). Daarbij is opgemerkt dat het belangrijkste knelpunt bij grensoverschrijdende arbeid, zowel vanuit Nederlands als Belgisch perspectief bezien, discoördinatie tussen belastingen premieheffing betreft. Dit knelpunt raakt met name degenen op wie de grensarbeidersregeling van artikel 15, paragraaf 3, ten 1^o, van het Verdrag van 19 oktober 1970 van toepassing is. Discoördinatie doet zich in hun geval voor omdat de belastingheffing over het loon is toegewezen aan de woonstaat en de premieheffing aan de werkstaat. Het gevolg is een ongelijke behandeling «op de werkvloer». Zij houden bij een gelijk bruto loon immers een hoger c.q. lager netto loon over dan hun collega's die ook in de werkstaat wonen. Deze verschillen in netto loon fluctueren van jaar tot jaar omdat, zowel in Nederland als in België, tussen de belasting- en premiepercentages jaarlijks een verschuiving plaatsvindt. Nederland en België zijn het erover eens dat dit knelpunt onder het nieuwe Verdrag zo veel als mogelijk moet worden opgelost.

Vanuit dit knelpunt geredeneerd, zou volstaan kunnen worden met een regeling op grond waarvan de belasting- en premieheffing bij grensoverschrijdende arbeid samenvallen. Nederland heeft echter verdergaande stappen voorgesteld. Deze stappen vloeien voort uit de opvatting dat binnen de Europese Unie grensoverschrijdende arbeid fiscaal uiteindelijk niet tot een andere uitkomst zou mogen leiden dan niet-

grensoverschrijdende arbeid. In de brief van 15 december 1999 is deze opvatting als «ideaalbeeld» verwoord. In het nieuwe belastingverdrag is dit ideaalbeeld niet gerealiseerd omdat dit een aanpak op Europees niveau vergt. In aanbeveling 1 van haar rapport stelt de Commissie grensarbeiders in dit kader voor om, voorafgaande aan de eventuele initiatieven van Nederland tot een dergelijke Europese aanpak, in overleg met de betrokken maatschappelijke groeperingen vast te stellen of daarbij gestreefd zou moeten worden naar toepassing van het fiscale én sociale zekerheidsstelsel van de woonstaat van de werknemer dan wel het fiscale én sociale zekerheidsstelsel van zijn werkstaat. Deze aanbeveling is overgenomen.

Het vorenstaande laat evenwel onverlet dat in de relatie tussen Nederland en België belangrijke stappen in de richting van het ideaalbeeld zijn gezet.

Vertrekpunt daarbij is dat de grensarbeidersregeling niet wordt voortgezet onder het nieuwe Verdrag. Dat betekent dat voor niet-zelfstandige arbeid in de zin van artikel 15 van het Verdrag een werkstaatheffing geldt. In de meeste gevallen wordt daarmee coördinatie tussen belasting- en premieheffing verkregen. In die gevallen zal niet langer sprake zijn van ongelijke behandeling «op de werkvloer». Tevens behoeft men niet langer telkenmale in onzekerheid te verkeren over de uitkomst van de jaarlijkse verschuiving tussen de belasting- en premiepercentages. Bovendien wordt hiermee een belangrijke versturende factor in het overleg over arbeidsvoorwaarden weggenomen. Dit overleg heeft immers onmiskenbaar een andere inhoud wanneer voor werknemers die binnen één onderneming hetzelfde werk verrichten een gelijk bruto loon een gelijk netto loon oplevert, dan wanneer louter vanwege belasting- en premieheffing daarin aanzienlijke verschillen zitten. Voorts zullen de administratieve lasten voor werknemers en werkgevers verminderen.

Een alternatieve oplossing voor de discoördinatie tussen belasting- en premieheffing is bepleit door prof. dr. P. Kavelaars (o.a. WFR 2001/6417, blz. 58–59) en de Stichting grensarbeid. Zij stellen voor om voor de werknemers op wie de grensarbeidersregeling van toepassing is de premieheffing te verleggen van de werkstaat naar de woonstaat. Naar hun oordeel is dat mogelijk door deze werknemers met behulp van een zogenoemde overeenkomst in de zin van artikel 17 van Verordening (EEG) nr. 1408/71 onder het socialeverzekeringsstelsel van hun woonstaat te brengen. Dit is echter geen alternatief. Zoals is opgemerkt in het antwoord op vraag 100 over de socialeverzekeringspositie van grensarbeiders (kamerstukken II 1999/2000, 26 834, nr. 3), is artikel 17 van Verordening (EEG) nr. 1408/71 daar niet voor bedoeld. Voorts zou dit alternatief binnen de huidige context nog meer afbreuk doen aan de gelijke behandeling «op de werkvloer.» Immers, in nog meer gevallen dan thans het geval is, zou daardoor «op de werkvloer» de situatie ontstaan dat een gelijk bruto loon niet een gelijk netto loon oplevert met alle gevolgen van dien voor het overleg over arbeidsvoorwaarden en de administratieve lasten voor werknemers en werkgevers (zie hiervóór).

Het niet voortzetten van de grensarbeidersregeling brengt, zoals hiervóór is opgemerkt, in de meeste gevallen coördinatie tussen belasting- en premieheffing met zich mee, echter niet in alle gevallen. Discoördinatie blijft zich bijvoorbeeld voordoen bij detachering van werknemers en in situaties waarin in loondienst werkzaamheden in meer dan twee lidstaten worden verricht. Voor een alomvattende coördinatie tussen belasting- en premieheffing bij grensoverschrijdende arbeid heeft Nederland voorgesteld om onder het nieuwe belastingverdrag de coördinatieregels van Verordening (EEG) nr. 1408/71 bepalend te laten zijn voor de toewijzing van de heffingsbevoegdheid over het arbeidsinkomen. Met dit voorstel kon België echter niet instemmen. Dit betekent derhalve dat nader onderzoek moet worden of het «sluitstuk» van de oplossing voor de

discoördinatieproblematiek gevonden kan worden in de premieheffing. Aanbeveling 2 in het rapport van de Commissie grensarbeiders strekt ertoe dit onderzoek te laten verrichten door de Commissie Verzekerings-aangelegenheden. Deze aanbeveling is overgenomen.

Het tweede aspect van gelijke behandeling «op de werkvloer» betreft de mate waarin werknemers die grensoverschrijdende arbeid verrichten in de werkstaat in aanmerking kunnen komen voor fiscale tegemoetkomingen als aftrekposten, belastingvrije sommen of heffingskortingen, enz. In de eerste plaats zijn hiervoor in de nationale wetgeving van Nederland en België – in lijn met het door het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen op 14 februari 1995 in de zaak C-279/93 (Schumacker) gewezen arrest – regelingen getroffen, namelijk, voor wat Nederland betreft, in artikel 2.5 (keuzerecht voor buitenlandse belastingplichtigen) en artikel 7.2, tweede lid, onderdelen h (uitgaven voor inkomensvoorzieningen) en i (uitgaven voor kinderopvang), van de Wet inkomstenbelasting 2001 en, voor wat België betreft, artikel 244 (75%-regeling) van het Wetboek van de inkomstenbelasting 1992. In aanvulling op deze nationale regelingen bevat artikel 25, paragraaf 3, van het Verdrag van 19 oktober 1970 een regeling voor persoonlijke aftrekken, tegemoetkomingen en verminderingen uit hoofde van burgerlijke staat of samenstelling van het gezin. Voor het in aanmerking komen van die fiscale tegemoetkomingen maakt deze bepaling geen onderscheid tussen inwoners en niet-inwoners. Anders dan in het huidige belastingverdrag hebben Nederland en België bij de bepaling van artikel 26, paragraaf 2, van het nieuwe Verdrag gekozen voor maatwerk waarmee over de grenzen heen het meest evenwichtige resultaat wordt bereikt. Ingevolge deze bepaling worden aan niet-inwoners persoonlijke aftrekken, tegemoetkomingen en verminderingen uit hoofde van burgerlijke staat of samenstelling van het gezin verleend in de mate waarin het wereldinkomen in de werkstaat is belast. Het pro rata parte verlenen van deze fiscale tegemoetkomingen komt in hoge mate overeen met de systematiek van artikel 2.5 van de Wet inkomstenbelasting 2001. Voor zover de partner van een Belgische werknemer voor de Belgische belastingheffing dergelijke fiscale tegemoetkomingen heeft verkregen, regelt punt 26 van Protocol I dat die tegemoetkomingen niet nogmaals voor de Nederlandse belastingheffing aan de werknemer worden verleend. Voor België blijft de bepaling van artikel 26, paragraaf 2, aanvullend werken op de regeling van artikel 244 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992. Immers, wordt minder dan 75% van het wereldinkomen in België verdiend, dan worden desalniettemin de fiscale tegemoetkomingen van artikel 26, paragraaf 2 pro rata parte verleend.

In artikel 27, paragraaf 1, van het nieuwe Verdrag is, als uitwerking van het adagium «gelijke behandeling met de buurman», vervolgens een regeling opgenomen die ertoe leidt dat inwoners van Nederland die in België arbeid verrichten fiscaal niet anders worden behandeld dan inwoners van Nederland die dergelijke arbeid in Nederland verrichten. Een zelfde bepaling is niet opgenomen voor inwoners van België die in Nederland arbeid verrichten. Vanwege de omstandigheid dat België van doen heeft met vier buurlanden acht het een dergelijke regeling voor zijn inwoners thans niet opportuun.

Voor de toepassing van artikel 27, paragraaf 1, wordt onder grensoverschrijdende arbeid verstaan arbeid waarmee beloningen worden verkregen die ingevolge de bepalingen van artikel 15, artikel 16, artikel 17 en artikel 18, paragraaf 6, van het nieuwe Verdrag ter belastingheffing aan België zijn toegewezen.

Uitgangspunt bij deze bepaling is dat de totale som van de Nederlandse en/of Belgische belasting en premie volksverzekeringen of daarmee overeenkomende Belgische sociale premie die verschuldigd is door degene die grensoverschrijdende arbeid in België verricht, niet hoger mag zijn

dan de totale som van de Nederlandse belasting en premie volksverzekeringen die verschuldigd is door degene die dergelijke arbeid uitsluitend in Nederland verricht. Is de eerstbedoelde som hoger dan de laatstbedoelde som, dan wordt aan belanghebbende voor dit verschil compensatie verleend. In juridische zin wordt dit gerealiseerd door, voor zoveel nodig, Belgische belasting en premie aan te merken als Nederlandse loonheffing. Is de eerstbedoelde som lager dan de laatstbedoelde som, dan wordt het verschil aan belanghebbende niet in rekening gebracht. Hoewel de bepaling van artikel 27, paragraaf 1, in haar uitwerking de facto – ten gunste van betrokkenen – verschillen tussen Nederlandse belasting- en premiedruk en Belgische belasting- en premiedruk neutraliseert, strekt zij er primair toe degene die grensoverschrijdende arbeid in België verricht in staat te stellen direct de aftrekposten van de Wet inkomstenbelasting 2001 te vergelden voor de Nederlandse belastingheffing. Het gaat in het bijzonder om de aftrek van hypotheekrente voor de eigen woning en lijfrentepremies. Zonder deze bepaling van artikel 27, paragraaf 1, kunnen dergelijke aftrekposten slechts worden vergolden door toerekening ervan aan de verdienende partner (artikel 2.17 van de Wet inkomstenbelasting 2001) of op termijn door belanghebbende zelf wanneer hij voldoende aan de Nederlandse belastingheffing onderworpen inkomsten verkrijgt (artikel 11 van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001). Voor de goede orde wordt nog opgemerkt dat met de systematiek van artikel 27, paragraaf 1, is uitgesloten dat dezelfde aftrekposten integraal zowel in de woon- als de werkstaat kunnen worden vergolden. Wel kunnen dezelfde aftrekposten pro rata parte worden vergolden in de woon- en de werkstaat.

Het sluitstuk in dit kader wordt gevormd door de in Protocol II bij het Verdrag opgenomen macro-economische verrekening van belastingopbrengsten over inkomsten uit grensoverschrijdende arbeid in de zin van artikel 15 van het Verdrag.

De toedeling van de heffingsbevoegdheid over inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid aan de werkstaat steunt traditioneel op de overwegingen dat de loonkosten ten laste van de ondernemingswinst in die werkstaat komen en de werknemers gebruik maken van met overheids-gelden van die werkstaat gefinancierde voorzieningen. Gelet op de hedendaagse mobiliteit van werknemers kan men zich afvragen of deze overwegingen nog in voldoende mate gelding hebben, zeker in de relatie tussen relatief kleine buurlanden als Nederland en België. Een dergelijke relatie, die wordt gekenmerkt door een intensief dagelijks woon-werkverkeer van werknemers, leidt eerder tot de overweging dat beide landen aanspraak kunnen maken op de belastingopbrengst over inkomsten uit grensoverschrijdende arbeid. De verdeling van de belastingopbrengst die uit die gezamenlijke aanspraak voortvloeit, hoeft niet noodzakelijkerwijs te worden geregeld op het niveau van de individuele belastingplichtige, maar kan met de ontwikkelingen in de automatisering tussen de overheden van de desbetreffende landen onderling worden geregeld. Het meest voor de hand liggende instrument daartoe is de macro-economische verrekening. Wanneer deze principes worden onderschreven, is vervolgens de stap om grensoverschrijdende arbeid fiscaal uiteindelijk niet tot een andere uitkomst te laten leiden dan niet-grensoverschrijdende arbeid niet meer zo groot. Zoals hiervoor is opgemerkt acht België deze laatste stap thans niet opportuun. Wel kan België instemmen met het principe van de macro-economische verrekening.

Bij de macro-economische verrekening wordt de belasting die de werkstaat heeft geheven over door inwoners van de andere staat verkregen inkomsten in de zin van artikel 15 van het Verdrag onderling verdeeld. Welke verdeelsleutel daarbij moet gelden, is een vraag waarop het antwoord afhankelijk is van het gewicht dat wordt toegekend aan de diverse premissen die daarbij worden gehanteerd. Bijvoorbeeld kan

worden gedacht aan het aantal werknemers dat over en weer grensoverschrijdende arbeid verricht, al dan niet in combinatie met de omvang van de respectievelijke overheidsmiddelen die worden besteed aan voorzieningen als infrastructuur. Een dergelijke nauwkeurige afweging hebben Nederland en België bij de invoering van de macro-economische verrekening niet willen maken. Op praktische en budgettaire gronden (zie hierna) wordt voor een periode van vijf jaar uitgegaan van een 50/50-verdeling. Na afloop van die vijfjaarsperiode zal worden bezien of deze verdeelsleutel moet worden herzien.

De belastingopbrengst die in de macro-economische verrekening wordt betrokken, wordt verminderd met de door Verordening (EEG) 1408/71 beheerste socialezekerheidsbijdragen die uit die belastingopbrengst worden betaald. Na die vermindering resteert de zuivere belastingopbrengst. De reden voor deze vermindering is terug te voeren tot het exclusiviteitsbeginsel dat aan Verordening (EEG) nr. 1408/71 ten grondslag ligt. Op grond van dat beginsel wordt de socialeverzekeringspositie van een werknemer die grensoverschrijdende arbeid verricht exclusief beheerst door de regelgeving van de werkstaat. Daarmee is tevens de financiering van de socialeverzekeringspositie van die werknemer een exclusieve aangelegenheid van de werkstaat. Voor Nederland wordt de zuivere belastingopbrengst voor een periode van vijf jaar gesteld op 20 percent van de belasting en premie volksverzekeringen die zijn ingehouden c.q. geheven van inwoners van België die in Nederland inkomsten verkrijgen in de zin van artikel 15 van het Verdrag. Voor België wordt de zuivere belastingopbrengst voor die periode gesteld op 20 percent van de belasting die van inwoners van Nederland die in België dergelijke inkomsten verkrijgen (zie hierna). Dit verschil in grondslag is gebaseerd op de omstandigheid dat in België de sociale premies niet door de Belastingadministratie maar door de Rijksdienst voor de Sociale Zekerheid worden geheven. Ook voor dit percentage geldt dat na afloop van deze vijfjaarsperiode wordt bezien of het aanpassing behoeft.

Door de afschaffing van de grensarbeidersregeling lijdt België een budgettair nadeel waarvoor in de overige regelingen van het nieuwe belastingverdrag geen compensatie kan worden gevonden. Dit budgettaire nadeel is te verklaren uit de omstandigheid dat er ca. 9000 meer Belgische grensarbeiders in Nederland werkzaam zijn dan dat er Nederlandse grensarbeiders in België werkzaam zijn. Met de gehanteerde 50/50-verdeling en de toepassing van het percentage van 20 op de Belgische belastingopbrengst, werkt de macro-economische verrekening gedurende een periode van vijf jaar jaarlijks tot een bedrag van ca. 13,61 euro (f 30 mio) ten gunste van België.

Voor een nadere (cijfermatige) toelichting op de macro-economische verrekening wordt verwezen naar de gezamenlijke artikelsgewijze toelichting.

Voor inwoners van Nederland die in België werkzaam zijn, werkt de grensarbeidersregeling thans relatief gunstig uit. Zonder nadere voorzieningen, zou de overgang van een woonstaat- naar een werkstaatheffing over hun Belgische arbeidsinkomen, ondanks de regeling die is neergelegd in artikel 27, paragraaf 1, van het nieuwe Verdrag, een relatief groot inkomensverlies meebrengen. Om dit inkomensverlies te compenseren is in de paragrafen 2 en 3 van artikel 27 een overgangsregeling opgenomen. Deze regeling komt erop neer dat, in de gevallen waarin dit gunstig is, de grensarbeidersregeling de facto wordt voorgezet tot het eerste van de momenten waarop de schaduwberekening die in dat verband moet worden gemaakt nihil bedraagt of waarop de desbetreffende grensarbeider zijn dienstbetrekking, zoals deze bestaat op het tijdstip waarop het nieuwe Verdrag effectief toepassing vindt, wijzigt.

In het rapport van de Commissie grensarbeiders hebben diverse leden aangetekend dat zij de duur van deze overgangsregeling te beperkt

vinden. Binnen de grenzen van het begrip «redelijkheid» hadden zij een ruimere toepassing van deze overgangsregeling mogelijk geacht, bijvoorbeeld tot en met pensionering van de desbetreffende grensarbeiders. Als argument daarvoor voeren zij aan dat grensarbeiders, die door omstandigheden van dienstbetrekking moeten veranderen, onevenredig veel nadeel zouden lijden. Daarnaast speelt voor hen het meer principiële argument dat een beperkte overgangsregeling inbreuk maakt op de vrijheid van werknemers om een arbeidsovereenkomst aan te gaan en te verbreken, hetgeen in het kader van de arbeidsmobiliteit ongewenste belemmeringen op kan opwerpen.

Naar het oordeel van de eerste ondertekenaar weegt de toepassing van het gelijkheidsbeginsel, dat bij de vormgeving van de onderhavige overgangsmaatregel een doorslaggevende rol heeft gespeeld, echter zwaarder dan de hiervóór genoemde argumenten.

Uitgangspunt is dat deze overgangsregeling naar aard en strekking een regeling is op grond waarvan compensatie wordt verleend voor het relatief grote inkomensverlies dat ten gevolge van een op zichzelf geoorloofde wijziging in de regelgeving in het algemeen wordt geleden. Dat uitgangspunt impliceert dat er vanuit het gelijkheidsbeginsel, dat in dit verband tevens geacht wordt te omvatten de non-discriminatoire behandeling van werknemers ingevolge artikel 12 juncto artikel 39 van het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap van 25 maart 1957, *Trb.* 1957, 74 en 91, zoals nadien gewijzigd bij het Verdrag betreffende de Europese Unie van 2 oktober 1997, *Pb EG* 10 november 1997, nr. C 340/193, en artikel 1, lid 1, van Verordening (EEG) nr. 1612/68, gezien geen beletsels zijn om degenen die een dergelijk inkomensverlies lijden gedurende een redelijke periode compensatie te verlenen. Degenen die het betreft zijn de grensarbeiders, inwoners van Nederland, die tot het moment waarop het concept nieuw belastingverdrag effectief toepassing vindt, onder de werking van de grensarbeidersregeling vallen. Inwoners van Nederland die vanaf dat moment een dienstbetrekking in België aanvaarden lijden geen netto inkomensachteruitgang als is bedoeld in artikel 27, paragraaf 3, van het nieuwe Verdrag. De beperkte geldingsduur van deze compensatieregeling dient dan gezien te worden in het licht van de redelijke periode gedurende welke compensatie kan worden verleend zonder het gelijkheidsbeginsel te schenden zowel ten opzichte van andere inwoners van Nederland die in België in dienstbetrekking werkzaam zijn als (mogelijkerwijs) ten opzichte van inwoners van België die in Nederland in dienstbetrekking werkzaam zijn. Hoezeer daarbij de invulling van een rekbaar begrip als «redelijkheid» een arbitraire aangelegenheid moge zijn, de in casu gegeven invulling is logisch. In de eerste plaats omdat op het moment waarop de uitkomst van de «schaduwberekening» nihil bedraagt niet langer een inkomensverlies wordt geleden, terwijl zich nadien voordoende omstandigheden op grond waarvan wederom een netto inkomensachteruitgang in de zin van artikel 27, paragraaf 3, geconstateerd zou kunnen worden redelijkerwijs voor rekening en risico van betrokkenen dienen te komen. Vervolgens omdat op het moment waarop de onderhavige grensarbeider van dienstbetrekking verandert, hij zich de facto niet onderscheidt van de inwoner van Nederland die eerst na het moment waarop het concept nieuw belastingverdrag effectief toepassing vindt een dienstbetrekking in België aanvaardt.

De Commissie grensarbeiders heeft in aanbeveling 11 van haar rapport voorgesteld om onder nadere voorwaarden de overgangsregeling van artikel 27, paragraaf 2, toe te blijven passen ingeval de dienstbetrekking van de grensarbeider, of althans zijn daaraan ten grondslag liggende arbeidsovereenkomst, zich wijzigt als gevolg van een bedrijfsovername, fusie, e.d., ingeval de grensarbeider binnen een termijn van ten hoogste zes maanden in de Belgische grensstreek aansluitend een nieuwe dienstbetrekking aanvaardt na onvrijwillig en volledig ontslag alsmede ingeval de grensarbeider in België zijn dienstbetrekking hervat na voor een

termijn van ten hoogste twaalf maanden vanwege zijn werkgever in een ander land gedetacheerd te zijn geweest. Gelet op doel en strekking van de overgangsregeling is de aanbeveling overgenomen. Alles afwegende is de eerste ondertekenaar ervan overtuigd dat, rekening houdende met aanbeveling 11 van de Commissie grensarbeiders, de compensatie die aan grensarbeiders wordt geboden voor het inkomensverlies dat in een voorkomend geval kan optreden als gevolg van de overgang van een woonstaat- naar een werkstaatheffing, zeer redelijk is en in ruime mate recht doet aan de belangen van betrokkenen.

Een ander belangrijk knelpunt voor België bij grensarbeid, betreft de heffing van aanvullende belastingen door Belgische gemeenten en agglomeraties. Deze aanvullende belastingen worden geheven bij wijze van opcentiemen op de personenbelasting. Deze systematiek impliceert dat van inwoners van België die in Nederland in dienstbetrekking werkzaam zijn geen opcentiemen geheven kunnen worden indien de heffingsbevoegdheid over hun arbeidsinkomen aan Nederland is toegewezen. Onder het Verdrag van 19 oktober 1970 is dit het geval bij inwoners die buiten de grensstreek wonen en bij inwoners die weliswaar in de grensstreek wonen maar onder de werking van punt XI van het Protocol bij dat Verdrag vallen. Ingevolge punt XI vindt de grensarbeidersregeling namelijk geen toepassing op in Nederland werkzame inwoners van België die de Nederlandse nationaliteit hebben en na 1 januari 1970 hun woonplaats van Nederland naar België hebben overgebracht. Onder het nieuwe Verdrag zou dit het geval zijn in alle gevallen van grensarbeid waarbij de hoofdregel van artikel 15 van toepassing is. België acht dit niet wenselijk. In verband daarmee heeft België in punt 24, paragraaf a, van Protocol I voor de heffing van opcentiemen een voorbehoud gemaakt. Dit voorbehoud komt erop neer dat België van zijn inwoners opcentiemen kan heffen ondanks de omstandigheid dat zij over hun Nederlandse arbeidsinkomen vanwege de toepassing van de regels ter voorkoming van dubbele belasting geen personenbelasting verschuldigd zijn.

Fiscale emigratie

De problematiek van de fiscale emigratie is voor Nederland een belangrijk onderwerp geweest bij de onderhandelingen. Onder fiscale emigratie wordt in dit verband verstaan de situatie waarin het doorslaggevende motief voor een persoon om van de ene verdragsluitende Staat naar de andere verdragsluitende Staat te emigreren is gelegen in de omstandigheid dat aldus – onder toepassing van het belastingverdrag tussen die Staten en vanwege «mismatches» tussen de nationale wetgevingen van die Staten – het effectueren van de fiscale claim van de eerstbedoelde Staat op in beginsel belastbare inkomsten uit die Staat illusoir kan worden gemaakt. In de verhouding tussen Nederland en België betreft de fiscale emigratie in het bijzonder het «afschudden» van Nederlandse fiscale claims op winsten uit aanmerkelijk belang en pensioenkapitalen.

Emigratie uit fiscale motieven van natuurlijke personen van Nederland naar België met een aanmerkelijk belang in een Nederlandse vennootschap dateert reeds van vóór 1970. De achtergrond daarvan is de volgende. Zowel volgens de Nederlandse als Belgische nationale wetgeving is de vervreemding van tot een aanmerkelijk belang behorende aandelen of winstbewijzen het aangrijpingspunt voor het constateren van aanmerkelijkbelangwinst. In tegenstelling tot het Nederlandse regime worden dergelijke winsten volgens de Belgische nationale wetgeving niet geconstateerd indien het een vervreemding betreft van aandelen of winstbewijzen in een in het buitenland gevestigde vennootschap (hetgeen ook thans nog het geval is). Uitgaande van de exclusieve woonstaatheffing voor vermogenswinsten die onder het belastingverdrag van 20 februari

1933 gold, betekende dit voor een (voormalig) inwoner van Nederland met een aanmerkelijk belang in een Nederlandse vennootschap dat hij de vervreemdingswinst belastingvrij kon incasseren indien hij op het moment van vervreemding van de aandelen of winstbewijzen inwoner van België was. Om dit gevolg tegen te gaan, werd in het belastingverdrag van 19 oktober 1970 artikel 13, paragraaf 5, opgenomen. Dit unilateraal geformuleerde artikel voorziet – geparafraseerd weergegeven – voor Nederland in de bevoegdheid om overeenkomstig zijn wetgeving ten hoogste 20 percent belasting te heffen over de voordelen uit de vervreemding van tot een aanmerkelijk belang behorende aandelen of winstbewijzen in een in Nederland gevestigde vennootschap, mits die voordelen worden verkregen door een natuurlijke persoon die inwoner is van België, de Nederlandse nationaliteit bezit en in de loop van de vijf jaren voorafgaande aan de vervreemding inwoner van Nederland is geweest. In de loop der jaren bleek dit artikel echter niet voldoende mogelijkheden te bieden om de – al dan niet tijdelijke – fiscale emigratie van Nederlandse aanmerkelijkbelanghouders naar België te voorkomen. Met de opkomst van constructies waarmee de grondslag waarover de Nederlandse aanmerkelijkbelangheffing plaatsvindt, werd uitgehold (zoals holding- en kasgeldconstructies, agio(oppomp)constructies, turbo-constructies en de zogenoemde zetelverplaatsing van vennootschappen), nam zij eerder toe. Door te emigreren naar België had men immers de relatieve zekerheid dat men zich gevrijwaard zou weten van bestrijding van dergelijke constructies door de Belastingdienst. Om deze problematiek op te lossen, heeft Nederland zijn nationale wetgeving gewijzigd. In dit verband wordt verwezen naar afdeling 2A van de Wet van 13 december 1996, *Stb.* 1996, 652 tot wijziging van enige belastingwetten (herziening regime ter zake van winst uit aanmerkelijk belang, consumptieve rente en vermogensbelasting) en thans naar hoofdstuk 4 en, voor wat betreft het ter beschikking stellen van vermogensbestanddelen van de aanmerkelijkbelanghouder aan zijn vennootschap, hoofdstuk 7 in samenhang met afdeling 3.4 van de Wet van 11 mei 2000, *Stb.* 2000, 215, tot vaststelling van de Wet inkomstenbelasting 2001 (Belastingherziening 2001). Bezien in het licht van het in paragraaf 4.3.3 van de notitie «Uitgangspunten van het beleid op het terrein van het internationaal fiscaal (verdragen)recht» (kamerstukken II 1997/98, 25 087, nr. 4) neergelegde beleid met betrekking tot winsten uit aanmerkelijk belang geldt thans als hoofdregel dat de emigratie van een houder van een aanmerkelijk belang in een in Nederland gevestigde vennootschap wordt aangemerkt als een fictieve vervreemding van de aandelen en winstbewijzen waarvoor een conserverende aanslag wordt opgelegd voor de belasting over de aanmerkelijkbelangwinst ter grootte van – kort gezegd – de tot het moment van emigratie in de desbetreffende vennootschap aanwezige winstreserves. Indien vervolgens binnen een periode van tien jaar de aandelen en/of winstbewijzen daadwerkelijk worden vervreemd, wordt de conserverende aanslag ingevorderd. Na tien jaar wordt een eventueel openstaand bedrag op de conserverende aanslag kwijtgescholden. Voor vermogensbestanddelen die door de aanmerkelijkbelanghouder vanuit het buitenland aan zijn in Nederland gevestigde vennootschap ter beschikking worden gesteld, geldt als hoofdregel dat de daarmee behaalde (vervreemdings)voordelen in aanmerking worden genomen als belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden in Nederland (onder de Wet op de inkomstenbelasting 1964 werd bij emigratie van een aanmerkelijkbelanghouder tevens in de conserverende aanslag begrepen de belasting over vermogenswinst die hij geacht werd te behalen op schuldvorderingen op zijn vennootschap). Onder het nieuwe belastingverdrag kan Nederland zijn nationale wetgeving op dit punt effectueren. Verwezen wordt naar de gezamenlijke toelichting op de bepalingen van artikel 6, artikel 11, paragraaf 8, artikel 13, paragraaf 5, en artikel 21, paragraaf 1, van het nieuwe Verdrag alsmede op de bepalingen van punt 14 van protocol I.

Ingevolge de bepalingen van paragraaf 8 van artikel 11 is Nederland bevoegd om interest op schuldvorderingen die een in België woonachtige aanmerkelijkbelanghouder op zijn in Nederland gevestigde vennootschap heeft, te belasten overeenkomstig zijn nationale wetgeving. Wel verleent Nederland daarbij ingevolge de bepalingen van artikel 23, paragraaf 3, een bronstaatcredit voor de Belgisch belasting die over de interest wordt geheven. Bij de onderhandelingen heeft Nederland voorgesteld een dergelijke bepaling ook op te nemen voor dividenden op aandelen die behoren tot een aanmerkelijk belang. België was daartoe echter niet bereid. Het gevolg daarvan is dat voor dergelijke dividenden het 25%-tarief van de Nederlandse dividendbelasting wordt verlaagd tot 15% van artikel 10, paragraaf 2, subparagraaf b, van het nieuwe Verdrag. Die verlaging brengt vervolgens met zich mee dat de afboeking van de Nederlandse dividendbelasting die ingevolge artikel 26, derde lid, onderdeel a, van de Invorderingswet 1990 plaatsvindt op het openstaande bedrag van de conserverende aanslag die bij emigratie van de aanmerkelijkbelanghouder is opgelegd, de facto beperkt blijft tot 15% van het uitgekeerde dividend.

Vorengenoemde bepalingen van het nieuwe Verdrag zijn, in tegenstelling tot artikel 3, paragraaf 5, van het belastingverdrag van 19 oktober 1970, wederkerig geformuleerd, ondanks de omstandigheid dat zij er primair toe strekken fiscale emigratie van Nederlandse aanmerkelijkbelanghouders naar België tegen te gaan. De reden daarvan is dat Nederland en België wensen te benadrukken dat een doelstelling van het nieuwe belastingverdrag is het ontgaan van belastingen te voorkomen.

Uitgangspunt voor Nederland is dat de pensioenopbouw in grensoverschrijdende situaties zo min mogelijk belemmerd moet worden, echter onder de strikte voorwaarde dat er een redelijk evenwicht bestaat tussen de fiscale faciliteiten die daarvoor worden geboden en de belastingheffing over de uitkeringen. De praktijk geeft op dit punt belangrijke verstoringen te zien. Met het volgen van een driesporenbeleid tracht Nederland deze verstoringen ongedaan te maken; dit beleid is gericht op het treffen van een multilaterale regeling voor pensioenen op Europees niveau, regelingen in de bilaterale sfeer in de pensioenbepalingen van belastingverdragen en regelingen in de nationale wetgeving. In dit verband wordt verwezen naar paragraaf 4.3.4.4. van de notitie «Uitgangspunten van het beleid op het terrein van het internationaal fiscaal (verdragen)recht» en naar paragraaf 7.4.2. van de memorie van toelichting bij het wetsontwerp «Wet inkomstenbelasting 2001 (Belastingherziening 2001)» (kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 3, blz. 50).

In de relatie met België is de pensioenproblematiek van dusdanige orde dat zelfs wordt gesproken over «pensioenvlucht». De term pensioenvlucht duidt erop dat natuurlijke personen met het uitsluitende oogmerk om fiscale claims op in Nederland met fiscale faciliteiten opgebouwd pensioenkapitaal af te schudden – al dan niet tijdelijk – van Nederland naar België emigreren. Na hun emigratie laten zij hun met fiscale faciliteiten in Nederland opgebouwde pensioenkapitaal overdragen aan Belgische verzekeraars en vervolgens kopen zij de pensioenrechten af. Een dergelijke afkoop is in Nederland volgens de Pensioen- en spaarfondsenwet verboden, in België is het echter een wettelijk recht. Volgens Belgische nationale wetgeving zijn de afkoopsummen niet belast wanneer de opbouw van het pensioenkapitaal niet ten laste van in België belastbaar inkomen is geschied. Nederland acht deze vorm van ontgaan van belastingheffing niet acceptabel. Na overleg met de bevoegde autoriteiten van België, vindt, onder toepassing van artikel 15 van het Verdrag van 19 oktober 1970, bestrijding plaats door bij afkoop e.d. van pensioenrechten de vrijgestelde pensioenaanspraken als nagekomen baten in de belastingheffing te betrekken. Dit geldt alleen voor afkoop van niet-ingegane pensioenen; afkoop van ingegane pensioenen valt onder de werking van

artikel 18 van het belastingverdrag van 19 oktober 1970. In het kader van de pensioenvlucht naar België is inmiddels een civiele procedure gevoerd over de vraag of de Belastingdienst gehouden is verklaringen in de zin van artikel 27, zevende lid, van de Wet op de loonbelasting 1964 af te geven indien met het oogmerk van afkoop e.d. pensioenkapitaal naar België wordt overgedragen. De Hoge Raad heeft beslist dat de Belastingdienst hier niet toe gehouden is (Hoge Raad, 27 oktober 2000, nr. C99/009 (V-N 2000/49.19)). Fiscale procedures over deze problematiek mogen op korte termijn worden verwacht.

Onder het nieuwe Verdrag is voor deze problematiek een alomvattende regeling opgenomen. Uitgangspunt van deze, in artikel 18 opgenomen, regeling blijft een woonstaathetfing voor pensioenen. Een bronstaathetfing is echter mogelijk ingeval sprake is van een onevenwichtige verhouding tussen verleende fiscale faciliteiten tijdens de opbouwfase in de ene Staat en de belastinghetfing tijdens de uitkeringsfase in de andere Staat. Dit is het geval indien de uitkeringen gezamenlijk meer bedragen dan 25 000 euro en niet worden belast tegen het belastingtarief dat wordt toegepast op regulier arbeidsinkomen of voor minder dan 90 percent in de belastinghetfing worden betrokken. Voor pensioenen tot 25 000 euro geldt om praktische redenen een uitsluitende woonstaathetfing; daarbij komt dat oneigenlijk gebruik in die gevallen niet een doorslaggevende beweegreden voor emigratie zal zijn geweest. Bij afkoop van niet-ingegane pensioenen geldt altijd een bronstaathetfing. Artikel 18 is zodanig vormgegeven dat toetsing aan de voorwaarden voor een bronstaathetfing dient plaats te vinden voor alle vormen van oudedagsvoorziening, dat wil zeggen pensioenen, lijfrenten en socialeverzekeringsuitkeringen.

Voorts wordt nog opgemerkt dat de conserverende aanslag die op grond van artikel 3.83 of artikel 7.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001 kan worden opgelegd, Nederland niet belet om na ommekomst van de tienjaarstermijn die daarbij geldt als bronstaat toegekende heffingsbevoegdheid te effectueren. Deze heffingsbevoegdheid loopt immers, anders dan bij artikel 11, paragraaf 8, en artikel 13, paragraaf 5, niet af bij het verstrijken van deze termijn. Voor een nadere toelichting op artikel 18 wordt verwezen naar de gezamenlijke artikelsgewijze toelichting.

Ten slotte is van belang dat de bepalingen van artikel 18 wederkerig zijn geformuleerd, ondanks de omstandigheid dat zij er primair toe strekken pensioenvlucht vanuit Nederland tegen te gaan. Ook hierbij geldt dat Nederland en België wensen te benadrukken dat een doelstelling van het nieuwe belastingverdrag is het ontgaan van belastingen te voorkomen.

Europese context

Tegen de achtergrond dat op Nederland en België als lidstaten van de Europese Unie de verplichting rust om in hun bilaterale verhouding geen rechtsregels te creëren die in strijd zouden kunnen zijn met het Europese recht, is de Europese context een belangrijk onderwerp geweest bij de onderhandelingen over het nieuwe belastingverdrag. De Europese context is met name besproken in het licht van de discussies die binnen de Europese Unie worden gevoerd naar aanleiding van de resolutie van de Raad van Europa van 1 december 1997 (98/C 2/01) inzake het belastingbeleid. Deze resolutie bevat conclusies over een samenhangend pakket van maatregelen om schadelijke belastingconcurrentie in de Europese Unie te bestrijden. Met twee van deze maatregelen is in het nieuwe belastingverdrag expliciet rekening gehouden. In punt 16 van Protocol I bij het Verdrag is namelijk bepaald dat de Ontwerprichtlijn rente spaartegoeden (Voorstel voor een richtlijn ertoe strekkende in de Gemeenschap een minimum van effectieve belastinghetfing op inkomsten uit spaargelden in de vorm van rente te garanderen, COM (1998) 295 def.-98/0193 (CNS)) en de Ontwerprichtlijn rente & royalty's (Voorstel voor een richtlijn betref-

fende een gemeenschappelijke belastingregeling inzake betalingen van rente en royalty's tussen verbonden ondernemingen van verschillende lidstaten, COM (1998) 67 def.-98/0087 (CNS)), in voorkomend geval voorrang hebben boven de bepalingen van artikel 11, paragrafen 2 en 3, van het nieuwe Verdrag, nadat deze ontwerprichtlijnen – na eventuele wijziging – in werking zijn getreden (een verwijzing naar artikel 12 (royalty's) is achterwege gebleven omdat dit artikel niet voorziet in een bronstaathetfing). Voor de derde maatregel, te weten de Gedragscode die in het kader van de verwezenlijking van Europese doelstellingen een op Europees niveau gecoördineerde actie ter bestrijding van schadelijke fiscale concurrentie betreft, is, gelet op de stand van zaken met betrekking tot de Gedragscode tijdens de onderhandelingen, afgesproken om in een briefwisseling bij het Verdrag vast te leggen dat indien op communautair niveau uitvoering aan de Gedragscode wordt gegeven Nederland en België in gezamenlijk overleg zullen bezien of en zo ja in welke mate het Verdrag dienstbaar kan zijn of kan worden gemaakt aan het scheppen van voorwaarden voor eerlijke concurrentie binnen de Europese Unie.

Technische aanpassingen

De technische aanpassingen van het nieuwe belastingverdrag strekken er toe onduidelijkheden en onvolkomenheden op te heffen die bij de toepassing van het Verdrag van 19 oktober 1970 aan het licht zijn gekomen. De oorzaak van deze onduidelijkheden en onvolkomenheden zijn terug te voeren op de ontwikkelingen die zich sinds 1970 in de nationale fiscale wetgeving en jurisprudentie in Nederland en België hebben voorgedaan. Daarnaast worden onder deze noemer begrepen bepalingen die in het nieuwe Verdrag zijn opgenomen als gevolg van beleidsontwikkelingen op het terrein van het internationale fiscale recht. Voor Nederland gold de notitie «Uitgangspunten van het beleid op het terrein van het internationaal fiscaal (verdragen)recht» hierbij als leidraad.

Als technische aanpassingen kunnen worden genoemd:

- bepalingen inzake hybride entiteiten (punt 2 en punt 4, paragraaf b, van Protocol I)
- een bepaling inzake de bindendheid van overlegprocedures (punt 3 van Protocol I)
- een bepaling betreffende het inwonerschap van pensioenfondsen c.a. (punt 5 van Protocol I)
- een bepaling betreffende de winsttoerekening van bedrijfsklare projecten (punt 8 van Protocol I)
- een bepaling dat vergoedingen voor technische diensten en diensten van raadgevende of toezichthoudende aard onder de reikwijdte van het winstartikel respectievelijk het artikel inzake zelfstandige arbeid vallen en dus niet als royalty's kunnen worden beschouwd (punt 9, paragraaf a, van Protocol I)
- een bepaling die de heffingsbevoegdheid over beloningen van de in de onderneming meewerkende partner regelt (punt 9, paragraaf b, van Protocol I)
- een bepaling inzake overeenkomsten tot verdeling van concernkosten (de zogenoemde costsharing-bepaling) (punt 10 van Protocol I)
- een bepaling die de herkwalificatie van inkomsten tot dividenden regelt (punt 17 van Protocol I)
- een bepaling die de fiscale positie onder het Verdrag van commanditaire vennoten regelt (artikel 10, paragraaf 7)
- een bepaling die voorziet in een uitsluitende woonstaathetfing voor royalty's (artikel 12)
- een bepaling die de verschillende benadering in de jurisprudentie in Nederland en België van de heffingsbevoegdheid van beloningen van de vennootschapsleiding overbrugt (artikel 16 in samenhang met punt 20, paragraaf a, van Protocol I)

- een bepaling die de heffingsbevoegdheid regelt over inkomsten die worden verkregen in de voorperiode van een vennootschap (punt 20, paragraaf b, van Protocol I)
 - een bepaling die bij gesubsidieerde optredens voorziet in een uitsluitende woonstaatheffing voor beloningen van artiesten en sportbeoefenaars (artikel 17, paragraaf 3, in samenhang met punt 21 van Protocol I)
 - een saldobepaling op basis van een «subject-to-tax»-benadering (artikel 21, paragraaf 1)
 - de toepassing van de verrekeningsmethode voor bepaalde, aan een vaste inrichting toerekenbare, passieve inkomsten (artikel 23, paragraaf 2, subparagraaf d)
 - een bepaling betreffende werkzaamheden buitengaats (artikel 24)
 - een praktische regeling voor inkomsten uit transparante instellingen voor collectieve belegging in effecten (artikel 25)
 - een bepaling die bij detachering van werknemers voorziet in aftrek van pensioenpremies in de werkstaat bij voortgezette pensioenopbouw in de woonstaat (artikel 26, paragraaf 7)
 - een bepaling betreffende het afzien van heffingsrente bij overlegprocedures (punt 27 van Protocol I)
 - een bepaling betreffende het verlenen van bijstand bij invordering (artikel 30 in samenhang met de punten 28 en 29 van Protocol I).
- Voor een toelichting op deze bepalingen wordt verwezen naar de gezamenlijke artikelsgewijze toelichting.

3. Budgettaire consequenties

De budgettaire gevolgen van het nieuwe Verdrag kunnen voor Nederland, los van de uitvoeringskosten, neutraal worden ingeschat. De positieve budgettaire gevolgen als gevolg van het niet voortzetten van de grensarbeidersregeling (er zijn, zoals hiervóór is opgemerkt meer Belgische grensarbeiders die in Nederland werkzaam zijn dan dat er Nederlandse grensarbeiders zijn die in België werkzaam zijn) vallen weg tegen de negatieve budgettaire gevolgen van de compensatiemaatregelen van artikel 27 van het Verdrag en de macro-economische verrekening van Protocol II. De overige bepalingen geven ten opzichte van de bepalingen van het Verdrag van 19 oktober 1970 naar verwachting feitelijk slechts een minimaal positief budgettair effecten te zien, omdat de bepalingen waarmee de heffingsbevoegdheden van Nederland ten opzichte van het Verdrag van 19 oktober 1970 worden uitgebreid, veelal een prohibitief karakter hebben.

De uitvoeringskosten van dit Verdrag voor de Belastingdienst kunnen worden geschat op structureel 1,45 mio euro (f 3,2 mio) per jaar en incidenteel 2,95 mio euro (f 6,5 mio). Deze kosten betreffen de uitvoering van de in artikel 27 van het Verdrag neergelegde compensatieregelingen, waarbij rekening is gehouden met de aanbevelingen van de Commissie grensarbeiders.

Het verdrag leidt daarnaast tot een lichte afname van de administratieve lasten voor de betrokken bedrijven. Deze afname bedraagt naar schatting circa f 50 000 (€ 22 500). De afname hangt samen met de voorstellen in de sfeer van de loonbelasting.

4. Koninkrijkspositie

Het nieuwe Verdrag bevat geen bepaling op grond waarvan het bij nadere verdragen hetzij in het geheel, hetzij gewijzigd, zou kunnen worden uitgebreid tot de Nederlandse Antillen en Aruba. België was niet bereid tot het opnemen van een dergelijke bepaling. De achtergrond daarvan is dat ten tijde van de besprekingen over het nieuwe Verdrag de kans aanzienlijk

was dat de Nederlandse Antillen en Aruba – gelet op de fiscale praktijk in deze landen – volgens de criteria van het OESO-rapport «Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue» van 9 april 1998 zouden moeten worden aangemerkt als zogenoemde «tax havens». Wel was België bereid tot het afgeven van een intentiebrief waarin de bereidheid wordt uitgesproken om desgewenst met de Nederlandse Antillen en Aruba besprekingen aan te gaan over de mogelijkheid tot het sluiten van een bilateraal verdrag ter voorkoming van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontgaan van belasting, nadat deze landen hun fiscale stelsel en het uitvoeringsbeleid terzake in overeenstemming hebben gebracht met internationaal aanvaarde fiscale beginselen (de zogenoemde OESO-normen). Deze intentiebrief is bij het Verdrag gevoegd.

5. Voorstel tot wet

Het onderhavige wetsvoorstel strekt tot goedkeuring van het nieuwe Verdrag met de daarbij behorende protocollen en briefwisseling. Gezien het grote belang dat aan dit nieuwe Verdrag moet worden gehecht en gelet op de budgettaire consequenties die voortvloeien uit de macro-economische verrekening, is gekozen voor een procedure van uitdrukkelijke goedkeuring. De afzonderlijke artikelen van het goedkeuringswetsvoorstel behoeven geen nadere toelichting.

De Staatssecretaris van Financiën,
W. J. Bos

De Minister van Buitenlandse Zaken,
J. J. van Aartsen

Personen op wie het verdrag van toepassing is (artikel 1)

In overeenstemming met het OESO Modelverdrag 1992/1997 is de persoonlijke werkingssfeer van het verdrag beperkt tot personen die inwoner zijn van een of van beide verdragsluitende Staten.

Belastingen waarop het verdrag van toepassing is (artikel 2 en punt 1 van Protocol I)

In paragraaf 1 is overeenkomstig het OESO Modelverdrag 1992/1997 bepaald dat de materiële werkingssfeer van het verdrag beperkt is tot belastingen naar het inkomen en naar het vermogen die, ongeacht de wijze van heffing, worden geheven ten behoeve van een verdragsluitende Staat, van de staatkundige onderdelen of plaatselijke publiekrechtelijke lichamen daarvan. In paragraaf 2 is vervolgens overeenkomstig het OESO Modelverdrag 1992/1997 een definitie opgenomen van de begrippen belastingen naar het inkomen en belastingen naar het vermogen.

Ingevolge paragraaf 2 worden, voor zover van belang, onder belastingen naar het inkomen en naar het vermogen begrepen belastingen naar voordelen verkregen uit de vervreemding van roerende of onroerende goederen. Voor wat Nederland betreft is in punt 1 van Protocol I bepaald dat de uitdrukking «onroerende goederen» voor de toepassing van artikel 2, paragraaf 2, artikel 6, artikel 13, paragraaf 1, artikel 21, paragraaf 2, en artikel 22, paragraaf 1, van het verdrag moet worden gelezen als «onroerende zaken». Dit houdt verband met het vervallen van artikel 555 van het Nederlandse «oud» Burgerlijk Wetboek, waarin is bepaald dat onder begrip «zaken» worden verstaan alle goederen en rechten die het voorwerp van eigendom kunnen zijn, en de invoering van artikel 1 van Boek 3 van het Nederlandse nieuw Burgerlijk Wetboek, waarin is bepaald dat de uitdrukking «goederen» alle zaken en alle vermogensrechten omvat. Met betrekking tot belastingen naar het vermogen zijn in dit verband artikel 2, paragraaf 3, subparagraaf b, ten 5°, waarin is bepaald dat de Nederlandse vermogensbelasting onder de materiële werkingssfeer van het verdrag valt, en artikel 22, waarin bepalingen zijn opgenomen inzake de verdeling van heffingsbevoegdheden met betrekking tot vermogen, van belang. Deze bepalingen zijn op Nederlands verzoek in het verdrag opgenomen, ondanks de omstandigheid dat België geen vermogensbelasting kent en de Nederlandse Wet op de vermogensbelasting 1964 ingevolge artikel 11.1 van de Wet inkomstenbelasting 2001 met ingang van 1 januari 2001 is ingetrokken. In de praktijk zullen de onderhavige bepalingen van het verdrag dan ook slechts betekenis hebben indien ten minste een van beide Staten (opnieuw) een vermogensbelasting invoert. Ten tijde van de onderhandelingen had de Nederlandse Wet inkomstenbelasting 2001 nog de status van wetsvoorstel; dat neemt niet weg dat dit wetsvoorstel in het overleg is betrokken. In dat verband is tevens de in hoofdstuk 5 van de Wet inkomstenbelasting 2001 neergelegde heffing van belasting over inkomen uit sparen en beleggen (forfaitaire rendementsheffing) besproken. België en Nederland zijn het erover eens dat deze forfaitaire rendementsheffing als een belasting naar het inkomen moet worden aangemerkt. Voor de motivering terzake wordt korthedshalve verwezen naar paragraaf 6.3.8 van de Nota naar aanleiding van het verslag bij het wetsvoorstel Wet inkomstenbelasting 2001 (Belastingherziening 2001) (Kamerstukken II 1999/2000, 26 727, nr. 7, blz. 280–285).

In paragraaf 3 zijn de bestaande Belgische en Nederlandse belastingen opgesomd die onder de materiële werkingssfeer van het verdrag vallen.

De in subparagraaf a opgesomde Belgische belastingen die onder de materiële werkingssfeer van het verdrag vallen, betreffen de bij of krachtens het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 geheven:

- (1) personenbelasting waaraan onderworpen zijn natuurlijke personen die rijksinwoner van België zijn;
- (2) vennootschapsbelasting waaraan onderworpen zijn binnenlandse vennootschappen, d.i. vennootschappen die in België hun maatschappelijke zetel, hun voornaamste inrichting of hun zetel van bestuur of beheer hebben en niet van vennootschapsbelasting zijn uitgesloten, alsmede de gemeentespaarkassen als vermeld in artikel 124 van de nieuwe gemeentewet;
- (3) rechtspersonenbelasting waaraan onderworpen zijn de Belgische Staat, de Gemeenschappen, de Gewesten, de provincies, de agglomeraties, de federaties van gemeenten, de openbare centra voor maatschappelijk welzijn, de openbare kerkelijke instellingen, alsmede de rechtspersonen die niet aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen, in het bijzonder de verenigingen zonder winstoogmerk (vzw's) en andere rechtspersonen die zich niet bezighouden met de exploitatie van een onderneming of met verrichtingen van winstgevende aard en de in artikel 180 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 opgesomde rechtspersonen;
- (4) belasting van niet-inwoners waaraan onderworpen zijn: (i) natuurlijke personen die geen rijksinwoner van België zijn, (ii) buitenlandse vennootschappen, alsmede verenigingen, instellingen of lichamen zonder rechtspersoonlijkheid die zijn opgericht in een rechtsvorm die vergelijkbaar is met die van een vennootschap naar Belgisch recht en die hun maatschappelijke zetel, hun voornaamste inrichting of hun zetel van bestuur of beheer niet in België hebben, en (iii) vreemde Staten, staatkundige onderdelen en plaatselijke gemeenschappen daarvan, alsmede alle rechtspersonen die hun maatschappelijke zetel, hun voornaamste inrichting of hun zetel van bestuur of beheer niet in België hebben en geen onderneming exploiteren of zich niet met verrichtingen van winstgevende aard bezighouden of zich zonder winstoogmerk uitsluitend met in artikel 182 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 vermelde verrichtingen bezighouden; en
- (5) aanvullende crisisbijdrage die bij wege van opcentiemen overeenkomstig artikel 463bis van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 wordt geheven op de belasting die verschuldigd is door personen die zijn onderworpen aan de hiervóór onder (1) tot en met (4) genoemde belastingen.

Voorts vallen onder de materiële werkingssfeer van het verdrag de bij of krachtens het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 geheven voorheffingen, de opcentiemen op deze voorheffingen en op de hiervóór onder (1) tot en met (4) genoemde belastingen, alsmede de aanvullende belastingen (in het bijzonder de in artikel 465 en volgende van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 bedoelde aanvullende gemeentebelasting en aanvullende agglomeratiebelasting) op de hiervóór onder (1) genoemde personenbelasting. Bij de voorheffingen gaat het om de onroerende voorheffing die verschuldigd is overeenkomstig artikel 251 en volgende van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, de roerende voorheffing die verschuldigd is overeenkomstig artikel 261 en volgende van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, en de bedrijfsvoorheffing die verschuldigd is overeenkomstig artikel 270 en volgende van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992.

De korting op de personenbelasting, toegekend bij decreet van 22 december 2000¹, is niet afzonderlijk vermeld omdat die impliciet begrepen is in de personenbelasting. Deze korting op de personenbelasting kan als zodanig geen element van dubbele belasting omvatten. Volledigheids-

¹ Decreet van het Vlaams Parlement houdende toekenning van een korting op de personenbelasting, gepubliceerd in het Belgisch Staatsblad van 25 januari 2001.

halve, wat het aspect non-discriminatie betreft, wordt verwezen naar de toelichting bij artikel 26.

Nederland

De in subparagraaf b opgesomde Nederlandse belastingen die onder de materiële werkingssfeer van het verdrag vallen, betreffen:

- (1) de bij of krachtens de Wet inkomstenbelasting 2001 geheven inkomstenbelasting waaraan onderworpen zijn natuurlijke personen die inwoner van Nederland zijn alsmede natuurlijke personen die geen inwoner van Nederland zijn maar wel Nederlands inkomen genieten;
- (2) de bij of krachtens de Wet op de loonbelasting 1964 geheven loonbelasting over het loon van werknemers die in dienstbetrekking staan tot een in Nederland wonende of gevestigde inhoudingsplichtige, dan wel een in het buitenland wonende of gevestigde en als zodanig aangewezen inhoudingsplichtige;
- (3) de bij of krachtens de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 geheven vennootschapsbelasting waaraan onderworpen zijn in Nederland gevestigde lichamen alsmede niet in Nederland gevestigde lichamen die Nederlands inkomen genieten. Onder de vennootschapsbelasting wordt tevens begrepen het aandeel van de Staat der Nederlanden in de netto winsten die zijn behaald met de exploitatie van natuurlijke rijkdommen en die wordt geheven krachtens de Mijwet 1810 met betrekking tot concessies uitgegeven vanaf 1967 of krachtens de Nederlandse Mijwet continentaal plat 1965;
- (4) de bij of krachtens de Wet op de dividendbelasting 1965 geheven dividendbelasting over uit Nederland afkomstige dividenden; en
- (5) de vermogensbelasting. Hiervoor wordt verwezen naar hetgeen is opgemerkt bij de paragrafen 1 en 2 van dit artikel.

In paragraaf 4 is overeenkomstig het OESO Modelverdrag 1992/1997 bepaald 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 paragraaf 3 opgesomde belastingen worden geheven. De bevoegde autoriteiten van de verdragssluitende Staten zijn gehouden om elkaar te informeren over alle wezenlijke wijzigingen die in hun respectievelijke nationale belastingwetten zijn aangebracht.

Algemene begripsbepalingen (artikel 3 en punten 2 en 3 van Protocol I)

In paragraaf 1, subparagraaf a, ten 1^o, is bepaald dat voor de toepassing van het verdrag de uitdrukkingen «een verdragssluitende Staat» en «verdragssluitende Staten» betekenen het Koninkrijk België of het Koninkrijk der Nederlanden, naar gelang de context, respectievelijk het Koninkrijk België én het Koninkrijk der Nederlanden. Onder ten 2^o en ten 3^o van deze subparagraaf is vervolgens de betekenis van de uitdrukkingen «België» en «Nederland» nader omschreven. Voor wat de omschrijving van de uitdrukking «Nederland» betreft, is daaronder het Nederlandse deel van het in de Noordzee gelegen continentale plat begrepen. Nadat de Rijkswet van 27 mei 1999, Stb. 1999, 281, in werking is getreden, zal deze omschrijving tevens de aan Nederland toebedeelde exclusieve economische zone omvatten. Voor wat België betreft, en in het bijzonder de uitdrukking «maritieme zones waarover België in overeenstemming met het internationaal recht soevereine rechten of zijn jurisdictie uitoefent», zijn daarbij eveneens begrepen het Belgische deel van het in de Noordzee gelegen continentale plat, evenals de exclusieve economische zone. Het vernoemde Belgische deel van het continentale plat is nader bepaald in het Verdrag tussen het Koninkrijk België en het Koninkrijk der Nederlanden

inzake de afbakening van het continentaal plat, en bijlage, en briefwisseling ondertekend te Brussel op 18 december 1996 en goedgekeurd bij wet van 10 augustus 1998 (Belgisch Staatsblad van 19 juni 1999). Volledigheidshalve wordt nog opgemerkt dat door laatstgenoemde wet eveneens het Verdrag tussen het Koninkrijk België en het Koninkrijk der Nederlanden inzake de zijwaartse afbakening van de territoriale zee, ondertekend te Brussel op 18 december 1996, werd goedgekeurd.

Overeenkomstig artikel 57 van het Zeerechtverdrag van 1982 (UNCLOS III) dat door België werd ondertekend op 5 december 1984 en dat in werking trad op 16 november 1994, kan de exclusieve economische zone zich maximaal uitstrekken tot 200 zeemijlen vanaf de basislijn. Het Zeerechtverdrag biedt de Staten de mogelijkheid om, ofwel eenzijdig een exclusieve economische zone af te kondigen, ofwel van een internationaal verdrag met derde Staten de betrokken zone af te bakenen. België heeft van de eerstgenoemde mogelijkheid gebruik gemaakt door de wet van 22 april 1999 betreffende de exclusieve economische zone van België in de Noordzee (Belgisch Staatsblad van 10 juli 1999).

Ingevolge paragraaf 1, subparagraaf b, betekent de uitdrukking «persoon», tenzij de context van het verdrag anders vereist, een natuurlijke persoon, een vennootschap en elke andere vereniging van personen. Bij de omschrijving van deze uitdrukking is in tegenstelling tot de gewoonlijk door Nederland gehanteerde uitdrukking «lichaam», de uitdrukking «vennootschap» gehanteerd. De reden daarvan is dat de Belgische nationale fiscale wetgeving de uitdrukking «lichaam» niet kent. Voor de toepassing van het verdrag heeft de uitdrukking «vennootschap», gelet op de nadere omschrijving daarvan in paragraaf 1, subparagraaf c, echter dezelfde betekenis als de voor Nederland gebruikelijke uitdrukking «lichaam».

Op grond van paragraaf 1, subparagraaf c, heeft de uitdrukking «vennootschap», tenzij de context van het verdrag anders vereist, de betekenis van elke rechtspersoon of elke eenheid die voor de belastingheffing in de verdragsluitende Staat waarvan zij inwoner is, als een rechtspersoon wordt behandeld. Mede gelet op het bepaalde in paragraaf 2 van artikel 3 sluit deze omschrijving van de uitdrukking «vennootschap» niet uit dat een buitenlands samenwerkingsverband, dat wil zeggen een samenwerkingsverband waarvan het bedrijf feitelijk in de ene verdragsluitende Staat wordt uitgeoefend en waarvan een of meer van de participanten inwoner zijn van de andere verdragsluitende Staat, volgens het nationale recht van de ene verdragsluitende Staat kwalificeert als een vennootschap in de zin van subparagraaf c en volgens het nationale recht van de andere verdragsluitende Staat als een transparante entiteit¹. In dit verband wordt dan ook wel gesproken van hybride entiteiten. Een dergelijk kwalificatieverschil kan leiden tot dubbele belasting of dubbele vrijstelling. In de Belgisch-Nederlandse verhouding doet zich dit voor bij samenwerkingsvormen als maatschappen, vennootschappen onder firma, commanditaire vennootschappen en (Belgische) tijdelijke verenigingen. Zo kwalificeert een vennootschap onder firma in de zin van artikel 16 van het Nederlandse Wetboek van Koophandel als een transparante entiteit met als gevolg dat ieder van de beherende vennoten voor zijn winstaandeel in de belastingheffing wordt betrokken. Volgens het nationale recht van België kwalificeert deze vennootschap onder firma evenwel als een rechtspersoon in de zin van subparagraaf c met als gevolg dat de winst van het samenwerkingsverband op vennootschapsniveau en de beherende vennoten voor de aan hen uitgekeerde winstaandelen in de belastingheffing worden betrokken. Het OESO-rapport «The application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships» bevat aanwijzingen voor de wijze waarop de problematiek die uit deze kwalificatieverschillen voortvloeit, opgelost zou kunnen worden. Gelet op het voorbehoud dat Nederland in onderdeel 20

¹ Zie voor de criteria die Nederland aanlegt bij de beoordeling of een buitenlands samenwerkingsverband voor de toepassing van de Nederlandse regelgeving als een «vennootschap» of als een transparante entiteit kwalificeert, het Besluit van 17 maart 1997, nr. IFZ97/201, V-N 1997, blz. 1456, punt 7, en het Besluit van 18 september 1997, nr. DGO97/00417, V-N 1997, blz. 4373, punt 8.

van bijlage II bij het rapport heeft gemaakt vanwege de omstandigheid dat het rapport geen alomvattende oplossing voor deze problematiek bevat, is het wenselijk deze problematiek afzonderlijk in het verdrag te regelen. Dit is geschied in punt 2 en punt 4, paragraaf b, van Protocol I.

In punt 2 van Protocol I is geregeld op welke wijze bij hybride entiteiten dubbele belasting respectievelijk dubbele vrijstelling wordt voorkomen. Daartoe is bepaald dat ingeval een vennootschap in de ene verdragsluitende Staat als zodanig aan de belastingheffing is onderworpen, terwijl het inkomen en/of vermogen van die vennootschap in de andere verdragsluitende Staat als inkomen en/of vermogen van de respectieve gerechtigden tot die vennootschap wordt belast, de belasting, het inkomen en het vermogen van die vennootschap geacht worden belasting, inkomen en vermogen te zijn van de respectieve gerechtigden tot die vennootschap en wel naar rato van ieders deelname in het vermogen van die vennootschap. Voor zoveel nodig kan daarbij worden bepaald dat de desbetreffende gerechtigden de ten laste van de vennootschap geheven belasting over het inkomen en/of vermogen, inclusief de eventuele daarover door derde Staten geheven bronbelasting, naar rato van ieders deelname in het vermogen van de vennootschap kunnen verrekenen met de belasting die zij in de andere verdragsluitende Staat verschuldigd zijn over het op grond van vorenstaande volzin aan hen toegerekende gedeelte van dit inkomen en/of vermogen. Tevens kan daarbij worden bepaald dat de verdragsluitende Staat waarvan de vennootschap inwoner is, afziet van eventuele belastingheffing over de uitdelingen van winst die de vennootschap vanuit het perspectief van deze Staat doet aan de gerechtigden die inwoner zijn van de andere verdragsluitende Staat. De facto impliceert deze bepaling van punt 2 van Protocol I voor Nederland een codificatie onder het verdrag van het Besluit van 18 september 1997, nr. DGO97/00147 (fiscale kwalificatie inkomensstromen uit buitenlandse samenwerkingsverbanden), V-N 1997, blz. 4373, punt 8. Zie met betrekking tot inkomsten die als stille (commanditaire) vennoot worden verkregen uit winstaandelen tevens de toelichting bij paragraaf 7 van artikel 10. Volgend voorbeeld illustreert punt 2 van Protocol I. Een natuurlijke persoon die inwoner is van Nederland en een natuurlijke persoon die inwoner is van België gaan een vennootschap onder firma in de zin van artikel 16 van het Nederlandse Wetboek van Koophandel aan. Ieder van deze personen is als vennoot voor 50% gerechtigd tot het vermogen van de vennootschap onder firma. De onderneming van deze vennootschap onder firma wordt feitelijk in België gedreven. Naar Belgisch recht vormt de vennootschap onder firma een vennootschap in de zin van paragraaf 1, subparagraaf c, van artikel 3 van het verdrag. De door de vennootschap onder firma behaalde winst van bijvoorbeeld 100 wordt op vennootschapsniveau belast met Belgische vennootschapsbelasting, bijvoorbeeld 40. Naar Nederlands recht is de vennootschap onder firma een transparante entiteit. Dit impliceert dat de Nederlandse vennoot geacht wordt zijn onderneming door middel van een in België gevestigde vaste inrichting uit te oefenen en dat hij mitsdien in de heffing van inkomstenbelasting wordt betrokken voor 50, over welk bedrag vervolgens ingevolge artikel 23, paragraaf 2, subparagraaf b, voorkoming van dubbele belasting wordt verleend volgens de vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud. Op grond van de toepassing van de vrijstellingsmethode is het derhalve niet strikt noodzakelijk om de volgens de tweede volzin van punt 2 van Protocol I geheven Belgische vennootschapsbelasting van 20 (40% van 50) te kwalificeren als met de Nederlandse inkomstenbelasting te verrekenen belasting. Indien de vennootschap onder firma vervolgens de winst na belasting uitdeelt dan zal over het gedeelte dat aan de Belgische vennoot wordt uitgekeerd, namelijk 30, een in de regel bevrijdende roerende voorheffing van in principe 25% verschuldigd zijn. Over het gedeelte van de gereserveerde winst na belasting dat aan de Nederlandse vennoot wordt

uitgekeerd, is ingevolge artikel 10, paragraaf 2, subparagraaf b, in beginsel maximaal 15% Belgische belasting verschuldigd. Vanuit Nederlands perspectief bezien, leidt de Belgische belasting over de uitgekeerde winst de facto tot dubbele belastingheffing. Deze dubbele heffing kan op twee manieren worden vermeden: (i) doordat België ingevolge de laatste volzin van punt 2 van Protocol I afziet van het heffen van belasting, of (ii) doordat Nederland ter zake van de Belgische belasting analoog aan de verrekeningsmethode van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 voorkoming van dubbele belasting verleent. In voorkomend geval zullen de bevoegde autoriteiten ingevolge artikel 28, paragraaf 3, van het verdrag in onderlinge overeenstemming regelen volgens welke methode dubbele belasting terzake wordt voorkomen.

Voor een toelichting bij punt 4, paragraaf b, van Protocol I wordt verwezen naar de toelichting bij artikel 4.

In overeenstemming met het OESO Modelverdrag 1992/1997 bepaalt paragraaf 1, subparagraaf d, dat, tenzij de context van het verdrag anders vereist, de uitdrukkingen «onderneming van een verdragsluitende Staat» en «onderneming van de andere verdragsluitende Staat» een onderneming gedreven door een inwoner van een verdragsluitende Staat respectievelijk een onderneming gedreven door een inwoner van de andere verdragsluitende Staat betekenen.

Ingevolge paragraaf 1, subparagraaf e, omvat de uitdrukking «internationaal verkeer», tenzij de context van het verdrag anders vereist, alle vervoer met een schip, binnenvaartschip of luchtvaartuig dat wordt geëxploiteerd door een onderneming waarvan de plaats van werkelijke leiding in een van de verdragsluitende Staten is gelegen, behalve wanneer het schip, binnenvaartschip of luchtvaartuig uitsluitend wordt geëxploiteerd tussen plaatsen die in de andere verdragsluitende Staat zijn gelegen.

In paragraaf 1, subparagraaf f, is bepaald dat onder de uitdrukking «bevoegde autoriteit» wordt verstaan de (federale) Minister van Financiën van België respectievelijk de Minister van Financiën van Nederland of hun bevoegde vertegenwoordigers.

In paragraaf 1, subparagraaf g, is, in lijn met het OESO Modelverdrag 1992/1997, vastgelegd dat de uitdrukking «onderdanen» omvat (i) alle natuurlijke personen die de nationaliteit van een verdragsluitende Staat bezitten, en (ii) alle vennootschappen en verenigingen die hun rechtspositie als zodanig ontleen aan de wetgeving die in een verdragsluitende Staat van kracht is.

In paragraaf 2 is met betrekking tot de uitleg van een niet in het verdrag omschreven uitdrukking, in overeenstemming met het OESO-modelverdrag 1992/1997, de zogenaamde dynamische interpretatiemethode voorgeschreven. Volgens deze methode heeft een dergelijke uitdrukking, bij toepassing van het verdrag door een verdragsluitende Staat, de betekenis die daaraan volgens het nationale recht van die Staat wordt gegeven op het moment van toepassing van het verdrag, tenzij de context van het verdrag anders vereist. Voorts geldt daarbij als rangorde in de nationale wetgeving dat de betekenis van een dergelijke uitdrukking volgens de belastingwetgeving voorrang heeft op de betekenis daarvan volgens andere wetgeving.

Voor punt 3 van Protocol I wordt verwezen naar de toelichting bij artikel 28.

In paragraaf 1 is, in overeenstemming met het OESO Modelverdrag 1992/1997, bepaald dat de uitdrukking «inwoner van een verdragsluitende Staat» betekent iedere persoon die ingevolge de wetgeving van die Staat aldaar aan de belasting is onderworpen op grond van zijn woonplaats, verblijf, plaats van leiding of enige andere soortgelijke omstandigheid. Voorts is bepaald dat personen die ingevolge de wetgeving van een verdragsluitende Staat slechts aan belasting zijn onderworpen ter zake van inkomsten uit bronnen in die Staat of ter zake van in die Staat gelegen vermogen, voor de toepassing van het verdrag niet als inwoner van die Staat worden aangemerkt.

Paragraaf 2 bevat, in overeenstemming met het OESO Modelverdrag 1992/1997, de zogenoemde «tiebreaker-rule» voor situaties waarin een natuurlijke persoon op grond van de bepalingen van paragraaf 1 inwoner van beide verdragsluitende Staten is. In een dergelijke situatie wordt de desbetreffende natuurlijke persoon geacht inwoner te zijn van de verdragsluitende Staat waar hij een duurzaam tehuis tot zijn beschikking heeft, dan wel indien hij in beide Staten een dergelijk tehuis heeft, in de verdragsluitende Staat waar het middelpunt van zijn levensbelangen is gelegen. Indien dit middelpunt niet is te bepalen of indien de desbetreffende persoon in geen van beide Staten over een duurzaam tehuis beschikt, wordt hij geacht inwoner te zijn van de verdragsluitende Staat waar hij gewoonlijk verblijft. Verblijft hij gewoonlijk in (geen van) beide Staten dan wordt hij geacht inwoner te zijn van de verdragsluitende Staat waarvan hij onderdaan is. Is hij ten slotte onderdaan van (geen van) beide Staten, dan regelen de bevoegde autoriteiten ingevolge artikel 28, paragraaf 3, in onderlinge overeenstemming van welke verdragsluitende Staat deze persoon geacht wordt inwoner te zijn.

Paragraaf 3 bevat ten slotte, in overeenstemming met het OESO Modelverdrag 1992/1997, de «tiebreaker-rule» voor situaties waarin een andere dan een natuurlijke persoon op grond van de bepalingen van paragraaf 1 inwoner van beide verdragsluitende Staten is. In een dergelijke situatie wordt deze persoon geacht alleen inwoner te zijn van de verdragsluitende Staat waar de plaats van zijn werkelijke leiding is gelegen.

Teneinde zeker te stellen dat natuurlijke personen die, naar de feiten en omstandigheden beoordeeld, wonen aan boord van een schip of binnenvaartschip en niet beschikken over een werkelijke woonplaats in een van de verdragsluitende Staten, onder de personen vallen op wie het verdrag van toepassing is, is in punt 4, paragraaf a, van Protocol I bepaald dat zij geacht worden hun woonplaats te hebben in de verdragsluitende Staat waarin het desbetreffende schip of binnenvaartschip zijn thuishaven heeft.

Punt 4, paragraaf b, van Protocol I, stelt – in het verlengde van de regeling van punt 2 van Protocol I – voor hybride entiteiten de gerechtigdheid tot de verdragsvoordelen zeker. Daartoe is bepaald dat ingeval een vennootschap in de ene verdragsluitende Staat niet als zodanig aan de belastingheffing is onderworpen, terwijl dit in de andere verdragsluitende Staat wel het geval is, de vennootschap de andere Staat kan verzoeken jegens haar de bepalingen van hoofdstuk III, IV en V van het verdrag toe te passen in de mate waarin deze bepalingen toegepast hadden moeten worden indien de gerechtigden tot die vennootschap, ieder voor zijn aandeel in die vennootschap, het inkomen en het vermogen rechtsreeks zouden hebben genoten respectievelijk bezeten. Deze bepaling laat onverlet dat die andere Staat volgens zijn nationale wetgeving de grondslag bepaalt waarover de belasting van de vennootschap wordt geheven en deze slechts

vermindert in zoverre als rechtstreeks voortvloeit uit de bepalingen van de eerste volzin van punt 4, paragraaf b, van Protocol I. De bepaling van punt 4, paragraaf b, van Protocol I, die evenwel bilateraal is opgesteld, concreetiseert in feite het Besluit van 17 maart 1997, nr. IFZ97/201 (verdrags-toepassing op hybride buitenlandse entiteiten die opbrengsten uit Nederland genieten), V-N 1997, blz. 1456, punt 7, onder het verdrag. Volgend voorbeeld illustreert punt 4, paragraaf b, van Protocol I. Een natuurlijke persoon en een BV, die beiden inwoner van Nederland zijn, zijn een vennootschap onder firma in de zin van artikel 16 van het Nederlandse Wetboek van Koophandel aangegaan. Ieder van deze personen is als vennoot voor 50% gerechtigd tot het vermogen van de vennootschap onder firma. De onderneming van deze vennootschap onder firma wordt feitelijk in Nederland gedreven. Tot het ondernemingsvermogen van de vennootschap onder firma behoort 20 percent van het aandelenkapitaal in een BVBA die inwoner is van België. De BVBA keert een dividend uit van 100. Naar Belgisch recht vormt de vennootschap onder firma een vennootschap in de zin van paragraaf 1, subparagraaf c, van artikel 3 van het verdrag; naar Nederlands recht is de vennootschap onder firma een transparante entiteit. Vanuit Belgische optiek impliceert dit met betrekking tot het dividend van 100 dat de verdragsvoordelen van artikel 10 niet kunnen worden verleend. Immers, de vennootschap onder firma is als zodanig niet onderworpen aan Nederlandse belastingheffing en is derhalve geen inwoner in de zin van artikel 1 in samenhang met artikel 4 van het verdrag. Voorts kunnen de vennoten vanuit Belgische optiek niet worden aangemerkt als de uiteindelijk gerechtigden tot het dividend. Zonder nadere regeling zou België het dividend derhalve volgens zijn nationale regelgeving belasten met 25% roerende voorheffing. Ingevolge de bepalingen van punt 4, paragraaf b, van Protocol I, kan de vennootschap onder firma België verzoeken met betrekking tot het dividend de verdragsvoordelen van artikel 10 te verlenen in de mate waarin die voordelen aan de vennoten zouden worden verleend indien zij de uiteindelijk gerechtigden tot dat dividend zouden zijn geweest. Met toepassing van de bepalingen van punt 4, paragraaf b, van Protocol I wordt de roerende voorheffing over het dividend dan verminderd tot 10%; dit percentage is het rekenkundige resultaat van het verdragsvoordeel waarop de BV in voorkomend geval vanwege haar aandeel van 50% in het dividend ingevolge artikel 10, paragraaf 2, subparagraaf a, recht zou hebben gehad (5% roerende voorheffing over 50 dividend) en van het verdragsvoordeel waarop de natuurlijke persoon in voorkomend geval vanwege zijn aandeel van 50% in het dividend ingevolge artikel 10, paragraaf 2, subparagraaf b, recht zou hebben gehad (15% roerende voorheffing over 50 dividend).

Teneinde buiten twijfel te stellen dat een verdragsluitende Staat, een staatkundig onderdeel of plaatselijk publiekrechtelijk lichaam alsmede een van belastingheffing vrijgesteld pensioenfonds of instelling die uitsluitend werkzaam is voor godsdienstige, liefdadige, wetenschappelijke, opvoedkundige of openbare doeleinden aanspraak kan maken op de voordelen van het verdrag, is in punt 5 van Protocol I uitdrukkelijk bepaald dat dergelijke overheden, instellingen en pensioenfondsen voor de toepassing van het verdrag zijn aan te merken als inwoner van de verdragsluitende Staat waarin zij zijn gevestigd. Onder een pensioenfonds wordt in dit verband verstaan een pensioenfonds dat als zodanig is erkend door en onder toezicht staat van de verdragsluitende Staat waarin het is gevestigd.

Vaste inrichting (artikel 5 en punten 6 en 7 van Protocol I)

In paragraaf 1 is overeenkomstig het OESO Modelverdrag 1992/1997, vastgelegd dat de uitdrukking «vaste inrichting» voor de toepassing van het verdrag betekent een vaste bedrijfsinrichting met behulp waarvan de werkzaamheden van een onderneming geheel of gedeeltelijk worden

uitgevoerd. In paragraaf 2 is vervolgens bepaald dat de uitdrukking «vaste inrichting» in het bijzonder omvat een plaats waar leiding wordt gegeven, een filiaal, een kantoor, een fabriek, een werkplaats, en een mijn, olie- of gasbron, steengroeve of enige andere plaats waar natuurlijke rijkdommen worden gewonnen.

In paragraaf 3 is overeenkomstig het OESO Modelverdrag 1992/1997, bepaald dat een plaats van uitvoering van een bouwwerk of van constructie- of installatiewerkzaamheden slechts dan een vaste inrichting vormt indien de duur daarvan 12 maanden overschrijdt. Een met paragraaf 3 vergelijkbare bepaling is opgenomen in artikel 5, paragraaf 2, ten 7°, van het huidige Belgisch-Nederlandse belastingverdrag van 19 oktober 1970. Benadrukt wordt dat onder laatstgenoemde bepaling voor bouwwerken een kortere termijn van 9 maanden geldt. Voor de toepassing van de bepalingen van artikel 5, paragraaf 2, ten 7°, van het belastingverdrag van 19 oktober 1970 zijn, voor zover van belang, in de Circulaire van 22 augustus 1975, nr. Ci.R.9 Div./278948, respectievelijk het Besluit van 22 januari 1979, nr. 079-24, zoals gewijzigd bij Besluit van 26 maart 1989, nr. 088-3766, gepubliceerd in V-N 1989, blz. 1080, punt 12, in onderlinge overeenstemming tussen de Nederlandse en Belgische bevoegde autoriteiten vastgestelde interpretatieregels opgenomen die bij de berekening van de termijn van 9 maanden in acht genomen dienen te worden in geval sprake is van bouwwerken die op verschillende plaatsen en op verschillende tijdstippen worden uitgevoerd. Deze interpretatieregels zijn thans, toegespitst op de onder artikel 5, paragraaf 3, van dit verdrag geldende termijn van 12 maanden, gecodificeerd in punt 6 van Protocol I. Ingevolge paragraaf a van punt 6 worden afzonderlijke bouwwerken en afzonderlijke constructie- of installatiewerkzaamheden voor de vraag of aan de 12-maandsperiode van artikel 5, paragraaf 3, van het verdrag wordt voldaan afzonderlijk beoordeeld. Paragraaf b van punt 6 bepaalt dat van afzonderlijke werken doorgaans sprake is indien deze werken voor rekening van verschillende opdrachtgevers worden uitgevoerd, behoudens indien zij vanuit economisch oogpunt één geheel vormen. Van één geheel is bijvoorbeeld sprake bij de bouw van een winkelcomplex waartoe de verschillende winkeliers aan één aannemer opdracht hebben gegeven. Paragraaf c van punt 6 bepaalt vervolgens dat doorgaans geen sprake is van afzonderlijke werken indien deze voor rekening van één opdrachtgever en ingevolge één overeenkomst worden uitgevoerd, behoudens indien zij niet in enige samenhang worden verricht. Enige samenhang ontbreekt bijvoorbeeld ingeval één opdrachtgever aan één aannemer bij één overeenkomst opdracht geeft tot de bouw – op verschillende locaties – van een woonhuis en een tweede verblijf, terwijl beide huizen door twee afzonderlijke bouwplougen worden gebouwd. Wanneer ten slotte op verschillende locaties werken voor rekening van één opdrachtgever ingevolge meer dan een overeenkomst worden uitgevoerd, dan vormen zij volgens paragraaf d van punt 6 desalniettemin geen afzonderlijke werken en moeten zij voor de berekening van de 12-maandsperiode van artikel 5, paragraaf 3, van het verdrag worden samengenomen indien zij een deel van een groter geheel vormen en er geen noemenswaardige werkonderbreking is geweest. Deze situatie doet zich bijvoorbeeld voor indien één onderneming van dezelfde gemeente bij opvolgende overeenkomsten opdracht krijgt tot bestrating van twee delen van een straat, terwijl de uitvoering van de uit iedere afzonderlijke overeenkomst voortvloeiende werkzaamheden slechts onderbroken wordt vanwege vorstverlet van de werknemers.

Ten slotte is van belang dat onder de uitdrukking «uitvoering van bouwwerken» niet wordt begrepen het verrichten van normale onderhoudswerkzaamheden aan bouwwerken, zoals schilderwerkzaamheden. De vraag of de uitvoering van dergelijke werkzaamheden een vaste inrichting vormt,

dient uitsluitend te worden beantwoord aan de hand van het bepaalde in paragraaf 1 van artikel 5.

In paragraaf 4 zijn, overeenkomstig het OESO Modelverdrag 1992/1997, zes situaties omschreven waarin geen «vaste inrichting» aanwezig wordt geacht; gemeenschappelijk kenmerk van deze situaties is dat het daarbij gaat om het aanhouden of gebruiken van een vaste bedrijfsinrichting waarin uitsluitend activiteiten van voorbereidende aard of met het karakter van hulpwerkzaamheid worden verricht. Wanneer bijvoorbeeld een in België gevestigd call center van een Nederlandse BV uitsluitend werkzaamheden ten behoeve van die BV verricht, zal het call center in het algemeen geen vaste inrichting van die BV vormen.

Wanneer een voor een onderneming werkzame persoon, anders dan een onafhankelijke vertegenwoordiger in zin van paragraaf 6, gemachtigd is om namens haar in een verdragsluitende Staat overeenkomsten af te sluiten en dat recht aldaar gewoonlijk uitoefent, wordt die onderneming volgens paragraaf 5 overeenkomstig het OESO Modelverdrag 1992/1997, geacht in die Staat een vaste inrichting te hebben voor alle werkzaamheden die deze persoon voor haar verricht, behoudens ingeval deze werkzaamheden kwalificeren als activiteiten van voorbereidende aard of met het karakter van hulpwerkzaamheid in de zin van paragraaf 4.

In paragraaf 6 is overeenkomstig het OESO Modelverdrag 1992/1997, bepaald dat een onderneming niet geacht wordt een vaste inrichting in een verdragsluitende Staat te bezitten op grond van de enkele omstandigheid dat zij aldaar zaken doet door middel van een makelaar, een algemeen commissionair of enige andere onafhankelijke vertegenwoordiger, op voorwaarde dat deze personen in de normale uitoefening van hun bedrijf handelen. Deze bepaling is, in overeenstemming met artikel 5, paragraaf 5, van het huidige belastingverdrag van 19 oktober 1970, echter niet van toepassing op een vertegenwoordiger die uitsluitend voor rekening van een of ten hoogste twee verzekeringsondernemingen handelt en die machtiging bezit om namens die onderneming of ondernemingen overeenkomsten af te sluiten en dit recht gewoonlijk uitoefent. De vraag of de verzekeringsondernemingen in dat geval hun onderneming geheel of gedeeltelijk uitoefenen met behulp van een in de andere verdragsluitende Staat gelegen vaste inrichting dient te worden beoordeeld aan de hand van de bepalingen van paragraaf 1 van dit artikel. In dit verband is nog van belang dat een vaste inrichting niet aanwezig wordt geacht indien de werkzaamheden van de desbetreffende onafhankelijke vertegenwoordiger uitsluitend bestaan uit polisbemiddeling ten behoeve van de verzekeringsmaatschappijen.

Ten slotte bepaalt paragraaf 7, in overeenstemming met het OESO Modelverdrag 1992/1997, dat de enkele omstandigheid dat een vennootschap die inwoner is van een verdragsluitende Staat, een dochtervennootschap of een moedervernootschap heeft die in de andere verdragsluitende Staat is gevestigd, dan wel in die andere Staat door middel van een vaste inrichting of anderszins zaken doet, niet meebrengt dat een van deze vennootschappen een vaste inrichting van de andere vennootschap vormt.

Zie voor punt 7 van Protocol I de toelichting bij artikel 6.

Inkomsten uit onroerende goederen (artikel 6 en punten 1 en 7 van Protocol I)

In paragraaf 1 is overeenkomstig het OESO Modelverdrag 1992/1997, bepaald dat inkomsten die een inwoner van een verdragsluitende Staat

verkrijgt uit onroerende goederen (inkomsten uit landbouw- of bosbouwbedrijven daaronder begrepen), die in de andere verdragsluitende Staat zijn gelegen in die andere Staat mogen worden belast. In paragraaf 2 is vastgelegd dat de uitdrukking «onroerende goederen», welke uitdrukking voor wat Nederland betreft ingevolge punt 1 van Protocol I wordt gelezen als «onroerende zaken» (zie de toelichting bij paragraaf 2 van artikel 2), de betekenis heeft die daaraan door het recht van de verdragsluitende Staat waar de desbetreffende goederen zijn gelegen, wordt toegekend. In het geval van België is de verdragsregeling voor onroerende goederen bijgevolg, in overeenstemming met de bepalingen van artikel 7 en volgende en van artikel 471 en volgende van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, van toepassing op inkomsten uit gebouwde of ongebouwde onroerende goederen zomede van nature of door bestemming onroerend materieel en outillage waaraan een kadastraal inkomen is toegekend. Paragraaf 2 bepaalt verder dat de uitdrukking ook de goederen omvat die bij de onroerende goederen behoren, levende en dode have van land- en bosbouwbedrijven, rechten waarop de bepalingen van het privaatrecht betreffende de grondeigendom van toepassing zijn, vruchtgebruik van onroerende goederen en rechten op veranderlijke of vaste vergoedingen ter zake van de exploitatie, of het recht tot exploitatie, van minerale aardlagen, bronnen en andere natuurlijke rijkdommen, maar niet schepen, binnenvaartschepen en vliegtuigen. In dit kader is voorts in punt 7 van Protocol I bepaald dat rechten tot exploratie en exploitatie van natuurlijke rijkdommen, met inbegrip van rechten op, belangen bij, of voordelen uit vermogensbestanddelen die voortvloeien uit die exploratie of exploitatie, fictief worden aangemerkt als onroerende goederen die zijn gelegen in de verdragsluitende Staat waartoe de zeebodem en de ondergrond behoren waarop deze rechten betrekking hebben en tevens als behorend tot de activa van een vaste inrichting die in die Staat is gevestigd. Hiermee wordt verduidelijkt dat inkomsten die uit dergelijke rechten worden getrokken en winst die met de vervreemding van dergelijke rechten wordt behaald, aan de bronstaat ter belastingheffing toekomt.

Paragraaf 3 bepaalt, in overeenstemming met het OESO Modelverdrag 1992/1997, dat de bepalingen van paragraaf 1 van toepassing zijn op inkomsten verkregen uit het rechtstreekse genot, het verhuren of verpachten en elke andere vorm van exploitatie van onroerende goederen. In België gaat het hier bijvoorbeeld om het geïndexeerde kadastraal inkomen van onroerende goederen. Voor de gebouwde percelen wordt dat kadastraal inkomen in de regel vastgesteld op grond van de normale netto-huurwaarde op het toepasselijke referentietijdstip (overeenkomstig artikel 477 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992). De omstandigheid dat dergelijke inkomsten volgens de nationale wetgeving van de verdragsluitende Staten op forfaitaire wijze worden bepaald doet hieraan niet af; zie voor wat Nederland betreft bijvoorbeeld de toepassing van het eigenwoningforfait overeenkomstig artikel 3.112 van de Wet inkomstenbelasting 2001 of de forfaitaire rendementsheffing op onroerende goederen volgens hoofdstuk 5 van die wet.

In paragraaf 4 is ten slotte, in overeenstemming met het OESO Modelverdrag 1992/1997, bepaald dat de bepalingen van de paragrafen 1 en 3 ook van toepassing zijn op inkomsten uit onroerende goederen van een onderneming en op inkomsten uit onroerende goederen die worden gebezigd voor de uitoefening van een zelfstandig beroep.

Ondernemingswinst (artikel 7 en punten 7, 8, 9 en 20 van Protocol I)

Indien een onderneming van een verdragsluitende Staat haar bedrijf uitoefent door middel van een in de andere verdragsluitende Staat gevestigde vaste inrichting, mag de winst van die onderneming, in overeen-

stemming met het OESO Modelverdrag 1992/1997, worden belast in die andere Staat voor zover deze winst aan de vaste inrichting kan worden toegerekend. In paragraaf 2 is daartoe bepaald dat deze toerekening dient te geschieden volgens het zogenoemde «arm's length principle»; aan de vaste inrichting wordt derhalve dat deel van de winst van de onderneming toegerekend dat zij geacht zou kunnen worden te behalen indien zij een onafhankelijke onderneming zou zijn die onder dezelfde of soortgelijke omstandigheden dezelfde of soortgelijke werkzaamheden zou uitoefenen en geheel onafhankelijk zou handelen van de onderneming waarvan zij een vaste inrichting is. In lijn met het «arm's length principle» regelt paragraaf 3 vervolgens dat bij het bepalen van de aan de vaste inrichting toe te rekenen winst, de kosten die ten behoeve van die vaste inrichting zijn gemaakt, daaronder begrepen kosten van de leiding en algemene beheerskosten, in aftrek worden toegelaten, ongeacht of deze kosten zijn gemaakt in de verdragsluitende Staat waar de vaste inrichting is gevestigd of elders. Voor de nadere invulling van het bepaalde in de paragrafen 2 en 3, geldt het commentaar op artikel 7 van het OESO Modelverdrag 1992/1997 als leidraad. In paragraaf 5 is in dit verband nog bepaald dat enkel op grond van de omstandigheid dat een vaste inrichting goederen of koopwaar voor de onderneming aankoopt geen winst aan de vaste inrichting kan worden toegerekend. Ten slotte bevat punt 8 van Protocol I een verduidelijking voor de winstverdeling tussen de vaste inrichting en het hoofdkantoor. Deze verduidelijking houdt in dat ingeval een onderneming van een verdragsluitende Staat de verkoop van goederen of koopwaar en/of een zogenoemd «turnkey-project», waarbij het in het bijzonder gaat om (toezicht op) de levering, installatie of constructie van nijverheids- en handelsuitrusting, wetenschappelijke uitrusting en gebouwen en het realiseren van openbare werken, mede via een in de andere verdragsluitende Staat gevestigde vaste inrichting realiseert, de winst van die vaste inrichting niet wordt bepaald op basis van het totale door de onderneming ontvangen bedrag, maar op basis van dat deel van de winst van de onderneming dat kan worden toegerekend aan de werkelijke werkzaamheden die door de vaste inrichting ter zake van de realisatie van dat project zijn verricht. Indien de overige werkzaamheden terzake door het hoofdkantoor van de onderneming zijn verricht, is het resterende deel van de winst slechts belastbaar in de verdragsluitende Staat waarvan de persoon die de onderneming exploiteert, inwoner is.

In paragraaf 4 is, overeenkomstig het OESO Modelverdrag 1992/1997, bepaald dat paragraaf 2 niet verhindert om, voor zover gebruikelijk in een verdragsluitende Staat, de aan de vaste inrichting toe te rekenen winst op praktische wijze te bepalen op basis van een verdeling van de totale winst van de onderneming over haar verschillende delen. Voorwaarde daartoe is dat het resultaat van deze praktische wijze van winstverdeling in overeenstemming is met de in artikel 7 neergelegde beginselen van winstverdeling. In aansluiting daarop bepaalt paragraaf 6 dat de aan een vaste inrichting toe te rekenen winst van jaar tot jaar volgens dezelfde methode, dat wil zeggen volgens de methode van paragraaf 2 of volgens de methode van paragraaf 4, dient te geschieden, tenzij er een goede en genoegzame reden bestaat voor wisseling van methode.

In paragraaf 7 is ten slotte, in overeenstemming met het OESO Modelverdrag, bepaald dat in de winst begrepen inkomstenbestanddelen die afzonderlijk in andere artikelen van het verdrag worden behandeld, door die artikelen worden beheerst.

Punt 9 van Protocol I bevat een aantal specifieke regelingen met betrekking tot de winst uit onderneming. In paragraaf a is bij wijze van verduidelijking vastgelegd dat vergoedingen voor het verrichten van technische diensten, waaronder worden begrepen het verrichten van studies of

toezichthoudende werkzaamheden van wetenschappelijke, geologische of technische aard, en vergoedingen voor het verrichten van diensten van raadgevende of (algemene) toezichthoudende aard, worden beschouwd als ondernemingswinst of als inkomsten uit zelfstandige beroepen waarop de bepalingen van artikel 7 respectievelijk artikel 14 van toepassing zijn. De ratio van deze bepalingen is onduidelijkheid te voorkomen over de kwalificatie van deze vergoedingen; in de internationale praktijk worden dergelijke vergoedingen namelijk wel eens gekwalificeerd als royalty's.

In de praktijk wordt de natuurlijke persoon die een onderneming drijft veelvuldig bijgestaan door zijn echtgenoot. Deze «bijstand» kan zodanige vormen aannemen dat men ertoe overgaat de verhouding van de ene tot de andere echtgenoot te formaliseren door middel van een vennootschaps- of arbeidsovereenkomst. De beloningen die daarvoor worden verstrekt aan de echtgenoot die bijstand verleent, kwalificeren in dat geval als winst uit onderneming respectievelijk als loon. In grensoverschrijdende situaties geschiedt de verdeling van de heffingsbevoegdheid met betrekking tot dergelijke inkomsten volgens de artikelen 7, 14, 15 en/of 16. Minder evident zijn de gevolgen in situaties waarin de verhouding van de ene tot de andere echtgenoot niet is geformaliseerd door middel van een vennootschaps- of arbeidsovereenkomst, maar waarin ter zake van de verleende bijstand desalniettemin ten laste van de winst een vergoeding wordt verstrekt¹. Voor het geval waarin een dergelijke vorm van bijstand wordt verleend in de vaste inrichting waarover de echtgenoot die de onderneming drijft beschikt, dan worden ingevolge paragraaf b van punt 9 de daarvoor verstrekte beloningen voor de toepassing van het verdrag aangemerkt als ondernemingswinst van de bijstand verlenende echtgenoot die, op voorwaarde dat deze beloningen ten laste komen van de vaste inrichting mogen worden belast in de verdragsluitende Staat waarin de vaste inrichting is gevestigd. Het voorgaande is van overeenkomstige toepassing voor bijstand verleend in een vaste basis.

Met de bepalingen van paragraaf c van punt 9 is primair beoogd de gevolgen van het door het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen op 11 augustus 1995 in de zaak C-80/94 (Wielockx) gewezen arrest ongedaan te maken. In dat, onder de Nederlandse Wet op de inkomstenbelasting 1964 gewezen, arrest is beslist dat Nederland is gehouden aan buitenlandse belastingplichtigen die in verband met een in Nederland gevestigde vaste inrichting winst uit onderneming genieten, de vorming van een fiscale oudedagsreserve toe te staan, ondanks de omstandigheid dat een dergelijke reserve extra-comptabel wordt gevormd, dat wil zeggen niet als onderdeel van de winst maar als onderdeel van de verschuldigde belasting. Onder de Wet op de inkomstenbelasting 1964 was de consequentie daarvan dat Nederland voor de vorming van een fiscale oudedagsreserve door buitenlandse belastingplichtigen door middel van een verlaging van de verschuldigde belasting een fiscale tegemoetkoming verleende, doch de verhoging van de verschuldigde belasting bij afwikkeling van die reserve onder de bilaterale belastingverdragen niet kon effectueren. Onder de Nederlandse Wet inkomstenbelasting 2001 wordt de fiscale oudedagsreserve intra-comptabel, dat wil zeggen als onderdeel van de winst, gevormd. Daarmee zijn de gevolgen van het onderhavige arrest de facto reeds ongedaan gemaakt. Paragraaf c dient dan ook als een bevestiging van deze onder de Wet inkomstenbelasting 2001 geldende systematiek te worden beschouwd. Daartoe is in paragraaf c vastgelegd dat een natuurlijke persoon, inwoner van België, die winst uit onderneming geniet die aan een in Nederland gevestigde vaste inrichting kan worden toegerekend, overeenkomstig de bepalingen van artikel 7.2 in samenhang met afdeling 3.2.3 van de Wet inkomstenbelasting 2001 een fiscale oudedagsreserve mag vormen. Voorts is vastgelegd dat de afnemingen van de fiscale oudedagsreserve overeenkomstig artikel

¹ Ingevolge artikel 3.16, lid 4, van de Wet inkomstenbelasting 2001 mogen dergelijke beloningen niet ten laste van de winst worden gebracht indien zij per jaar minder bedragen dan 5000 euro.

3.70 van de Wet inkomstenbelasting 2001 ook voor de toepassing van het verdrag worden aangemerkt als aan de vaste inrichting toerekenbare winst die ingevolge artikel 7 van het verdrag in Nederland mag worden belast. Het voorgaande is van overeenkomstige toepassing voor een natuurlijke persoon, inwoner van België, die een zelfstandig beroep uitoefent en daarvoor over een in Nederland gevestigde vaste basis beschikt.

Voor de punten 7 en 20 van Protocol I wordt verwezen naar de toelichting bij artikel 6 respectievelijk artikel 16.

Zeevaart, binnenvaart en luchtvaart (artikel 8)

In paragraaf 1 is, in overeenstemming met het OESO Modelverdrag 1992/1997, bepaald dat de winst uit de exploitatie van schepen, binnenvaartschepen en luchtvaartuigen in internationaal verkeer slechts belastbaar is in de verdragsluitende Staat waar de plaats van de werkelijke leiding van de onderneming is gelegen. Bij het bepalen van de voordelen die tot de winst uit de exploitatie van schepen, binnenvaartschepen en luchtvaartuigen in internationaal verkeer gerekend moeten worden, geldt het commentaar op artikel 8, paragraaf 1, van het OESO Modelverdrag 1992/1997 als leidraad. In dit verband zijn in paragraaf 2, subparagrafen a en b, een aantal voordelen omschreven die – in lijn met dit commentaar – mede tot deze winst worden gerekend, namelijk: (a) winst die een scheep- of luchtvaartonderneming behaalt met de verhuur van schepen, binnenvaartschepen en luchtvaartuigen mét bemanning respectievelijk – mits dit bijkomstig van aard is – zonder bemanning. In beide gevallen geldt als voorwaarde dat de desbetreffende schepen, binnenvaartschepen en luchtvaartuigen door de huurder worden gebruikt in het internationaal verkeer zoals is omschreven in artikel 3, paragraaf 1, subparagraaf e; en (b) winst die een scheep- of luchtvaartonderneming verkrijgt uit het gebruik of de verhuur van containers (laadkisten), mits deze winst voor de desbetreffende onderneming ten opzichte van haar winst uit de exploitatie van schepen, binnenvaartschepen of luchtvaartuigen een aanvullend of bijkomstig karakter heeft.

In tegenstelling tot het OESO Modelverdrag 1992/1997 valt de winst uit de exploitatie van binnenvaartschepen slechts onder de reikwijdte van artikel 8 van het verdrag indien deze schepen worden geëxploiteerd in het internationaal verkeer. Dit is niet het geval bij cabotage waaronder wordt verstaan het vervoer per binnenvaartschip door een onderneming van een verdragsluitende Staat uitsluitend tussen plaatsen die in de andere verdragsluitende Staat zijn gelegen. Paragraaf 2, subparagraaf c, bevat hierop echter een uitzondering ingeval de cabotage plaatsvindt in het verlengde van vervoer per schip in internationaal verkeer en wordt uitgevoerd onder hetzelfde contract als, respectievelijk voor dezelfde opdrachtgever als, dat vervoer per schip in internationaal verkeer. De achtergrond van deze uitzondering is, mede gezien in het licht van het bepaalde van artikel 15, paragraaf 3, van het verdrag, praktisch van aard. Immers, op die wijze worden mogelijke discussies over heffingsbevoegdheden over winst en salarissen voorkomen in situaties waarin een onderneming van een verdragsluitende Staat, naast vervoer per binnenvaartschip tussen plaatsen in die Staat en plaatsen in de andere verdragsluitende Staat – onder de telkenmale te toetsen voorwaarden van paragraaf 2, subparagraaf c – vervoer per binnenvaartschip tussen plaatsen in die andere verdragsluitende Staat verzorgt.

Paragraaf 3 bevat – in aanvulling op het bepaalde in artikel 4, paragraaf 3, van het verdrag – een regeling voor de bepaling van het «inwonerschap» van een zeescheepvaart- of binnenscheepvaartonderneming voor de situatie waarin de plaats van werkelijke leiding aan boord van het schip of binnenvaartschip is gelegen. In dat geval wordt de onderneming geacht

inwoner te zijn van de verdragsluitende Staat waar het schip of binnenvaartschip zijn thuishaven heeft, dan wel, indien er geen thuishaven is, in de verdragsluitende Staat waarvan de exploitant van het schip of binnenvaartschip volgens de bepalingen van artikel 4 van het verdrag inwoner is.

In paragraaf 4 is, in overeenstemming met het OESO Modelverdrag 1992/1997, vastgelegd dat de bepalingen van paragraaf 1 ook van toepassing zijn op winst die wordt verkregen uit de exploitatie van schepen, binnenvaartschepen en luchtvaartuigen in internationaal verkeer door middel van participatie in een poolovereenkomst of deelname in een gemeenschappelijk bedrijf of internationaal opererend agentschap.

Verbonden ondernemingen (artikel 9 en punten 10 en 11 van Protocol I)

In artikel 9 is, in overeenstemming met het OESO Modelverdrag 1992/1997, het zogenoemde «arm's length principle» voor grensoverschrijdende transacties tussen verbonden ondernemingen neergelegd. Op basis van het «arm's length principle» zouden in de transacties tussen verbonden ondernemingen normaliter geen voorwaarden worden overeengekomen of opgelegd die afwijken van de voorwaarden die onafhankelijke derden in de gegeven omstandigheden overeengekomen zouden zijn. Bij de bepaling of dit het geval is, gelden de door de OESO opgestelde «Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations» en de administratieve praktijken van de verdragsluitende Staten als leidraad.

Paragraaf 1 bevat in dit verband de bepaling dat ingeval tussen verbonden ondernemingen in hun handelsbetrekkingen of financiële betrekkingen voorwaarden worden overeengekomen of opgelegd die afwijken van die welke tussen onafhankelijke ondernemingen zouden worden overeengekomen, de winst die één van de verbonden ondernemingen zonder deze voorwaarden zou hebben behaald maar ten gevolge van die voorwaarden niet heeft behaald, in de winst van die onderneming mag worden begrepen en dienovereenkomstig mag worden belast. Met betrekking tot de bepalingen van paragraaf 1 is in punt 10 van Protocol I, in lijn met hoofdstuk VIII van de «Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations», verduidelijkt dat de enkele omstandigheid dat verbonden ondernemingen «cost sharing»-overeenkomsten of algemene dienstverleningsovereenkomsten sluiten voor (de toerekening van) kosten van de algemene leiding, algemene beheerskosten, technische en zakelijke kosten, kosten voor onderzoek en ontwikkeling en andere soortgelijke kosten, op zichzelf geen aanleiding vormt om te veronderstellen dat zij in strijd zouden handelen met het «arm's length principle». Deze bepaling laat uiteraard de mogelijkheid onverlet om de in het kader van de «cost sharing»-overeenkomsten en algemene dienstverleningsovereenkomsten overeengekomen kostenverdeling te toetsen aan het «arm's length principle».

Voor het geval een transactie tussen verbonden ondernemingen leidt tot belastingheffing over een winstcorrectie in de zin van paragraaf 1, regelt paragraaf 2 dat de andere verdragsluitende Staat op passende wijze het bedrag aan belasting dat aldaar over het bedrag van die winstcorrectie is geheven, zal herzien.

Ten slotte is in punt 11 van Protocol I vastgelegd dat voor de toepassing van artikel 9 onder de uitdrukking «onderneming», zoals gehanteerd in dat artikel, tevens wordt verstaan een vaste inrichting van die onderneming in de andere verdragsluitende Staat. Aldus is zeker gesteld dat ook grensoverschrijdende transacties die een onderneming pleegt met een verbonden onderneming, terwijl deze transacties toerekenbaar zijn aan de in de

andere verdragssluitende Staat gevestigde vaste inrichting van de eerstbedoelde onderneming, getoetst kunnen worden aan het in artikel 9 neergelegde «arm's length principle».

Dividenden (artikel 10 en punten 12, 13, 15 en 17 van Protocol I)

Ingevolge paragraaf 1 mogen dividenden die betaald worden door een vennootschap die inwoner is van een verdragssluitende Staat aan een inwoner van de andere verdragssluitende Staat, in die andere Staat worden belast. De uitdrukking «betaald» dient, in lijn met het commentaar op artikel 10, paragraaf 1, van het OESO Modelverdrag ruim te worden opgevat; voor wat België betreft, wordt de uitdrukking «betaald» geacht samen te vallen met de in artikel 267 en volgende van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 en artikel 204, ten 2^o, van het Koninklijk Besluit tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 terzake gehanteerde begrippen «betaald, toegekend of betaalbaar gesteld», terwijl dit begrip voor wat Nederland betreft geacht wordt samen te vallen met het in artikel 7 van de Wet op de dividendbelasting 1965 gehanteerde begrip «ter beschikking gesteld».

Paragraaf 2 voorziet in de mogelijkheid van het heffen van (bron)belasting op dividenden door de verdragssluitende Staat waarvan de vennootschap die de dividenden betaalt inwoner is. Als uitgangspunt daarbij geldt dat deze bronbelasting op dividenden wordt geheven overeenkomstig de nationale wetgeving van die Staat, hetgeen in de situatie van België respectievelijk Nederland betekent dat over het bruto bedrag van de dividenden veelal een in de regel bevrijdende (althans in het geval van natuurlijke personen) roerende voorheffing van in principe 25% wordt geheven respectievelijk veelal uitsluitend dividendbelasting van 25% wordt geheven. Wanneer de uiteindelijk gerechtigde tot de dividenden inwoner van de andere verdragssluitende Staat is, dan worden vorenbedoelde percentages echter beperkt tot 5 ingeval sprake is van een onmiddellijke deelneming van ten minste 10% respectievelijk 15 in alle andere gevallen. In punt 12 van Protocol I is vervolgens verduidelijkt dat de bepalingen van paragraaf 2 de toepassing van de Richtlijn van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende Lid-Staten (90/435/EEG), zoals deze richtlijn eventueel kan worden gewijzigd, onverlet laten; dit betekent derhalve dat in de Belgisch-Nederlandse verhouding (bron)belasting op dividenden achterwege blijft indien sprake is van een tussen vennootschappen als bedoeld in de bijlage bij deze richtlijn, bestaande deelnemingsverhouding van ten minste 25% en overigens aan de voorwaarden wordt voldaan die de respectievelijke nationale wetgevingen van België en Nederland daartoe stellen.

Teneinde te voorkomen dat, louter met het oog op het verkrijgen van de voordelen van paragraaf 2, een niet-verdragsgerechtigde inwoner van een van de verdragssluitende Staten die aandelen bezit in een vennootschap die inwoner is van de andere Staat dividendbewijzen overdraagt aan een andere wel verdragsgerechtigde inwoner van eerstbedoelde Staat of een inwoner van een mogendheid waarmee geen van de verdragssluitende Staten een bilateraal verdrag ter voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten, die aandelen bezit in een vennootschap die inwoner is van een van de verdragssluitende Staten dividendbewijzen overdraagt aan een verdragsgerechtigde inwoner van de andere verdragssluitende Staat (de zogenoemde «dividendstripping»), zijn België en Nederland het erover eens dat zij onder het verdrag de anti-ontgaansmaatregelen kunnen toepassen die zij in hun respectievelijke nationale belastingwetgeving hebben getroffen. In die gevallen wordt dan de feitelijke genietster van het dividend voor de toepassing van het verdrag niet geacht de uiteindelijk gerechtigde te zijn tot dat dividend.

Ingeval bij de betaling van de dividenden geen rekening is gehouden met de bepalingen van paragraaf 2, kan de uiteindelijk gerechtigde tot de dividenden de bevoegde autoriteiten van de verdragssluitende Staat waaruit de dividenden afkomstig zijn, verzoeken teruggaaf te verlenen van de te veel geheven belasting. In punt 13 van Protocol I is bepaald dat dergelijke verzoeken ingediend moeten worden binnen drie jaar na afloop van het kalenderjaar waarin de belasting is geheven. Ten slotte is in dit verband nog van belang dat de bevoegde autoriteiten van de verdragssluitende Staten, ingevolge paragraaf 4, van artikel 28 in onderlinge overeenstemming uitvoeringsvoorschriften zullen vaststellen voor de wijze van toepassing van paragraaf 2 en punt 12 van Protocol I.

In paragraaf 3 is, in overeenstemming met het OESO Modelverdrag 1992/1997, vastgelegd dat de bepalingen van paragraaf 2 de belastingheffing over de winst waaruit de dividenden worden betaald, onverlet laten.

Paragraaf 4 bevat de omschrijving van de uitdrukking «dividenden», zoals deze wordt gehanteerd in artikel 10. Deze omschrijving is gelijk aan de omschrijving die in artikel 10, paragraaf 3, van het OESO Modelverdrag 1992/1997 wordt gehanteerd. In punt 15 van Protocol I is voorts bepaald dat inkomsten die worden genoten bij gehele of gedeeltelijke inkoop van aandelen of bij liquidatie van een vennootschap, voor de toepassing van het verdrag, worden aangemerkt als dividenden. In het geval van België betekent deze verduidelijking de bevestiging van de bepalingen van artikel 187 en artikel 209 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992. Ten slotte is in dit verband in punt 17 van Protocol I verduidelijkt dat voor de toepassing van het verdrag onder de uitdrukking «dividenden» tevens worden begrepen door *een natuurlijke persoon*, anders dan ten titel van dividend, verkregen inkomsten van een vennootschap die volgens de nationale belastingwetgeving van de verdragssluitende Staat waarvan die vennootschap inwoner is, worden gekwalificeerd als inkomsten uit aandelen. Deze bepaling strekt er primair toe zeker te stellen dat de bepalingen van artikel 18 van het Wetboek van de inkomstenbelasting 1992 onder het verdrag toepassing kunnen vinden. Ingevolge deze bepalingen wordt de door een vennootschap – ten titel van vergoeding voor de ter beschikkingstelling van vreemd vermogen – aan een natuurlijke persoon betaalde interest gekwalificeerd als dividend wanneer de gehanteerde rentevoet op de vervaldag van de interest de marktrentevoet overschrijdt of wanneer het totale bedrag van de rentegevende voorschotten die bepaalde personen aan de vennootschap verstrekken, hoger is dan de som van de belaste reserves bij het begin van het belastbare tijdperk en het gestort kapitaal bij het einde van dat tijdperk (onderkapitalisatie). In het algemeen gaat het om geldleningen ter beschikking gesteld door aandeelhouders of bedrijfsleiders. De wederkerig geformuleerde bepaling van punt 17 van Protocol I is in haar werking evenwel niet beperkt tot toepassing van artikel 18 van het Belgische Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 onder het verdrag, maar heeft betrekking op alle situaties waarin aan natuurlijke personen door een vennootschap betaalde vergoedingen volgens de nationale belastingwetgeving van de verdragssluitende Staat waarvan die vennootschap inwoner is, worden gekwalificeerd als dividenden. Punt 17 van Protocol I heeft derhalve ook betrekking op zogenoemd «verkapt» of «vermomd» dividend, waarvan bijvoorbeeld sprake kan zijn indien een natuurlijke persoon/aandeelhouder een onroerend goed ver boven de waarde in het economische verkeer verkoopt aan zijn vennootschap. Ten slotte wordt in dit verband benadrukt dat punt 17 van Protocol I onverlet laat dat in voorkomend geval tussen vennootschappen onderling betaalde vergoedingen van welke aard ook, worden geherkwalificeerd tot dividend.

In paragraaf 5 is, in overeenstemming met het OESO Modelverdrag 1992/1997, bepaald dat niet de bepalingen van de paragrafen 1 en 2, maar van artikel 7 respectievelijk 14 van toepassing zijn met betrekking tot dividenden die worden betaald op aandelen die behoren tot het bedrijfsvermogen van een vaste inrichting of vaste basis waarover de uiteindelijk gerechtigde tot die dividenden beschikt in de verdragsluitende Staat waarvan de vennootschap die de dividenden betaalt inwoner is.

Ingeval een vennootschap die inwoner is van een verdragsluitende Staat winst of inkomsten verkrijgt uit de andere verdragsluitende Staat, sluit paragraaf 6, in overeenstemming met het OESO Modelverdrag 1992/1997, uit dat die andere verdragsluitende Staat belasting heft over dividenden die door de vennootschap worden betaald, behoudens ingeval de dividenden worden betaald aan een inwoner van die andere verdragsluitende Staat of op aandelen die behoren tot het bedrijfsvermogen van een vaste inrichting of vaste basis die in die andere verdragsluitende Staat is gevestigd. Tevens sluit paragraaf 6 een extraterritoriale belastingheffing uit over door de vennootschap niet-uitgedeelde winsten.

In paragraaf 7 is bepaald dat inkomsten die een stille (commanditaire) vennoot verkrijgt uit winstaandelen in een onderneming van een verdragsluitende Staat, in die Staat overeenkomstig de wetgeving van die Staat mogen worden belast. Het betreft hier, in het geval van België, de stille vennoten in een gewone commanditaire vennootschap en in een commanditaire vennootschap op aandelen in de zin van artikel 1 van het Belgische Wetboek van vennootschappen. Deze bepaling strekt ertoe te voorkomen dat dergelijke inkomsten ten gevolge van eventuele verschillen in kwalificatie daarvan volgens de nationale regelgeving van de verdragsluitende Staten en volgens het verdrag dubbel zouden worden belast dan wel niet zouden worden belast. In die zin vormt de bepaling van paragraaf 7 van artikel 10 voor inkomsten die een stille (commanditaire) vennoot – in die hoedanigheid – uit winstaandelen in een onderneming verkrijgt een aanvulling op de bepalingen die in punt 2 van Protocol I voor hybride entiteiten zijn opgenomen.

Volgens de nationale regelgeving van de verdragsluitende Staten worden inkomsten die als stille (commanditaire) vennoot uit een winstaandeel in een onderneming van die Staat worden verkregen veelal aangemerkt als winst, interest of dividend. Ingevolge de bepalingen van paragraaf 7 mag die verdragsluitende Staat die inkomsten dan ook als zodanig – naar de grondslag en het tarief zoals deze voor die inkomsten in de nationale regelgeving zijn voorzien – belasten. Een specifieke kwalificatie van de inkomsten voor de toepassing van het verdrag is niet aan de orde. Met andere woorden, met betrekking tot dergelijke inkomsten vinden de bepalingen van artikel 5, 7, 10, paragraaf 1 tot en met 6, en artikel 11 geen toepassing. De verdragsluitende Staat waarvan de stille (commanditaire) vennoot inwoner is, dient vervolgens ingevolge de bepalingen van artikel 23, paragraaf 1, subparagraaf a, respectievelijk artikel 23, paragraaf 2, subparagraaf b, voorkoming van dubbele belasting te verlenen volgens de vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud, ongeacht de wijze waarop de desbetreffende inkomsten volgens de nationale wetgeving van die Staat fiscaal moeten worden behandeld.

Interest (artikel 11 en punten 13, 14 en 16 van Protocol I)

Ingevolge paragraaf 1 mag interest die afkomstig is uit een verdragsluitende Staat en die wordt betaald aan een inwoner van de andere verdragsluitende Staat, in die andere Staat worden belast. De in deze paragraaf gehanteerde uitdrukking «betaald» heeft een zelfde ruime betekenis als de in paragraaf 1 van artikel 10 gehanteerde uitdrukking «betaald», en wordt, voor wat Nederland betreft, bijvoorbeeld geacht te

omvatten fictieve rente als bedoeld in artikel 3.91 van de Wet inkomstenbelasting 2001. Kortheidshalve wordt verwezen naar de toelichting bij paragraaf 1 van artikel 10.

Ook de verdragsluitende Staat waaruit de interest afkomstig is, heeft ingevolge paragraaf 2 de mogelijkheid om daarover belasting te heffen. Wanneer de uiteindelijk gerechtigde tot de interest inwoner is van de andere verdragsluitende Staat, dan wordt die belasting echter beperkt tot 10% over het brutobedrag van de interest. Thans is paragraaf 2 in het bijzonder van belang voor interest die uit België afkomstig is; in zijn nationale belastingwetgeving heeft België immers voor verschillende vormen van interest een in de regel bevrijdende (althans in het geval van natuurlijke personen) roerende voorheffing van veelal 15% opgenomen. Nederland heft thans op een enkele uitzondering na (zie paragraaf 8 hierna) van niet-inwoners geen belasting over uit Nederland afkomstige interest. Het verdrag bevat drie nadere bepalingen met betrekking tot de in paragraaf 2 voorziene mogelijkheid tot het heffen van belasting in de bronstaat. In de eerste plaats bevat paragraaf 3 voor een aantal gevallen een vrijstelling van belastingheffing in de verdragsluitende Staat waaruit de interest afkomstig is. Deze vrijstelling is in het bijzonder van belang voor het bedrijfsleven. Het gaat hierbij om: (i) interest die wordt betaald aan een onderneming van de andere verdragsluitende Staat. Als bijzondere voorwaarden voor deze vrijstelling gelden dat de onderneming de uiteindelijk gerechtigde tot de interest is en de vorderingen waarop de interest wordt betaald voor de onderneming feitelijk geen beleggingen vormen. Beleggingen worden in dit verband aanwezig geacht indien sprake is van door effecten aan toonder vertegenwoordigde leningen of gelddeposito's (subparagraaf a). Deze niet-beleggingsvoorwaarde geldt niet indien de onderneming het bank- of verzekeringsbedrijf uitoefent en de desbetreffende effecten ten minste drie maanden voorafgaande aan de datum van betaalbaarstelling van de interest in bezit heeft (subparagraaf b), (ii) interest die wordt betaald op handelsschuldvorderingen wegens termijnbetaling voor door ondernemingen geleverde koopwaar, goederen of diensten. Onder handelsvorderingen worden in dit verband begrepen vorderingen vertegenwoordigd door handelspapier (subparagraaf c), (iii) interest die wordt betaald op leningen en kredieten die in het kader van exportbevordering in het algemeen door een verdragsluitende Staat, een staatkundig onderdeel of een plaatselijk publiekrechtelijk lichaam daarvan, de Nationale Bank van België of NV De Nederlandsche Bank zijn toegestaan, gewaarborgd of verzekerd respectievelijk zijn verleend (subparagraaf d), en (iv) interest die wordt betaald aan een verdragsluitende Staat, een staatkundig onderdeel of een plaatselijk publiekrechtelijk lichaam daarvan, de Nationale Bank van België of NV De Nederlandsche Bank (subparagraaf e).

Voorts is in punt 16 van Protocol I neergelegd dat de bepalingen van de Ontwerp-richtlijn rente spaartegoeden (Voorstel voor een richtlijn ertoe strekkende in de Gemeenschap een minimum van effectieve belastingheffing op inkomsten uit spaargelden in de vorm van rente te garanderen, COM (1998) 295 def.-98/0193 (CNS)) en de Ontwerp-richtlijn rente & royalty's (Voorstel voor een richtlijn betreffende een gemeenschappelijke belastingregeling inzake betalingen van rente en royalty's tussen verbonden ondernemingen van verschillende lidstaten, COM (1998) 67 def.-98/0087(CNS)), nadat deze – na eventuele wijziging – in werking zijn getreden, in voorkomend geval voorrang hebben op de bepalingen van de paragrafen 2 en 3. Indien nodig zullen de verdragsluitende Staten door middel van een protocol tot wijziging van het verdrag de bepalingen van de paragrafen 2 en 3 van artikel 11 in overeenstemming brengen met de bepalingen van de onderhavige Ontwerp-richtlijnen.

Ten slotte is in paragraaf 8 bepaald dat een verdragsluitende Staat, in afwijking van de bepalingen van de paragrafen 2 en 3, belasting volgens de nationale wetgeving van die Staat mag heffen over interest die door

een vennootschap met een in aandelen verdeeld kapitaal die inwoner is van die Staat wordt betaald aan een natuurlijke persoon die inwoner is van de andere verdragsluitende Staat en die – al dan niet tezamen met zijn echtgenoot dan wel een van hun bloed- of aanverwanten in de rechte lijn – onmiddellijk of middellijk ten minste vijf percent van het geplaatste kapitaal van een soort aandelen van de vennootschap bezit. Weliswaar zijn de bepalingen van paragraaf 8 wederkerig geformuleerd, maar zij strekken er primair toe, voor zover het gaat om interest in de zin van paragraaf 4, de toepassing van artikel 7.2, tweede lid, onderdeel c, in samenhang met artikel 3.92 van de Nederlandse Wet inkomstenbelasting 2001 zo veel als mogelijk onder het verdrag te consolideren. Voor wat Nederland betreft, geldt voor dergelijke interest het tot 52% oplopende progressieve tarief van artikel 2.10 van de Nederlandse Wet inkomstenbelasting 2001; zie in dit verband echter de toelichting bij paragraaf 3 van artikel 23. Voor een toelichting op de voor de toepassing van paragraaf 8 in deze bepaling en punt 14 van Protocol I opgenomen voorwaarden wordt korthedshalve verwezen naar de toelichting bij paragraaf 5 van artikel 13.

Ingeval bij de betaling van interest geen rekening is gehouden met de bepalingen van de paragrafen 2 en/of 3, kan de uiteindelijk gerechtigde tot de interest de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende Staat waaruit de interest afkomstig is, verzoeken teruggaaf te verlenen van de teveel geheven belasting. In punt 13 van Protocol I is bepaald dat dergelijke verzoeken ingediend moeten worden binnen drie jaar na afloop van het kalenderjaar waarin de belasting is geheven. Ten slotte is in dit verband nog van belang dat de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende Staten, ingevolge paragraaf 4 van artikel 28, in onderlinge overeenstemming uitvoeringsvoorschriften zullen vaststellen voor de wijze van toepassing van de paragrafen 2 en 3.

Paragraaf 4 bevat de omschrijving van de uitdrukking «interest», zoals deze wordt gehanteerd in artikel 11. Deze omschrijving is gelijk aan de omschrijving die in artikel 11, paragraaf 3, van het OESO Modelverdrag 1992/1997 wordt gehanteerd, met dien verstande dat in paragraaf 4 expliciet is bepaald dat onder schuldvorderingen die al dan niet aanspraak geven op een aandeel in de winst van de schuldenaar niet worden begrepen de in paragraaf 7 van artikel 10 bedoelde inkomsten die als stille (commanditaire) vennoot worden verkregen uit winstaandelen in een onderneming van één van de verdragsluitende Staten. Zoals in de toelichting bij paragraaf 4 van artikel 10 uiteengezet is, wordt onder interest niet begrepen interest die volgens de terzake toepasselijke nationale wetgeving wordt gekwalificeerd als inkomsten uit aandelen.

In paragraaf 5 is, in overeenstemming met het OESO Modelverdrag 1992/1997, bepaald dat niet de bepalingen van de paragrafen 1, 2 en 3, maar de bepalingen van artikel 7 respectievelijk artikel 14 van toepassing zijn met betrekking tot interest die wordt betaald op schuldvorderingen die behoren tot het bedrijfsvermogen van een vaste inrichting of vaste basis waarover de uiteindelijk gerechtigde tot die interest beschikt in de verdragsluitende Staat van waaruit de interest wordt betaald.

Paragraaf 6 bepaalt, in overeenstemming met het OESO Modelverdrag 1992/1997, dat interest geacht wordt afkomstig te zijn uit een verdragsluitende Staat indien de schuldenaar van die interest die Staat zelf, een staatkundig onderdeel of een plaatselijk publiekrechtelijk lichaam daarvan of een inwoner van die Staat is. Indien de schuldvordering ter zake waarvan de interest wordt betaald tot het bedrijfsvermogen behoort van een vaste inrichting of vaste basis van de schuldenaar, wordt de interest echter geacht afkomstig te zijn uit de verdragsluitende Staat waarin de

vaste inrichting of vaste basis is gevestigd, ongeacht of de schuldenaar zelf inwoner is van een van de verdragsluitende Staten.

Ten slotte is in paragraaf 7, overeenkomstig het OESO Modelverdrag 1992/1997, bepaald 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, alsmede dat het bovenmatige gedeelte van die interest in voorkomend geval, rekening houdende met de overige bepalingen van het verdrag, belastbaar is overeenkomstig de nationale wetgeving van ieder van de verdragsluitende Staten.

Royalty's (artikel 12 en punt 13 van Protocol I)

In overeenstemming met het OESO Modelverdrag 1992/1997, geldt ingevolge paragraaf 1 een exclusieve woonstaatheffing voor royalty's die afkomstig zijn uit een verdragsluitende Staat en die worden betaald aan een inwoner van de andere verdragsluitende Staat die tevens de uiteindelijk gerechtigde tot die royalty's is. De in deze paragraaf gehanteerde uitdrukking «betaald» heeft dezelfde betekenis als de in paragraaf 1 van artikel 11 gehanteerde uitdrukking «betaald». Kortheidshalve wordt verwezen naar de toelichting bij paragraaf 1 van artikel 11.

Ingeval bij de betaling van royalty's geen rekening is gehouden met de bepalingen van paragraaf 1, kan de uiteindelijk gerechtigde tot de royalty's de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende Staat waaruit de royalty's afkomstig zijn, verzoeken teruggaaf te verlenen van de geheven belasting. In punt 13 van Protocol I is bepaald dat dergelijke verzoeken ingediend moeten worden binnen drie jaar na afloop van het kalenderjaar waarin de belasting is geheven. Ten slotte is in dit verband nog van belang dat de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende Staten, ingevolge paragraaf 4 van artikel 28, in onderlinge overeenstemming uitvoeringsvoorschriften zullen vaststellen voor de wijze van toepassing van paragraaf 1.

Ingevolge paragraaf 2 worden onder royalty's verstaan vergoedingen, van welke aard ook, voor het (recht van) gebruik van een auteursrecht op een werk op het gebied van letterkunde, kunst of wetenschap, daaronder begrepen bioscoopfilms en films of banden voor radio en televisie, van een octrooi, een fabrieksof handelsmerk, tekening, een model, een plan, een geheim recept of geheime werkwijze, of voor inlichtingen omtrent ervaringen op het gebied van nijverheid, handel of wetenschap. In dit kader wordt nog verwezen naar punt 9, paragraaf a, van Protocol I, waarin is bepaald dat vergoedingen voor technische diensten, met inbegrip van studies of toezichthoudende werkzaamheden van wetenschappelijke, geologische of technische aard, of voor diensten van raadgevende of toezichthoudende aard, niet worden beschouwd als royalty's maar als vergoedingen waarop de bepalingen van de artikelen 7 en 14, naar gelang het geval, van toepassing zijn.

Voor een toelichting bij de paragrafen 3 tot en met 5 wordt kortheidshalve verwezen naar de toelichting bij de overeenkomstig luidende paragrafen 5 tot en met 7 van artikel 11.

Vermogenswinst (artikel 13 en punten 1, 7, 14 en 15 van Protocol I)

In paragraaf 1 is, overeenkomstig het OESO Modelverdrag 1992/1997, bepaald dat voordelen die een inwoner van een verdragsluitende Staat verkrijgt uit de vervreemding van in de andere verdragsluitende Staat gelegen onroerende goederen in de zin van artikel 6 in die andere Staat

belast mogen worden. Voor wat Nederland betreft, is in punt 1 van Protocol I bepaald dat de uitdrukking «onroerende goederen» voor de toepassing van paragraaf 1 moet worden gelezen als «onroerende zaken». Voor een toelichting hierbij wordt kortheidshalve verwezen naar de toelichting bij paragraaf 2 van artikel 2. Voorts wordt voor een toelichting bij punt 7 van Protocol I, waarin is bepaald dat exploratie- en exploitatierechten van natuurlijke rijkdommen, met inbegrip van rechten op, belangen bij, of voordelen uit vermogensbestanddelen die voortvloeien uit die exploratie of exploitatie, worden aangemerkt als onroerende goederen die zijn gelegen in de verdragsluitende Staat op wiens zeebodem en ondergrond daarvan de rechten betrekking hebben, kortheidshalve verwezen naar de toelichting bij artikel 6. Ten slotte is in punt 15 van Protocol I bepaald dat inkomsten die worden genoten bij gehele of gedeeltelijke inkoop van aandelen of bij liquidatie van een vennootschap, voor de toepassing van het verdrag, worden aangemerkt als dividenden en niet als voordelen uit de vervreemding van aandelen; zie tevens de toelichting bij artikel 10.

Paragraaf 2 bepaalt, in overeenstemming met het OESO Modelverdrag 1992/1997, dat voordelen uit de vervreemding van roerende goederen die tot het bedrijfsvermogen behoren van een vaste inrichting of vaste basis mogen worden belast in de verdragsluitende Staat waarin de vaste inrichting of vaste basis is gevestigd, ongeacht of de roerende goederen afzonderlijk of tezamen met de vaste inrichting of vaste basis c.q. de gehele onderneming waarvan de vaste inrichting of vaste basis een onderdeel is, worden vervreemd.

In aansluiting op artikel 8 zijn voordelen uit de vervreemding van schepen, binnenvaartschepen of luchtvaartuigen die in internationaal verkeer worden geëxploiteerd en voordelen uit de vervreemding van roerende goederen die daarbij worden gebruikt, ingevolge paragraaf 3 slechts belastbaar in de verdragsluitende Staat waar de werkelijke leiding van de scheep- of luchtvaartonderneming is gevestigd. Voor de toepassing van paragraaf 3 wordt in voorkomend geval de plaats van de werkelijke leiding van de scheep- of luchtvaartonderneming bepaald aan de hand van het bepaalde in paragraaf 3 van artikel 8.

Paragraaf 4 bepaalt vervolgens, in overeenstemming met het OESO Modelverdrag 1992/1997, als restbepaling dat voordelen uit de vervreemding van alle andere goederen dan zijn vermeld in de paragrafen 1 tot en met 3 slechts belastbaar zijn in de verdragsluitende Staat waarvan de vervreemder inwoner is. In paragraaf 5 wordt op deze restbepaling evenwel een uitzondering geformuleerd.

Evenals de bepalingen van paragraaf 8 van artikel 11 zijn de bepalingen van paragraaf 5 wederkerig geformuleerd, hoewel zij primair terug zijn te voeren op de problematiek inzake de fiscale emigratie van Nederlandse aanmerkelijkbelanghouders naar België. Vanuit Nederlands perspectief gaat het daarbij om het volgende. Ingevolge het eerste lid, onderdeel h, van artikel 4.16 van de Nederlandse Wet inkomstenbelasting 2001 wordt bij emigratie van de aanmerkelijkbelanghouder naar België een fictieve vervreemding van tot een aanmerkelijk belang behorende aandelen en winstbewijzen aangenomen. Deze fictieve vervreemding leidt tot het opleggen van een zogenoemde conserverende aanslag waarvoor ingevolge het achtste lid van artikel 25 van de Nederlandse Invorderingswet 1990 uitstel van betaling wordt verleend. Bij een daadwerkelijke vervreemding van de aandelen en/of winstbewijzen binnen tien jaar na emigratie wordt de conserverende aanslag ingevorderd. De bepalingen van paragraaf 5 strekken ertoe dat ter zake van de in de conserverende aanslag belichaamde fiscale claim geen dubbele belas-

ting ontstaat. In dat verband is in paragraaf 5 bepaald dat een verdragsluitende Staat, niettegenstaande de bepalingen van paragraaf 4, overeenkomstig zijn eigen wetgeving, de betekenis van de uitdrukking «vervreemding» daaronder begrepen, belasting mag heffen over de voordelen die een natuurlijke persoon die inwoner is van de andere verdragsluitende Staat heeft verkregen uit de vervreemding van aandelen in en winstbewijzen van en schuldvorderingen op een vennootschap met een in aandelen verdeeld kapitaal die volgens de wetgeving van eerstbedoelde Staat inwoner daarvan is, dan wel uit de vervreemding van een gedeelte van de in die aandelen, winstbewijzen van of schuldvorderingen besloten liggende rechten, indien die natuurlijke persoon een zogenoemd aanmerkelijk belang in die vennootschap heeft. Van een aanmerkelijk belang is in dit kader sprake indien de desbetreffende natuurlijke persoon, al dan niet tezamen met zijn echtgenoot, dan wel een van hun bloed- of aanverwanten in de rechte lijn, onmiddellijk of middellijk ten minste 5 percent van het geplaatste kapitaal van een soort van aandelen in vorenbedoelde vennootschap bezit. In punt 14 van Protocol I is vervolgens voor de toepassing van paragraaf 5 de uitdrukking «een vennootschap die volgens de wetgeving van een verdragsluitende Staat inwoner is van die Staat» omschreven. Daaronder wordt verstaan (i) een vennootschap waarvan de plaats van feitelijke leiding in die verdragsluitende Staat is gelegen, dan wel – in afwijking van het bepaalde in paragraaf 3 van artikel 4 van het verdrag – (ii) een vennootschap waarvan de plaats van de werkelijke leiding uit die verdragsluitende Staat is verplaatst, mits die plaats van de werkelijke leiding voorafgaande aan de verplaatsing voor een periode van ten minste 5 jaren in die verdragsluitende Staat was gelegen; in dat geval wordt de vennootschap, gerekend vanaf het moment van verplaatsing van de werkelijke leiding, voor een periode van 10 jaren geacht inwoner te zijn gebleven van die verdragsluitende Staat. De heffingsbevoegdheid ingevolge paragraaf 5 van artikel 13 is niet onbegrensd. Immers, de bepalingen van paragraaf 5 vinden alleen toepassing indien de desbetreffende natuurlijke persoon in de loop van de laatste tien jaren voorafgaande aan het jaar waarin hij de desbetreffende vervreemdingsvoordelen geniet inwoner is geweest van de Staat waarvan de vennootschap wier aandelen c.a. worden vervreemd inwoner is of geacht wordt te zijn en hij op het tijdstip waarop hij inwoner werd van de andere verdragsluitende Staat een aanmerkelijk belang als bedoeld in de eerste volzin van deze paragraaf had. Voorts geldt dat de bepalingen van paragraaf 5 alleen toepassing vinden in situaties waarin bij de emigratie van de desbetreffende natuurlijke persoon ter zake van de daarbij aangenomen vervreemding van de aandelen, winstbewijzen, schuldvorderingen of rechten een aanslag is opgelegd en zolang er van deze aanslag nog een bedrag openstaat.

Met de bepalingen van paragraaf 5 wordt derhalve – met voorkoming van dubbele belasting – gedurende een periode van tien jaar de fiscale claim veilig gesteld die een verdragsluitende Staat heeft op de niet uitgedeelde winsten van een in die Staat gevestigde vennootschap met een in aandelen verdeeld kapitaal welke winsten zijn gevormd in de periode waarin de natuurlijke persoon als inwoner van die Staat een aanmerkelijk belang had in die vennootschap en die hun weerslag vinden in de waarde van de aandelen c.a. Emigratie van die natuurlijke persoon naar de andere verdragsluitende Staat, al dan niet gevolgd door een «emigratie» van de vennootschap naar die andere Staat, maken deze claim ingevolge de bepalingen van punt 14 van Protocol I niet illusoir. Vanuit Nederlands perspectief bezien, impliceert deze systematiek dat Nederland voor buitenlandse belastingplichtigen met een aanmerkelijk belang in een vennootschap met een in aandelen verdeeld kapitaal die volgens de Nederlandse wetgeving inwoner is van Nederland geen heffingsrechten over aanmerkelijk belangwinsten heeft geclaimd. De achterliggende

gedachte daarbij is te bewerkstelligen dat een buitenlandse investeerder met betrekking tot zijn investering in Nederland niet anders wordt behandeld dan wanneer hij geïnvesteerd zou hebben in de Staat waarin hij woont. In dit kader wordt tevens verwezen naar de passantenregeling van artikel 4.16 van de Wet inkomstenbelasting 2001 alsmede naar de in artikel 4.25 van die wet neergelegde step-upregeling.

Volgend voorbeeld illustreert paragraaf 5 van artikel 13. Een natuurlijke persoon, inwoner van Nederland, is enig aandeelhouder van een in Nederland gevestigde BV. Op 1 juli 2003 emigreert deze natuurlijke persoon naar België. De verkrijgingsprijs van zijn aandelen in de BV bedraagt 40. De waarde in het economische verkeer van deze aandelen op het moment van emigratie bedraagt 140. Naar aanleiding van zijn emigratie wordt aan de natuurlijke persoon een conserverende aanslag opgelegd van 25 (25% van (140 – 40)). Voor deze aanslag wordt ingevolge artikel 25, achtste lid, van de Invorderingswet 1990 uitstel van betaling verleend. In 2004 keert de BV een dividend uit van 60. Ingevolge de bepalingen van artikel 10, paragraaf 2, subparagraaf b, van het verdrag bedraagt de Nederlandse dividendbelasting daarover 9 (15% van 60). Naar aanleiding van de dividenduitkering wordt vervolgens ingevolge artikel 26, derde lid, van de Invorderingswet 1990 van het op de conserverende aanslag openstaande bedrag van 25 een bedrag van 9 kwijtgescholden. Wanneer vervolgens in 2005 de aandelen worden verkocht voor een bedrag van 200, dan wordt het uitstel van betaling dat voor het op dat moment op de conserverende aanslag openstaande bedrag van 16 (25 – 9) is verleend, ingetrokken.

Aan de andere kant mag België als woonplaatsstaat van de vervreemder van de aandelen overeenkomstig paragraaf 4 van artikel 13 van het verdrag, de vermogenswinst die op de vervreemde aandelen betrekking heeft aan belasting onderwerpen, weliswaar met inachtneming van de bepalingen van artikel 23 van het verdrag betreffende de wijze waarop dubbele belasting wordt vermeden.

Zelfstandige beroepen (artikel 14 en punt 9 van Protocol I)

Indien een inwoner van een verdragsluitende Staat voor de uitoefening van een vrij beroep of andere werkzaamheden van zelfstandige aard geregeld beschikt over een in de andere verdragsluitende Staat gevestigde vaste basis, mogen de daarmee behaalde inkomsten ingevolge paragraaf 1 van artikel 14, in overeenstemming met het OESO Modelverdrag 1992/1997, worden belast in die andere Staat voor zover deze inkomsten aan die vaste basis kunnen worden toegerekend. Op dezelfde wijze als in artikel 7 voor de toerekening van winst aan een vaste inrichting is bepaald, dient de toerekening van inkomsten aan een vaste basis te geschieden volgens het zogenoemde «arm's length principle». Voor wat België betreft, omvat de uitdrukking «inkomsten» in het bijzonder de baten als bedoeld in de artikelen 27 en 28 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992. Het gaat voornamelijk om alle inkomsten uit een vrij beroep, een ambt of post en alle niet als winst of als bezoldigingen aan te merken inkomsten uit een winstgevend bezigheid. Voor wat Nederland betreft, gaat het om winst uit onderneming als bedoeld in paragraaf 3.2.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001.

In paragraaf 2 van artikel 14 is, in overeenstemming met het OESO Modelverdrag 1992/1997, een niet-limitatieve opsomming gegeven van de werkzaamheden die de uitdrukking «vrij beroep» geacht wordt te omvatten.

Voor punt 9 van Protocol I wordt verwezen naar de toelichting bij artikel 7.

Op grond van artikel 15, paragraaf 3, ten 1^o, van het huidige Belgisch-Nederlandse belastingverdrag van 19 oktober 1970, in samenhang met de punten IX tot en met XI van het daarbij behorende Protocol, zijn salarissen, lonen en andere soortgelijke beloningen die zijn verkregen door grensarbeiders slechts belastbaar in de verdragsluitende Staat waarvan zij inwoner zijn. Onder een grensarbeider wordt in dit verband verstaan de natuurlijke persoon die in de grensstreek van een van de verdragsluitende Staten werkzaam is en zijn duurzaam tehuis in de grensstreek van de andere verdragsluitende Staat heeft alwaar hij gewoonlijk dagelijks of ten minste eenmaal per week terugkeert, tenzij deze persoon de Nederlandse nationaliteit heeft en na 1 januari 1970 zijn woonplaats van Nederland naar België heeft overgebracht. Daarentegen zijn deze grensarbeiders bij wijze van hoofdregel sociaal verzekerd in de verdragsluitende Staat waar zij werkzaam zijn. Het gevolg hiervan is een discoördinatie tussen belasting- en premieheffing. De jaarlijkse verschuiving tussen de belasting- en premiepercentages in Nederland zorgt vervolgens telkenmale voor grote commotie. De grensarbeiders zelf spreken in dit kader wel van het jaarlijkse «tombola-effect». Teneinde dit effect in het vervolg te voorkomen, zijn in het onderhavige verdrag geen bepalingen als in artikel 15, paragraaf 3, ten 1^o, van het belastingverdrag van 19 oktober 1970 opgenomen. Voor België brengt dat met zich mee dat de problematiek van de «1970-regeling» die in punt XI van het Protocol bij het huidige belastingverdrag is neergelegd, is opgelost en de huidige voor Belgische grensarbeiders geldende compensatieregeling kan worden beëindigd. Het vorenstaande betekent dat onder dit verdrag ook op grensarbeiders de hoofdregel van paragraaf 1 van toepassing is op grond waarvan de salarissen, lonen en andere soortgelijke beloningen die zij verkrijgen ter belastingheffing worden toegewezen aan de verdragsluitende Staat waar zij werkzaam zijn. Daarmee wordt in de meeste gevallen coördinatie van belasting- en premieheffing gerealiseerd. In combinatie met de bepaling van artikel 26, paragraaf 2, wordt daarmee bovendien een zo groot mogelijke «gelijkheid op de werkvloer» verkregen, hetgeen vanuit een oogpunt van gelijke arbeidsvoorwaarden van belang is. Voor Nederlandse grensarbeiders zijn vervolgens in artikel 27 compensatiemaatregelen opgenomen die ertoe strekken deze grensarbeiders fiscaal niet nadeliger af te laten zijn dan hun in Nederland «werkende buurman», die overigens in gelijke omstandigheden verkeert, alsmede – onder voorwaarden – compensatie te verlenen voor het nadeel dat zij mochten lijden als gevolg van de verschuiving van de heffingsbevoegdheid over hun arbeidsinkomen van Nederland naar België. Als sluitstuk van de grensarbeidersproblematiek is ten slotte in Protocol II een macro-economische verdeling van de zuivere belastingopbrengsten op arbeidsinkomen neergelegd. Voor een nadere toelichting wordt verwezen naar de toelichting bij de artikelen 26 en 27 en naar de toelichting bij Protocol II.

Overeenkomstig het OESO Modelverdrag 1992/1997 is in de paragrafen 1 en 2 bepaald dat, onder voorbehoud van de bepalingen van de artikelen 16, 18, 19 en 20, als inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid aan te merken beloningen die een inwoner van een verdragsluitende Staat verkrijgt ter zake van het verrichten van werkzaamheden in dienstbetrekking slechts belastbaar zijn in die Staat, behoudens voor zover de werkzaamheden in de andere verdragsluitende Staat worden verricht. In dat geval mogen de aan die werkzaamheden toe te rekenen beloningen in de andere verdragsluitende Staat worden belast; ook deze beloningen zijn echter slechts belastbaar in de eerstbedoelde Staat indien aan de volgende drie cumulatieve voorwaarden wordt voldaan; (a) de genietter van de beloningen verblijft in een tijdvak van 12 maanden dat begint of eindigt in het desbe-

treffende belastingjaar in totaal niet meer dan 183 dagen in de andere verdragsluitende Staat, waarbij de uitdrukking «belastingjaar» voor wat betreft België ingevolge punt 18 van Protocol I betekent «belastbaar tijdperk», (b) de beloningen worden betaald door of namens een werkgever die geen inwoner is van de andere verdragsluitende Staat, en (c) de beloningen komen niet ten laste van een in de andere verdragsluitende Staat gelegen vaste inrichting of vaste basis van die werkgever.

Voorts is in paragraaf 3 neergelegd dat, niettegenstaande de bepalingen van de paragrafen 1 en 2, als inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid aan te merken beloningen die een inwoner van een verdragsluitende Staat verkrijgt ter zake van aan boord van een schip, binnenvaartschip of luchtvaartuig in dienstbetrekking verrichte werkzaamheden, slechts belastbaar zijn in de verdragsluitende Staat waar de plaats van de werkelijke leiding is gelegen van de onderneming die het schip, binnenvaartschip of luchtvaartuig exploiteert. Deze bepaling, die een exclusieve bronstaatheffing impliceert, is ruimer van opzet dan artikel 8, waarin de heffingsbevoegdheden met betrekking tot de winst die wordt verkregen uit de exploitatie van schepen, binnenvaartschepen en luchtvaartuigen in internationaal verkeer is geregeld; paragraaf 3 omvat immers elke vorm van exploitatie van schepen, binnenvaartschepen en luchtvaartuigen en is niet beperkt tot exploitatie daarvan in internationaal verkeer. Deze «ruime» opzet is in het bijzonder van belang voor de in de binnenvaart voorkomende situatie waarin een binnenvaartschip zowel in als buiten internationaal verkeer wordt geëxploiteerd; paragraaf 3 voorkomt dat in die situatie een splitsing moet worden gemaakt in beloningen die werknemers verkrijgen ter zake van aan boord verrichte werkzaamheden. Ondanks de in paragraaf 3 neergelegde exclusieve bronstaatheffing, kan de verdragsluitende Staat waarvan de genietter van de desbetreffende beloningen inwoner is, deze beloningen met het oog op het progressievoorbehoud begrijpen in de grondslag waarnaar de belasting over die inkomsten wordt geheven. Voor België vloeit dit voort uit de bepalingen van artikel 23, paragraaf 1, subparagraaf a; voor Nederland uit punt 19 van Protocol I.

De uitdrukking «verkregen» of «verkrijgt», al naar het geval, zoals gehanteerd in artikel 15 en in de artikelen 16 en 17, wordt, voor wat België betreft, geacht samen te vallen met het in artikel 360 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 gehanteerde begrip «verkregen», terwijl dit begrip voor wat Nederland betreft, geacht wordt samen te vallen met het in artikel 13a van de Wet op de loonbelasting 1964 gehanteerde begrip «genoten». Dit laatste betekent derhalve dat in voorkomende gevallen de zogenoemde fictief loonregeling van artikel 12a van de Wet op de loonbelasting 1964 onder het verdrag kan worden toegepast.

Ten slotte is van belang dat onder de in dit artikel bedoelde beloningen tevens worden begrepen in de bronstaat belastbare beloningen die niet rechtstreeks staan tegenover feitelijk verrichte werkzaamheden, maar daaraan wel toerekenbaar zijn, tenzij deze beloningen kwalificeren als pensioenen of andere soortgelijke beloningen in de zin van artikel 18 of 19; het gaat hier om zogenoemde «nabetalingen». De precieze betekenis van laatstbedoelde uitdrukking zal door de bevoegde autoriteiten van beide landen nog nader gepreciseerd worden in het kader van de in artikel 28 van het verdrag vastgelegde regeling voor onderling overleg.

De bepalingen van artikel 15 vinden toepassing onder voorbehoud van de bepalingen van de artikelen 16, 18, 19 en 20. Voor wat artiesten en sportbeoefenaars betreft, is van belang dat de bepalingen van artikel 17 toepassing vinden niettegenstaande de bepalingen van artikel 15. De artikelen 15 tot en met 20 vormen een gesloten systeem, waarin de «lex specialis» van de artikelen 16 tot en met 20 voorgaat op de «lex generalis» van artikel 15 en waarin artikel 15 zonedig als «restartikel» fungeert. Met betrekking tot beloningen die worden verkregen ter zake van in dienstbetrekking

verrichte werkzaamheden wordt derhalve niet aan de toepassing van de bepalingen van artikel 21 toegekomen.

Voor wat betreft de toepassing van het «Synthesedocument met samenvatting en aanbeveling inzake de fiscale positie van het grensoverschrijdend openbaar lichaam en zijn personeel», wordt verwezen naar de toelichting bij artikel 19.

Vennootschapsleiding (artikel 16 punt 20 van Protocol I)

Jurisprudentie van belastingrechters in België en Nederland heeft met betrekking tot de toepassing van artikel 16 (beheerders, bestuurders en commissarissen van vennootschappen) van het huidige Belgisch-Nederlandse belastingverdrag van 19 oktober 1970 tot onduidelijkheden geleid¹. De reden is dat de belastingrechters met betrekking tot de in vorenbedoeld artikel 16 gehanteerde uitdrukkingen «beheerder, bestuurder en commissaris» uit leken te gaan c.q. uitgingen van een formeel criterium, terwijl de bevoegde autoriteiten van België en Nederland uitgingen van een materieel criterium². Teneinde dergelijke onduidelijkheden onder het onderhavige verdrag te voorkomen, is artikel 16 geformuleerd op basis van de Belgische nationale wetgeving met betrekking tot bestuurders c.a. In verband daarmee is in paragraaf 1 bepaald dat beloningen die een inwoner van een verdragsluitende Staat verkrijgt van een in de andere verdragsluitende Staat gevestigde vennootschap ter zake van de uitoefening van een opdracht of taak als bestuurder, zaakvoerder, vereffenaar of ter zake van de uitoefening van functies die volgens de wetgeving van die andere Staat als soortgelijke functies worden beschouwd, in die andere Staat mogen worden belast. Ingevolge punt 20, paragraaf a, van Protocol I omvat de uitdrukking «soortgelijke functies» voor wat Nederland betreft commissarissen in de zin van artikel 140 van Boek 2 van het Nederlandse Burgerlijk Wetboek, dat wil zeggen degenen die als zodanig door de algemene vergadering van aandeelhouders of enig ander bevoegd orgaan van de desbetreffende vennootschap zijn benoemd en zijn belast met het toezicht op de algemene leiding van de desbetreffende vennootschap. De op artikel 32, eerste lid, ten 2^o, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 gebaseerde paragraaf 2 bevat vervolgens een zelfde toedeling van het heffingsrecht over beloningen van «bedrijfsleiders» (vóór 1 januari 1997 «werkende vennoten, bestuurders, e.d.»), dat wil zeggen personen die in de vennootschap – buiten het kader van een dienstbetrekking – een leidende werkzaamheid of functie van dagelijks bestuur of van commerciële, technische of financiële aard uitoefenen. Voor zover deze personen beloningen verkrijgen in verband met de uitoefening van dergelijke werkzaamheden en functies in dienstbetrekking zijn de bepalingen van artikel 15 van toepassing. Paragraaf 3 fungeert de facto als «restbepaling» en bepaalt daartoe dat de beloningen die een inwoner van een verdragsluitende Staat verkrijgt van een in de andere verdragsluitende Staat gevestigde vennootschap ter zake van – buiten het kader van een dienstbetrekking – uitgeoefende werkzaamheden andere dan bedoeld in de paragrafen 1 en 2, ook in die andere Staat mogen worden belast. Ook hierbij geldt dat voor zover deze personen de desbetreffende werkzaamheden in een dienstbetrekking uitoefenen op de beloningen de bepalingen van artikel 15 van toepassing zijn. Overigens is in dit verband nog van belang dat, in weerwil van de in de paragrafen 2 en 3 gehanteerde uitdrukking «buiten het kader van een dienstbetrekking», de bepalingen van artikel 14 op deze beloningen niet van toepassing zijn. De facto vormen de bepalingen van de paragrafen 2 en 3 een *lex specialis* van de bepalingen van artikel 14.

¹ Zie de uitspraak van het Hof van Beroep te Gent van 30 oktober 1997, gepubliceerd in het Algemeen Fiscaal Tijdschrift 1998, nr. 2, blz. 90–91, en de arresten van de Hoge Raad der Nederlanden van 15 juli 1997 en 22 december 1999, gepubliceerd in V-N 1997, blz. 2819, punt 10 respectievelijk V-N 2000/6.10.

² Zie de Circulaire van 22 mei 1992, nr. Ci. C37875/H, alsmede het Besluit van 25 maart 1992, nr. IFZ92/476, V-N 1992, blz. 1010, punt 3.

Het bepaalde in paragraaf 2 dient met name te worden gezien in het licht van de problematiek van de hybride entiteiten waarop punt 2 van Protocol

I betrekking heeft. Voortbordurend op het voorbeeld dat is gegeven bij de toelichting van dit punt bij artikel 3, brengt paragraaf 2 van artikel 16 het volgende mee. Ingeval de aldaar bedoelde vennootschap onder firma aan ieder van de vennoten een beloning van 10 als bedoeld in paragraaf 2 van artikel 16 zou uitkeren, dan wordt voor de heffing van de Belgische vennootschapsbelasting de winst verlaagd van 100 naar 80. De aan ieder van de vennoten uitgekeerde beloning van 10, waarover België ingevolge paragraaf 2 van artikel 16 heffingsbevoegd is, is onderworpen aan de heffing van personenbelasting. Vanuit de optiek van de Nederlandse belastingheffing vormt deze uitgekeerde beloning een onttrekking die de winst niet beïnvloedt. De Nederlandse belastingheffing geschiedt dan ook op dezelfde wijze als uiteengezet in het vorenbedoelde voorbeeld, dat wil zeggen dat de Nederlandse vennoot geacht wordt zijn onderneming door middel van een in België gevestigde vaste inrichting uit te oefenen en dat hij mitsdien in de heffing van inkomstenbelasting wordt betrokken voor 50, over welk bedrag vervolgens ingevolge artikel 23, paragraaf 2, sub-paragraaf b, voorkoming van dubbele belasting wordt verleend volgens de vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud.

Ingeval de in de paragrafen 2 en 3 bedoelde persoon de aldaar bedoelde werkzaamheden uitoefent in een vaste inrichting van de vennootschap in zijn woonstaat én de beloningen die hij ter zake daarvan verkrijgt ten laste komen van die vaste inrichting, heeft die woonstaat ingevolge paragraaf 4 en in afwijking van de paragrafen 2 en 3 het exclusieve heffingsrecht over die beloningen. Deze bepaling van paragraaf 4 is gebaseerd op artikel 270, ten 1°, van het Belgische Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 in samenhang met artikel 87 van het Koninklijk Besluit tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992. Vanuit Nederlandse optiek omvat deze bepaling voor de vennootschapsleiding de situatie waarop artikel 6, tweede lid, onderdeel a, van de Nederlandse Wet op de loonbelasting 1964 betrekking heeft.

Ten slotte is in punt 20, paragraaf b, van Protocol I, een bepaling opgenomen waarin is vastgelegd dat de heffingsbevoegdheid over beloningen die een natuurlijke persoon geniet in de zogenoemde «voorperiode» van een vennootschap die het resultaat is van de gehele of gedeeltelijke omzetting van een transparante entiteit die het bedrijf uitoefent met behulp van een in de andere verdragsluitende Staat gevestigde vaste inrichting of vaste basis, wordt bepaald aan de hand van de artikelen 15 en 16, naar gelang het geval.

Artiesten en sportbeoefenaars (artikel 17 en punt 21 van Protocol I)

Inkomsten die een inwoner van een verdragsluitende Staat – rechtstreeks of via een derde persoon – verkrijgt uit het persoonlijk verrichten van werkzaamheden als zelfstandige of niet-zelfstandige artiest of sportbeoefenaar in de andere verdragsluitende Staat, mogen ingevolge de paragrafen 1 en 2 van artikel 17, in overeenstemming met het OESO Modelverdrag 1992/1997, worden belast in die andere Staat.

Tijdens de besprekingen over het onderhavige verdrag hebben diverse belangengroeperingen van artiesten aandacht gevraagd voor de problemen waartoe de toepassing van de paragrafen 1 en 2 van artikel 17 in de praktijk kan leiden¹. In de eerste plaats gaat het daarbij om gezelschappen van artiesten. Deze artiesten staan veelal in dienstbetrekking tot het gezelschap waarvan zij deel uitmaken en ontvangen in dat kader een regulier salaris. Voor optredens verstrekt het gezelschap als zodanig veelal een factuur waarbij – al dan niet met een winstonslag – in één bedrag de loonkosten van de artiesten, ondersteunend personeel, e.d., vervoerskosten, verblijfskosten, enz. aan de opdrachtgever in rekening worden

¹ Mutatis mutandis geldt hetzelfde voor de toepassing van artikel 17 van het Belgisch-Nederlandse belastingverdrag van 19 oktober 1970.

gebracht. Bij optredens in de andere verdragsluitende Staat is de opdrachtgever volgens de nationale wetgeving van die Staat en in overeenstemming met artikel 17 gehouden op het gedeelte van het gefactuurde bedrag dat de vergoeding betreft voor de persoonlijke werkzaamheden van de artiesten belasting in te houden; voor wat betreft België, wordt over dergelijke vergoedingen ingevolge artikel 270, ten 3^o, van het Belgische Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 in samenhang met Bijlage III bij het Koninklijk Besluit tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 momenteel 18% bedrijfsvoorheffing geheven en, voor wat Nederland betreft, ingevolge artikel 35a van de Nederlandse Wet op de loonbelasting 1964 20% loonbelasting. Zie in dit verband paragraaf 8 van het algemeen commentaar op artikel 17 van het OESO Modelverdrag. Het gezelschap zou deze ingehouden belasting aan de artiesten moeten doorberekenen, terwijl de artiesten vervolgens voor het gedeelte van hun reguliere salaris dat betrekking heeft op de optredens in de andere verdragsluitende Staat overeenkomstig artikel 23 van het verdrag voorkoming van dubbele belasting zouden kunnen verzoeken. In de praktijk blijkt doorberekening van de in de andere verdragsluitende Staat ingehouden belasting en het verzoeken om voorkoming van dubbele belasting niet of nauwelijks te gebeuren. Consequentie daarvan is dat de ingehouden belasting in de andere verdragsluitende Staat de facto een additionele last voor de gezelschappen vormt.

Een ander aspect waarvoor belangengroeperingen van artiesten aandacht hebben gevraagd betreft het niet of niet geheel kunnen vergelden van kosten bij optredens in de andere verdragsluitende Staat. Dit wordt veroorzaakt door de omstandigheid dat in de nationale wetgeving van ieder van de verdragsluitende Staten aan de uitdrukking «aftrekbare kosten» een verschillende invulling is gegeven. Voorts speelt een rol de omstandigheid dat aftrek van kosten in de andere verdragsluitende Staat (naar de maatstaven van die Staat) eerst is toegestaan indien een bepaald gedeelte van het wereldinkomen in die Staat wordt verdiend, terwijl de voorkoming van dubbele belasting in de verdragsluitende Staat waarvan men inwoner is op netto-basis wordt verleend, dat wil zeggen voor het bruto bedrag van de in de andere verdragsluitende Staat verdiende inkomsten verminderd met de aan die inkomsten toerekenbare aftrekbare kosten (bepaald naar de maatstaven van de Staat waarvan men inwoner is). In verband met deze praktische problemen die zich ook, zij het veelal in mindere mate, voordoen bij sportbeoefenaars, hebben vorenbedoelde belangengroeperingen verzocht te overwegen om artikel 17 aan te vullen met een «183-dagenregeling» als is opgenomen in de tweede paragraaf van artikel 15 van het verdrag. Een dergelijke oplossing biedt echter geen soelaas omdat de beloning ten laste komt van een opdrachtgever («werkgever» in de terminologie van paragraaf 2 van artikel 15) die inwoner is van de andere verdragsluitende Staat. Dit laat onverlet dat andere oplossingen voor deze problematiek in het verdrag zijn getroffen. In de eerste plaats is daartoe in paragraaf 3 van artikel 17 bepaald dat – in afwijking van de bepalingen van de paragrafen 1 en 2 van artikel 17 – inkomsten die een artiest of sportbeoefenaar verkrijgt ter zake van het verrichten van persoonlijke werkzaamheden in de andere verdragsluitende Staat uitsluitend mogen worden belast in de verdragsluitende Staat waarvan hij inwoner is indien deze werkzaamheden voor een wezenlijk deel worden gefinancierd uit de openbare middelen van laatstbedoelde Staat of van een staatkundig onderdeel of plaatselijk publiekrechtelijk lichaam daarvan. In punt 21 van Protocol I is neergelegd dat de in paragraaf 3 van artikel 17 gehanteerde uitdrukking «gefinancierd voor een wezenlijk deel» betekent een financiering van ten minste 30 percent. Met betrekking tot het kunnen vergelden van kosten in de andere verdragsluitende Staat zijn in het verdrag geen specifieke bepalingen opgenomen. Dit betekent derhalve dat de aftrek van kosten slechts mogelijk is indien de nationale wetgeving van de desbetreffende verdragsluitende Staat daartoe de mogelijkheid biedt.

Voor wat België betreft, is in die situaties overeenkomstig hoofdstuk X van voormelde Bijlage III bij het Koninklijk Besluit tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 in principe geen aftrek van beroepskosten toegelaten. De verschuldigde bedrijfsvoorheffing is inderdaad eenvormig vastgesteld op 18 percent van het brutobedrag van de desbetreffende inkomsten en vormt de definitieve belasting overeenkomstig artikel 248 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992. Bij de vaststelling van het tarief van 18 percent werd overigens op forfaitaire wijze rekening gehouden met de kosten van de betrokkenen (zie Kamer, buitengewone zitting 1991–1992, stuk 444/9, blz. 157). Voor wat Nederland betreft, geldt daarbij het volgende. Ingeval een Nederlandse dienstbetrekking wordt vervuld, dan is slechts de werknemersaftrek van artikel 3.85 van de Nederlandse Wet inkomstenbelasting 2001 van belang. Een in België wonende artiest of sportbeoefenaar zal deze aftrek voor de Nederlandse belastingheffing kunnen vergelden indien hij ingevolge artikel 2.5 van de Wet inkomstenbelasting 2001 kiest voor toepassing van de regels die gelden voor binnenlandse belastingplichtigen. Ingeval geen dienstbetrekking wordt vervuld, geldt veelal het regime van artikel 7.2, tweede lid, onderdeel c, in samenhang met artikel 3.94 van de Nederlandse Wet inkomstenbelasting 2001 (resultaat uit overige werkzaamheden in Nederland). Het in Nederland belastbare resultaat wordt dan, voor zover van belang, bepaald volgens de regels die gelden voor winst uit onderneming (artikel 3.95 van de Nederlandse Wet inkomstenbelasting 2001). Kosten kunnen dan worden vergolden naar de maatstaven van laatstbedoelde regels.

Met betrekking tot het kunnen vergelden door artiesten en sportbeoefenaars van persoonlijke aftrekken, tegemoetkomingen en verminderingen uit hoofde van burgerlijke staat of samenstelling van het gezin wordt kortheidshalve verwezen naar paragraaf 2 van artikel 26. Ten slotte is voor Nederlandse artiesten en sportbeoefenaars die in België optreden artikel 27, paragraaf 1, nog van belang. Voor een toelichting daarbij wordt kortheidshalve verwezen naar artikel 27 van het verdrag.

Pensioenen, lijfrenten, sociale zekerheids- en alimentatieuitkeringen
(artikel 18 en punt 22 van Protocol I)

In België en Nederland worden oudedagsvoorzieningen hoofdzakelijk getroffen via het zogenoemde drie-pijlersysteem, dat wil zeggen via de sociale verzekeringen (eerste pijler), via aanvullende collectieve pensioenregelingen (tweede pijler) en via particuliere verzekeringen (derde pijler). De wijze waarop aan deze verschillende vormen van oudedagsvoorzieningen in België en Nederland inhoud is gegeven alsmede de fiscale begeleiding daarvan verschillen echter sterk van elkaar. Dit laat onverlet dat de fiscale begeleiding van oudedagsvoorzieningen in België en Nederland een «grootste gemene deler» kent, namelijk dat aanspraken op oudedagsvoorzieningen – veelal via de aftrek van premies – belastingvrij kunnen worden opgebouwd, terwijl de oudedagsuitkeringen worden belast. In zuiver interne Belgische respectievelijk Nederlandse situaties is de werking van deze zogenoemde systematiek, die in Nederland bekend staat onder de naam «omkeerregel», coherent, in grensoverschrijdende situaties echter niet. De praktijk van de afgelopen jaren heeft te zien gegeven dat in de Belgisch-Nederlandse verhouding is getracht gebruik te maken van de leemtes die het gebrek aan grensoverschrijdende coherentie meebrengen. In dit verband is wel gesproken van een Nederlandse «pensioenvlucht» naar België. In de meest eenvoudige vorm verloopt een dergelijke «pensioenvlucht» langs de volgende weg: een inwoner van Nederland verhuist naar België, met toestemming van de Nederlandse Verzekeringskamer draagt hij zijn in Nederland belastingvrij opgebouwde pensioenkapitaal vervolgens over aan een in België gevestigde pensioenverzekeraar en ten slotte koopt hij zijn overgedragen pensioenkapitaal af.

Volgens de nationale wetgeving van België is de afkoopsom niet belast voor zover die valt onder de in artikel 39, paragraaf 2, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 bedoelde vrijstellingsregeling. In meer algemene zin leidt een dergelijke «pensioenvlucht» derhalve tot een emigratiestroom op basis van overwegend fiscale motieven. Een dergelijk gevolg is onwenselijk. Ter voorkoming en bestrijding van een dergelijke emigratiestroom hebben de bevoegde autoriteiten van België en Nederland voor de toepassing van het Belgisch-Nederlandse belastingverdrag van 19 oktober 1970 op wederzijdse basis het volgende afgesproken. Vertrekpunt is dat (de afkoop van) pensioenen ter belastingheffing aan de woonstaat zijn toegewezen. Bij afkoop van niet-ingegane pensioenen heeft de verdragsluitende Staat van waaruit het pensioenkapitaal is overgedragen op basis van artikel 15 (niet-zelfstandige arbeid) of artikel 16 (beheerders, bestuurders en commissarissen van vennootschappen) echter de bevoegdheid om de in die Staat vrijgestelde aanspraken te regulariseren¹. Een soortgelijke benadering geldt in beginsel ook voor lijfrenten. In dit verband wordt korthedshalve verwezen naar het arrest van de Hoge Raad der Nederlanden van 7 december 2001 (V-N 2001/64.12) over de toepassing van het Nederlands-Hongaarse belastingverdrag van 5 juni 1986 bij afkoop van een lijfrente.

In artikel 18 van het nieuwe Belgisch-Nederlandse verdrag is vorenstaande lijn nader uitgewerkt. Leidraad daarbij is een waarborging van een grensoverschrijdende coherente werking van de bij pensioenen en lijfrenten gehanteerde systematiek waarin aanspraken op oudedagsvoorzieningen via de aftrek van premies belastingvrij kunnen worden opgebouwd en oudedagsuitkeringen worden belast. In dat verband is in artikel 18 een zodanige verdeling van heffingsbevoegdheden overeengekomen dat een evenwichtige verhouding wordt gerealiseerd tussen de fiscale faciëring bij de opbouw van aanspraken op pensioenen en lijfrenten en de belastingheffing over pensioen- en lijfrenteuitkeringen, dan wel de afkoopsommen daarvan. In lijn met het OESO Modelverdrag 1992/1997 is het uitgangspunt hierbij een woonstaatheffing voor pensioen- en lijfrenteuitkeringen. Een bronstaatheffing voor deze uitkeringen is vervolgens aan de orde indien in grensoverschrijdende situaties sprake is van een «scheve» verhouding tussen verleende fiscale faciliteiten tijdens de opbouwfase en de belastingheffing tijdens de uitkeringsfase; weliswaar wordt met deze mogelijkheid van een bronstaatheffing primair beoogd verschijnselen als «pensioenvlucht» te voorkomen c.q. te bestrijden, voor de toepassing ervan is het niet van belang of belanghebbenden al dan niet bewust handelingen hebben verricht waarmee is beoogd in de meest voordelige zin gebruik te maken van de verschillen in de respectievelijke nationale wetgevingen. Ten slotte wordt nog opgemerkt dat in afwijking van de hiervóór geschetste lijn, waarbij vanwege de tekst van artikel 18 van het huidige Belgisch-Nederlandse belastingverdrag van 19 oktober 1970 noodzakelijkerwijs een onderscheid wordt gemaakt tussen ingegane en niet-ingegane pensioenen en lijfrenten, dan wel de afkoop daarvan, de evenwichtige verhouding van artikel 18 van het nieuwe verdrag elke pensioen- en lijfrenteuitkering alsmede elke afkoop van pensioen- en lijfrenteuitkeringen omvat. In detail is vorenbedoelde evenwichtige verhouding in artikel 18 als volgt uitgewerkt.

Ingevolge paragraaf 1, subparagraaf a, van artikel 18 geldt een woonstaatheffing voor niet onder paragraaf 2 van artikel 19 vallende pensioenen en andere soortgelijke beloningen ter zake van een vroegere dienstbetrekking alsmede lijfrenten en, al dan niet periodieke, uitkeringen uit pensioensparen, pensioenfondsen en groepsverzekeringen. Hierbij heeft de uitdrukking «pensioenen en andere soortgelijke uitkeringen en uitkeringen – al dan niet periodiek – uit pensioensparen, pensioenfondsen en groepsverzekeringen» de betekenis die daaraan met toepassing van paragraaf 2

¹ Zie het Besluit van 21 december 2000, nr. CPP2000/2971, inzake aanpassing van het Besluit van 26 mei 1998, nr. DB98/2082M, in verband met de Wet fiscale behandeling van pensioenen, de Wet inkomstenbelasting 2001 en de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001, V-N 2001/7.21.

van artikel 3 volgens de nationale wetgeving van de verdragsluitende Staten wordt toegekend. Zo heeft bijvoorbeeld de uitdrukking «uitkeringen uit pensioensparen» de betekenis die daaraan in het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 is gegeven. De uitdrukking «lijfrente» is vervolgens gedefinieerd in paragraaf 7 van artikel 18, namelijk als 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 bestaat. Ingevolge paragraaf 1, subparagraaf b, geldt ook voor, al dan niet periodieke, socialezekerheidsuitkeringen (zie in dit verband tevens punt 22 van Protocol I) een woonstaatheffing.

In paragraaf 2 is vervolgens neergelegd onder welke voorwaarden de in paragraaf 1 van artikel 18 bedoelde inkomensbestanddelen tevens in de bronstaat mogen worden belast. Daarbij geldt de volgende systematiek. In paragraaf 2 gaat het om ingegane uitkeringen, dat wil zeggen reguliere of eenmalige uitkeringen die op pensioendatum, op het tijdstip waarop het wettelijk verzekerde risico, zoals overlijden of arbeidsongeschikt worden, zich voordoet of, voor wat betreft lijfrenten, op het eerste van de in paragraaf 7 van artikel 18 bedoelde tijdstippen zijn gaan lopen respectievelijk zijn gedaan. Tevens ziet paragraaf 2 op afkoopsommen van ingegane uitkeringen. Een bronstaatheffing voor deze uitkeringen en afkoopsommen is mogelijk (i) voor zover de aanspraak op de inkomstenbestanddelen als bedoeld in paragraaf 1, subparagraaf a, in de bronstaat vrijgesteld is geweest van belastingheffing en/of voor zover betaalde premies en bijdragen ter verkrijging van die aanspraak in de bronstaat op het belastbare inkomen in mindering zijn gebracht of anderszins in de bronstaat tot het verlenen van een fiscale faciliteit aanleiding hebben gegeven, én (ii) voor zover de inkomstenbestanddelen als bedoeld in paragraaf 1, subparagrafen a en b, in de verdragsluitende Staat waarvan de genietter inwoner is niet worden belast tegen het tarief dat algemeen geldt voor inkomsten verkregen uit niet zelfstandige beroepen of voor zover het bruto bedrag van deze inkomstenbestanddelen voor minder dan 90% in de belastingheffing worden betrokken, én (iii) mits het gezamenlijke bruto-bedrag van de in paragraaf 1 bedoelde inkomstenbestanddelen die in de bronstaat belastbaar zouden zijn in het desbetreffende kalenderjaar waarin zij worden genoten meer bedragen dan 25 000 euro. Met betrekking tot voorwaarde (i) wordt, voor wat Nederland betreft, opgemerkt dat de omstandigheid dat ingevolge artikel 3.83, eerste of tweede lid, artikel 7.2, achtste lid, artikel 3.133, tweede lid, onderdelen h of j, of artikel 3.136, eerste lid, van de Nederlandse Wet inkomstenbelasting 2001 een conserverende aanslag is opgelegd niet betekent dat niet langer sprake zou zijn van een fiscaal gefacilieerde pensioenaanspraak of lijfrente. Voor de lijfrente vloeit dit voort uit de bepalingen van artikel 3.133, vijfde lid, en artikel 3.136, tweede lid, van de Nederlandse Wet inkomstenbelasting 2001. Voor pensioenaanspraken vloeit dit onder andere voort uit de omstandigheid dat het opleggen van een conserverende aanslag niet betekent dat niet langer sprake zou zijn van een pensioenregeling in de zin van hoofdstuk IIIB van de Nederlandse Wet op de loonbelasting 1964¹. Met betrekking tot het eerste gedeelte van voorwaarde (ii) wordt opgemerkt dat hieraan wordt voldaan indien de desbetreffende inkomstenbestanddelen, voor wat België betreft, niet worden belast volgens de belastingtarieven van artikel 130 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (gewoon stelsel van aanslag) en, voor wat Nederland betreft, niet tegen het in artikel 2.10 van de Wet inkomstenbelasting 2001 neergelegde tarief dat geldt voor belastbaar inkomen uit werk en woning en/of tegen het in artikel 20a van de Wet op de loonbelasting 1964 neergelegde tarief. Voor wat het tweede gedeelte van deze voorwaarde betreft, wordt opgemerkt dat hieraan wordt voldaan indien de desbetreffende

¹ Zie in dit kader tevens paragraaf 7.4.4. van de Memorie van toelichting bij het wetsontwerp «Wet inkomstenbelasting 2001 (Belastingherziening 2001)» (Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 3, blz. 51).

inkomstenbestanddelen volgens de nationale wetgeving van de verdragssluitende Staat waarvan de genierter inwoner is geheel of gedeeltelijk objectief zijn vrijgesteld. Aan deze voorwaarde (ii) wordt derhalve niet voldaan indien bijvoorbeeld louter ten gevolge van horizontale of verticale verliescompensatie de facto geen belasting wordt geheven over de desbetreffende inkomstenbestanddelen. Met betrekking tot voorwaarde (iii) wordt opgemerkt dat het bedrag van 25 000 euro is verkregen door het gemiddelde bedrag van in Nederland in 1999 betaalde uitkeringen voor eerste en tweede pijler pensioenvoorzieningen naar een substantieel aantal toekomstige jaren te extrapoleren. Met deze grens wordt derhalve bereikt dat op personen die ten hoogste een dergelijk gemiddeld pensioen genieten uitsluitend de hoofdregel van paragraaf 1 van artikel 18 van toepassing is.

Teneinde de toepassing van de bepalingen van paragraaf 2 voor belanghebbenden en de belastingadministraties te vergemakkelijken, is in paragraaf 5 van artikel 18 bepaald dat de bevoegde autoriteiten van België en Nederland in een procedure voor onderling overleg als is bedoeld in paragraaf 3 van artikel 28 uitvoeringsvoorschriften zullen vaststellen. Daarbij zullen zij tevens regelen welke gegevens, in het bijzonder gericht op het vaststellen of aan de voorwaarden van paragraaf 2 wordt voldaan, belanghebbenden in dat verband over moeten leggen.

In paragraaf 3 is vervolgens een regeling opgenomen die voorziet in de mogelijkheid van een bronstaatheffing indien inkomstenbestanddelen als bedoeld in paragraaf 1 worden uitbetaald vóór pensioendatum, vóór het tijdstip waarop het wettelijk verzekerde risico zich voordoet of, voor wat betreft lijfrenten, vóór het eerste van de in paragraaf 7 van artikel 18 bedoelde tijdstippen. Deze paragraaf heeft derhalve betrekking op handelingen met betrekking tot niet-ingegane inkomstenbestanddelen. Als bijzondere voorwaarde voor toepassing van deze paragraaf is gesteld dat de inkomstenbestanddelen een a-periodiek karakter moeten hebben; aldus wordt duidelijk gesteld dat inkomstenbestanddelen met een periodiek karakter te allen tijde in voorkomend geval onder de werking van paragraaf 2 vallen. België en Nederland zijn het erover eens dat de in deze paragraaf gehanteerde uitdrukking «uitbetaling», voor wat Nederland betreft, aldus moet worden uitgelegd dat zij niet alleen de betaling in geld bij afkoop van de aanspraak op deze inkomstenbestanddelen omvat, maar tevens het doen van afstand van een aanspraak op pensioen, de belening, verpanding of andere vorm van zekerheidsstelling van de aanspraak, de overdracht van pensioen- of lijfrentekapitaal, en in meer algemene zin al die handelingen of gebeurtenissen met betrekking tot de onderhavige niet-ingegane inkomstenbestanddelen die ingevolge de nationale wetgeving van de verdragssluitende Staten leiden tot een belastbaar feit. In het geval van België moet de uitdrukking «uitbetaling», zoals de uitdrukking «betaald» in paragraaf 1 van artikel 18, worden verstaan als «betaald of toegekend» zoals inzonderheid is opgenomen in artikel 204, ten 3^o, van het Koninklijk Besluit tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992. De pensioenen, renten of toelagen moeten voor hun geheel worden aangerekend voor het jaar of het gedeelte van het jaar in de loop waarvan zij werden «betaald of toegekend». Opdat er toekenning is, in de fiscale betekenis van het woord, is het noodzakelijk dat de verkrijger werkelijk over de inkomsten kan beschikken; met andere woorden, de inkomsten moeten onmiddellijk kunnen worden geïncasseerd.

In paragraaf 4 is een regeling opgenomen, de zogenoemde «sourcing-rule», die de omvang van de bronstaatheffing ingevolge de paragrafen 2 en 3 nader bepaalt. Op grond van deze «sourcing-rule» wordt een inkomstenbestanddeel als bedoeld in paragraaf 1, subparagraaf a, namelijk geacht afkomstig te zijn uit een verdragssluitende Staat voor zover de

aanspraak op dat bestanddeel en/of voor zover betaalde premies en bijdragen ter verkrijging van die aanspraak in die Staat in aanmerking zijn gekomen voor fiscale facilitatie, een en ander ongeacht of het pensioen- of lijfrentekapitaal waarop die aanspraak betrekking heeft tussentijds van een in die Staat gevestigde (pensioen)verzekeraar is overgedragen naar een in de andere verdragsluitende Staat gevestigde (pensioen)verzekeraar. Met andere woorden, indien bijvoorbeeld een inwoner van België bij de overgang van een dienstbetrekking in Nederland naar België zijn tot op dat moment in Nederland fiscaal gefacilieerd opgebouwde pensioenkapitaal laat overdragen van een Nederlandse pensioenverzekeraar naar een Belgische pensioenverzekeraar, en hij bij gelegenheid van zijn pensioenering pensioentermijnen geniet, dan heeft Nederland, mits aan de voorwaarden van paragraaf 2 wordt voldaan, het heffingsrecht over dat gedeelte van de pensioentermijnen dat geacht kan worden te zijn gevormd met in Nederland fiscaal gefacilieerd opgebouwd pensioenkapitaal. Wordt het pensioenkapitaal in België tussentijds afgekocht, dan heeft Nederland ingevolge paragraaf 3 het heffingsrecht over dat gedeelte van de afkoopsom dat geacht kan worden te zijn gevormd met het in Nederland fiscaal gefacilieerd opgebouwd pensioenkapitaal.

In paragraaf 1, subparagraaf b, is als hoofdregel neergelegd dat voor al dan niet periodieke socialezekerheidsuitkeringen een woonstaatheffing geldt. Naast de bronstaatheffing die voor deze uitkeringen ingevolge de paragrafen 2 en 3 in principe mogelijk is, bepaalt paragraaf 6 dat hiervoor tevens een bronstaatheffing geldt indien zij wegens ziekte, gedeeltelijke arbeidsongeschiktheid of overtoelligheid worden verstrekt aan een natuurlijke persoon die in de bronstaat zijn dienstbetrekking niet of niet volledig kan vervullen. Deze bronstaatheffing geldt gedurende één jaar vanaf het moment waarop de uitkeringen zijn gaan lopen, dan wel – indien de desbetreffende natuurlijke persoon zijn dienstbetrekking nog gedeeltelijk blijft vervullen – zoveel langer als hij naast de sociale zekerheidsuitkeringen uit die dienstbetrekking beloningen geniet waarover het heffingsrecht ingevolge artikel 15 of artikel 16 van het verdrag aan de bronstaat is toegewezen. Met deze bepaling kunnen de Circulaire van 27 januari 1998, nr. Ci.RH.241/495263 en het Besluit van 4 november 1997, nr. IFZ 97/1220M1 (V-N 1997, blz. 4378, punt 9), voor wat het onderhavige verdrag betreft, niet langer toepassing vinden.

In paragraaf 8 is ten slotte bepaald dat alimentatieuitkeringen en andere soortgelijke betalingen die door een inwoner van een verdragsluitende Staat worden betaald aan een inwoner van de andere verdragsluitende Staat uitsluitend in die andere Staat belastbaar zijn. Onder de uitdrukking «alimentatieuitkeringen en andere soortgelijke betalingen» worden verstaan periodieke uitkeringen die verschuldigd zijn krachtens een privaats- of publiekrechtelijk voorschrift (verplichte steun), echtscheidingsvonnis of vonnis tot gescheiden onderhoud dan wel voortvloeien uit een tussen partijen in het kader van de scheiding gesloten schriftelijke overeenkomst, dan wel afkoopsommen daarvan. Voor andere vormen van alimentatie wordt de heffingsbevoegdheid bepaald aan de hand van de overige bepalingen van hoofdstuk III en IV van het verdrag.

Overheidsfuncties (artikel 19 en punt 23 van Protocol I)

Lonen, salarissen en andere soortgelijke beloningen, niet zijnde pensioenen, die door een verdragsluitende Staat of een staatkundig onderdeel of plaatselijk publiekrechtelijk lichaam daarvan aan een natuurlijke persoon worden betaald ter zake van door hem in dienstbetrekking tot die Staat, dat staatkundig onderdeel of plaatselijk publiekrechtelijk lichaam verrichte werkzaamheden, mogen ingevolge paragraaf 1, subparagraaf a, en in overeenstemming met het OESO-Modelverdrag

1992/1997, in die Staat worden belast. Onder de in deze paragraaf bedoelde beloningen worden tevens begrepen de belastbare beloningen die niet rechtstreeks staan tegenover feitelijk verrichte werkzaamheden, maar daaraan wel toerekenbaar zijn, tenzij deze beloningen kwalificeren als pensioenen of andere soortgelijke beloningen in de zin van paragraaf 2; het gaat hier om zogenoemde «nabetalingen». Zoals in het geval van de inkomsten van niet-zelfstandige beroepen, moet de precieze betekenis van deze uitdrukking nog nader gepreciseerd worden in het kader van de procedure voor onderling overleg tussen de bevoegde autoriteiten (zie de toelichting bij artikel 15).

Wanneer vorenbedoelde beloningen worden betaald aan een zogenoemde lokaal aangeworven kracht, dan mogen zij ingevolge paragraaf 1, subparagraaf b, uitsluitend worden belast in de verdragsluitende Staat waarvan die lokaal aangeworven kracht inwoner is, mits hij zijn werkzaamheden in die Staat verricht. Voor de toepassing van deze bepaling wordt onder een lokaal aangeworven kracht verstaan de natuurlijke persoon die tevens onderdaan is van de verdragsluitende Staat waarvan hij inwoner is, respectievelijk de natuurlijke persoon die niet uitsluitend met het oog op het verrichten van de werkzaamheden in de desbetreffende dienstbetrekking inwoner is geworden van de verdragsluitende Staat waarvan hij inwoner is. Ten aanzien van dit laatste criterium is, gelet op de vele in België en Nederland gevestigde internationale organisaties, van belang dat een voormalig inwoner van een van de verdragsluitende Staten die in dienstbetrekking van die Staat of een staatkundig onderdeel of plaatselijk publiekrechtelijk lichaam daarvan ten behoeve van die Staat, dat onderdeel of dat lichaam werkzaamheden verricht bij een in de andere verdragsluitende Staat gevestigde internationale instelling en die – naar de maatstaven van artikel 4 van het verdrag – inwoner is van de andere verdragsluitende Staat, niet als een lokaal aangeworven kracht wordt aangemerkt wanneer hij in een andere dienstbetrekking tot eerstgenoemde verdragsluitende Staat, een staatkundig onderdeel of plaatselijk publiekrechtelijk lichaam daarvan ten behoeve van die Staat, dat onderdeel of dat lichaam, werkzaamheden in de andere verdragsluitende Staat gaat verrichten.

De bepalingen van paragraaf 1 van artikel 19 zijn in de Belgisch-Nederlandse verhouding voorts van belang bij grensoverschrijdende samenwerking op publiekrechtelijke grondslag. De rechtsgrond voor die samenwerking is neergelegd in de op 12 september 1986 gesloten Benelux kaderovereenkomst inzake grensoverschrijdende samenwerking tussen samenwerkingsverbanden of autoriteiten. Samenwerking kan op verschillende wijze plaatsvinden, variërend van het maken van administratieve afspraken tot het instellen van een grensoverschrijdend openbaar lichaam in de zin van artikel 3 van de Benelux kaderovereenkomst. In het bijzonder bij laatstbedoelde wijze van samenwerking is de fiscale positie onder het verdrag van daarbij tewerkgestelde medewerkers niet zonder meer evident. In verband daarmee heeft de Bijzondere Commissie voor Grensoverschrijdende Samenwerking als bedoeld in artikel 6 van de Benelux kaderovereenkomst in haar rapport van 14 maart 1995, GS (94) 6, getiteld «Synthesedocument met samenvatting en aanbeveling inzake de fiscale positie van het grensoverschrijdend openbaar lichaam en zijn personeel», een beschrijving van de fiscale aspecten terzake opgesteld. Bij Besluit van 30 juni 1995, nr. IFZ 95/661M, V-N 1995, blz. 2725, punt 5, heeft Nederland zich akkoord verklaard met de aanbevelingen van dit rapport. Deze lijn wordt onder dit verdrag voortgezet, zij het dat het rapport zijn betekenis heeft verloren voor zover daarin de grensarbeidersregeling van paragraaf 3 van artikel 15 van het Belgisch-Nederlandse belastingverdrag van 19 oktober 1970 in samenhang met de punten IX tot en met XI van het daarbij behorende Protocol, aan de orde is gesteld.

Pensioenen en andere soortgelijke beloningen die door een verdragsluitende Staat of een staatkundig onderdeel of plaatselijk publiekrechtelijk lichaam daarvan, rechtstreeks of uit door hen in het leven geroepen fondsen, aan een natuurlijke persoon worden betaald ter zake van door hem in publiekrechtelijke dienstbetrekking tot die Staat, dat staatkundig onderdeel of plaatselijk publiekrechtelijk lichaam verrichte werkzaamheden, mogen ingevolge paragraaf 2, onderdeel a, en in overeenstemming met het OESO-Modelverdrag 1992/1997, in die Staat worden belast. Wanneer deze pensioenen en andere soortgelijke beloningen echter worden betaald aan een natuurlijke persoon die inwoner én onderdaan is van de andere verdragsluitende Staat, dan mogen zij ingevolge paragraaf 2, subparagraaf b, echter uitsluitend worden belast in die andere Staat.

In punt 23 van Protocol I is voor de toepassing van paragraaf 2 van artikel 19 bepaald dat uit Nederland afkomstige pensioenen onder de reikwijdte van paragraaf 2 vallen voor zover de aanspraak daarop is opgebouwd gedurende het vervullen van een publiekrechtelijke dienstbetrekking en ongeacht door wie de uitbetaling ervan plaatsvindt. Voor de situaties waarbij een natuurlijke persoon bij gelegenheid van overgang van een publiekrechtelijke dienstbetrekking naar een particuliere dienstbetrekking of omgekeerd, zijn opgebouwde pensioenrechten – door middel van overdracht of overname van pensioenkapitaal – inbrengt in de pensioenregeling of pensioenvoorziening die in de nieuwe dienstbetrekking geldt, is in punt 23 van Protocol I voorts neergelegd dat ter bepaling van het gedeelte van de pensioenuitkeringen dat onder de reikwijdte van paragraaf 2 van artikel 19 valt, deze uitkeringen naar evenredigheid worden verdeeld over het aantal jaren gedurende welke de totale aanspraak op die uitkeringen in de publiekrechtelijke respectievelijk particuliere dienstbetrekking is opgebouwd. De heffingsbevoegdheid van het gedeelte van de pensioenuitkeringen dat aldus niet onder paragraaf 2 van artikel 19 valt, wordt bepaald aan de hand van de bepalingen van artikel 18. Met de onderhavige rekenregel is het arrest van de Hoge Raad der Nederlanden van 23 november 1994, nr. 29 935, V-N 1994, blz. 3914, punt 7, onder het verdrag geconsolideerd. Voor wat België betreft, worden de pensioenen in het geval van een gemengde loopbaan (particuliere sector en overheidssector) gewoonlijk afzonderlijk berekend volgens de bijzonderheden eigen aan de betrokken sectoren en gestort door afzonderlijke schuldenaars die aan de respectievelijke sectoren toebehoren. Daaruit volgt dat elk afzonderlijk genomen pensioen wordt behandeld overeenkomstig de verdragsbepalingen die hierop specifiek van toepassing zijn (artikel 18 of artikel 19).

Ten slotte is in paragraaf 3, in lijn met het OESO Modelverdrag 1992/1997, bepaald dat de bepalingen van de artikelen 15, 16, 17 en 18 van toepassing zijn op lonen, salarissen en andere soortgelijke beloningen alsmede op pensioenen die worden betaald ter zake van het verrichten van werkzaamheden in het kader van een door een verdragsluitende Staat, een staatkundig onderdeel of een plaatselijk publiekrechtelijk lichaam daarvan, uitgeoefend op winst gericht bedrijf.

Leraren en studenten (artikel 20)

In paragraaf 1 is bepaald dat beloningen, van welke aard ook, die inwoners van een verdragsluitende Staat in hun hoedanigheid van hoogleraar of ander lid van het onderwijzend personeel verkrijgen ter zake van het geven van onderwijs of het verrichten van wetenschappelijk onderzoek aan een in de andere verdragsluitende Staat gevestigde universiteit of andere officieel erkende onderwijsinstelling, in die andere Staat gedurende een periode van ten hoogste twee jaar zijn vrijgesteld van belastingheffing en uitsluitend zijn onderworpen aan de belastingheffing van de

eerstbedoelde Staat. De periode van twee jaar begint te lopen vanaf de datum waarop de onderwijs- of onderzoeksfunctie in de andere verdragsluitende Staat feitelijk een aanvang neemt; de datum waarop met het oog op de onderwijs- of onderzoeksfunctie het verblijf van de hoogleraar of ander lid van het onderwijzend personeel in de andere verdragsluitende Staat een aanvang neemt is derhalve niet van belang. Wanneer de duur van deze functie twee jaar overschrijdt, is de andere verdragsluitende Staat met ingang van het derde jaar overeenkomstig de bepalingen van artikel 15 en 19, naar gelang het geval, heffingsbevoegd met betrekking tot de desbetreffende beloningen.

De bepalingen van paragraaf 1 vinden ingevolge paragraaf 2 geen toepassing met betrekking tot beloningen voor wetenschappelijk onderzoek dat niet wordt verricht in het algemeen belang, maar in de eerste plaats voor het persoonlijke nut van een bepaalde persoon of bepaalde personen.

Wanneer een student of een persoon die voor een beroep of bedrijf in opleiding is, uitsluitend voor zijn studie of opleiding in een verdragsluitende Staat verblijft, zijn de bedragen die hij ten behoeve van zijn onderhoud, studie of opleiding ontvangt ingevolge paragraaf 3 en overeenkomstig het OESO Modelverdrag 1992/1997, in die Staat vrijgesteld van belastingheffing op voorwaarde dat die bedragen afkomstig zijn uit bronnen buiten die Staat. Voorts geldt als voorwaarde voor toepassing van deze bepaling dat de student of voor een beroep of bedrijf in opleiding zijnde persoon inwoner is van de andere verdragsluitende Staat, dan wel onmiddellijk voorafgaande aan zijn bezoek aan de verdragsluitende Staat waar hij zijn studie of opleiding volgt, inwoner van de andere verdragsluitende Staat was.

Andere inkomsten (artikel 21)

In paragraaf 1 is, in afwijking van het OESO Modelverdrag 1992/1997, bepaald dat het heffingsrecht over inkomensbestanddelen, ongeacht de afkomst ervan, die niet in de artikelen 6 tot en met 20 van het verdrag worden behandeld, slechts dan exclusief aan de verdragsluitende Staat waarvan de genietter inwoner is, toekomt indien zij in die Staat zijn belast. Een inkomensbestanddeel is belast indien het daadwerkelijk wordt begrepen in de grondslag waarnaar de belasting wordt geheven, dat wil zeggen zonder dat daarvoor vervolgens een objectieve vrijstelling wordt verleend. De omstandigheid dat de omvang van het inkomensbestanddeel op forfaitaire wijze wordt bepaald, is daarbij niet relevant. Indien het desbetreffende inkomensbestanddeel in de verdragsluitende Staat waarvan de genietter inwoner is, niet is belast, dan mag het in de andere verdragsluitende Staat worden belast.

Op grond van paragraaf 1 mag Nederland bijvoorbeeld belasting heffen over het door een inwoner van België in Nederland behaalde belastbare resultaat uit overige werkzaamheden in de zin van artikel 7.2, tweede lid, onderdeel c, van de Nederlandse Wet inkomstenbelasting 2001, indien dit belastbare resultaat uit overige werkzaamheden ingevolge het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 niet belast is. In de omgekeerde situatie zal België bijvoorbeeld belasting mogen heffen over een door een inwoner van Nederland in België verkregen prijs als bedoeld in artikel 90, ten 2°, van het Belgisch Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, indien deze prijs ingevolge de Nederlandse Wet inkomstenbelasting 2001 niet belast is.

Paragraaf 2 bepaalt, in overeenstemming met het OESO Modelverdrag 1992/1997, dat paragraaf 1 niet van toepassing is op inkomensbestanddelen, andere dan inkomsten uit onroerende goederen zoals omschreven in paragraaf 2 van artikel 6, die een inwoner van een verdragsluitende Staat verkrijgt, terwijl hij beschikt over een in de andere verdragsluitende

Staat gevestigde vaste inrichting of vaste basis waarmee het goed of het recht dat de desbetreffende inkomensbestanddelen oplevert wezenlijk is verbonden; in dat geval zijn de bepalingen van artikel 7 of artikel 14 van toepassing. De in deze paragraaf gehanteerde uitdrukking «onroerende goederen» wordt voor wat Nederland betreft ingevolge punt 1 van Protocol I gelezen als «onroerende zaken»; zie de toelichting bij paragraaf 2 van artikel 2.

Vermogen (artikel 22 en punten 1 en 7 van Protocol I)

Vooropgesteld moet worden dat de bepalingen van artikel 22 slechts betekenis hebben indien ten minste een van beide verdragsluitende Staten (opnieuw) een vermogensbelasting invoert. In dit kader wordt korthedshalve verwezen naar de toelichting bij artikel 2, paragraaf 3, subparagraaf b, ten 5°.

Artikel 22 is geheel in overeenstemming met het OESO Modelverdrag 1992/1997. Derhalve is in paragraaf 1 bepaald dat het door een inwoner van een verdragsluitende Staat bezeten vermogen bestaande uit in de andere verdragsluitende Staat gelegen onroerende goederen als omschreven in artikel 6, in die andere Staat mag worden belast. De in de paragraaf 1 gehanteerde uitdrukking «onroerende goederen» wordt voor wat Nederland betreft ingevolge punt 1 van Protocol I gelezen als «onroerende zaken»; zie de toelichting bij paragraaf 2 van artikel 2. Paragraaf 2 bepaalt dat het door een inwoner van een verdragsluitende Staat bezeten vermogen bestaande uit roerende goederen die behoren tot de activa van een vaste inrichting of tot een vaste basis waarover die inwoner in de andere verdragsluitende Staat beschikt, in die andere Staat mag worden belast. In paragraaf 3 is bepaald dat vermogen bestaande uit in internationaal verkeer geëxploiteerde schepen, binnenvaartschepen en luchtvaartuigen en daarbij gebruikte roerende goederen, slechts belastbaar is in de verdragsluitende Staat waar de plaats van de werkelijke leiding van de scheep- of luchtvaartonderneming is gelegen. Voor de toepassing van deze paragraaf in de situatie waarin de plaats van werkelijke leiding aan boord van een schip of binnenvaartschip is gelegen, vindt het bepaalde in paragraaf 3 van artikel 8 overeenkomstige toepassing. Ten slotte is in de «saldo-bepaling» van paragraaf 4 bepaald dat alle andere bestanddelen van het vermogen van een inwoner van een verdragsluitende Staat slechts in die Staat belastbaar zijn.

Voor een toelichting bij punt 7 van Protocol I wordt verwezen naar de toelichting bij artikel 6.

Voorkoming van dubbele belasting (artikel 23 en punten 24 en 25 van Protocol I)

Paragraaf 1 bevat de regels voor de wijze waarop voor een inwoner van België die inkomsten verkrijgt die ingevolge de bepalingen van het verdrag in Nederland zijn belast, dubbele belasting wordt vermeden. Daartoe is in subparagraaf a bepaald dat dubbele belasting over dergelijke inkomsten, andere dan dividenden, interest en het bovenmatig gedeelte van royalty's, wordt voorkomen door toepassing van de vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud zoals neergelegd in artikel 155 van het Belgische Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992. Punt 24, paragraaf a, van Protocol I, bevat echter een voorbehoud voor de heffing van aanvullende belastingen die door de Belgische gemeenten en agglomeraties worden vastgesteld. Deze aanvullende belastingen worden geheven bij wijze van opcentiemen op de verschuldigde personenbelasting. Zonder nadere voorziening impliceert deze systematiek dat de toepassing van de hiervoor vermelde vrijstellingsmethode inzake personenbelasting een

directe vermindering van de verschuldigde aanvullende belastingen meebrengt. Het onderhavige voorbehoud voorkomt dit effect gedeeltelijk; met betrekking tot de beroepsinkomsten die ingevolge het verdrag ter belastingheffing aan Nederland zijn toegewezen en die in België vrijgesteld zijn met progressievoorbehoud overeenkomstig artikel 23, paragraaf 1, subparagraaf a, van het verdrag, mogen de aanvullende belastingen worden berekend op de personenbelasting die in België verschuldigd zou zijn ingeval de betrokken beroepsinkomsten Belgische inkomsten waren geweest. Onder beroepsinkomsten worden in dit verband verstaan de inkomsten als bedoeld in artikel 23 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992.

Voorkoming van dubbele belasting over dividenden, andere dan deelnemingsdividenden als bedoeld in subparagraaf c, interest en het bovenmatig gedeelte van de royalty's, wordt ingevolge subparagraaf b verleend volgens de in de artikelen 285 en volgende van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 neergelegde verrekeningsmethode. Voorkoming van dubbele belasting over deelnemingsdividenden wordt ingevolge subparagraaf c verleend door toepassing van het in de artikelen 202 en volgende van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 neergelegde stelsel inzake definitief belaste inkomsten, hetgeen in principe vrijstelling van heffing van vennootschapsbelasting over deze dividenden meebrengt. In punt 24, paragraaf b, van Protocol I is in dit kader bepaald dat het bepaalde in paragraaf 1, subparagraaf c van artikel 23 tevens van toepassing is op deelnemingsdividenden die zijn uitgekeerd door een vennootschap die in een derde Staat is gevestigd en die via een in Nederland gevestigde vennootschap naar een in België gevestigde vennootschap zijn gevloeid. Voorwaarde daartoe is dat de in de derde Staat gevestigde vennootschap onderworpen is aan een met de Belgische vennootschapsbelasting overeenkomende belasting.

In subparagraaf d is ten slotte een «inhaalregeling» opgenomen voor verliezen die toerekenbaar zijn aan een in Nederland gelegen vaste inrichting. Onder het Belgische stelsel kunnen verliezen van een vaste inrichting «direct» in mindering komen op de totale winst van de onderneming. Met de inhaalregeling wordt bewerkstelligd dat voor nadien met behulp van de vaste inrichting behaalde winsten slechts voorkoming van dubbele belasting volgens de vrijstellingsmethode wordt verleend voor zover zij de eerdere verliezen overtreffen, behoudens voor zover deze aan de vaste inrichting toerekenbare verliezen voor de Nederlandse belastingheffing niet voor verliescompensatie in aanmerking zijn gekomen.

Paragraaf 2 bevat de regels voor de wijze waarop voor een inwoner van Nederland die inkomensbestanddelen verkrijgt of vermogensbestanddelen bezit die ingevolge de bepalingen van het verdrag in België mogen worden belast, dubbele belasting wordt vermeden. Hierbij wordt vooropgesteld dat deze bepalingen geen praktische betekenis hebben voor zover zij zien op de heffing van vermogensbelasting. Ingevolge artikel 11.1 van de Wet inkomstenbelasting 2001 is de Wet op de vermogensbelasting 1964 met ingang van 1 januari 2001 immers ingetrokken. Verwezen wordt naar de toelichting bij de artikelen 2 en 22. In subparagraaf a is bepaald dat Nederland bevoegd is bij het heffen van belasting van inwoners van Nederland de inkomens- of vermogensbestanddelen die ingevolge het verdrag in België mogen worden belast te begrijpen in de grondslag waarnaar de belasting wordt geheven. In subparagraaf b is vervolgens bepaald dat dubbele belasting over de inkomens- of vermogensbestanddelen die zijn begrepen in de grondslag als is bedoeld in subparagraaf a en die ingevolge artikel 6, artikel 7, artikel 10, paragrafen 5 en 7, artikel 11, paragraaf 5, artikel 12, paragraaf 3, artikel 13, paragrafen 1 en 2, artikel 14, artikel 15, paragraaf 1, artikel 18, paragrafen 2, 3 en 6, artikel 19, paragraaf 1, subparagraaf a, en paragraaf 2, subparagraaf a, artikel 21, paragraaf 2, en artikel 22, paragrafen 1 en 2, in België mogen worden belast,

wordt voorkomen door toepassing van de in het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 neergelegde vrijstellingsmethode c.q. vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud. In punt 25 van Protocol I is in dit verband voor de heffing van vermogensbelasting bepaald dat voor de toepassing van de vrijstellingsmethode de waarde van de in artikel 22, paragraaf 1, bedoelde vermogensbestanddelen wordt verminderd met de waarde van de schulden die zijn verzekerd door hypotheek op die vermogensbestanddelen alsmede dat de waarde van de vermogensbestanddelen als bedoeld in artikel 22, paragraaf 2, wordt verminderd met de waarde van de tot de vaste inrichting of vaste basis behorende schulden. Deze bepaling, die is geïntroduceerd naar aanleiding van de arresten van de Hoge Raad der Nederlanden van 20 april 1983, BNB 1983/203 t/m 205, strekt ertoe zeker te stellen dat voor de vermogensbelasting een «netto-vrijstelling» wordt verleend. Voor de inkomensbestanddelen die in de grondslag als bedoeld in subparagraaf a zijn begrepen en die ingevolge artikel 10, paragraaf 2, artikel 11, paragraaf 2, artikel 16 en artikel 17 in België mogen worden belast, wordt ingevolge subparagraaf c voorkoming van dubbele belasting verleend door toepassing van de in het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 neergelegde verrekeningsmethode.

Ter voorkoming van dubbele belasting over aan een vaste inrichting of vaste basis toerekenbare inkomensbestanddelen hanteert Nederland bij wijze van hoofdregel de vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud, dit ongeacht of deze bestanddelen in de staat waarin de vaste inrichting of de vaste basis is gevestigd aan belastingheffing zijn onderworpen (zie subparagraaf b hiervóór). Deze systematiek kan aanleiding geven tot oneigenlijk gebruik bij «passief» inkomen. Onder «passief» inkomen wordt verstaan beleggingsinkomen en inkomen uit passieve financieringswerkzaamheden als zijn bedoeld in artikel 13, tweede lid, laatste volzin, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969; in het algemeen betreft dit derhalve dividenden, interest en royalty's. Worden dergelijke inkomensbestanddelen rechtstreeks genoten, dan wordt daarvoor, mits zij in de grondslag worden begrepen waarover de Nederlandse belasting wordt geheven, ingevolge subparagraaf c ter voorkoming van dubbele belasting de aan de bron geheven buitenlandse belasting verrekend met de Nederlandse belasting. Met andere woorden, de uiteindelijke belastingdruk op dergelijke inkomensbestanddelen behoort in principe bepaald te worden door de in Nederland heersende belastingdruk (principe van kapitaal-export-neutraliteit). Ingeval de buitenlandse belastingdruk lager is dan de Nederlandse belastingdruk, is het «voordelig» om deze inkomstenbestanddelen over een vaste inrichting of vaste basis «te leiden». Immers, bij toepassing van vorenbedoelde hoofdregel wordt vanwege de vrijstellingsmethode de uiteindelijke belastingdruk dan bepaald door de in het buitenland heersende belastingdruk (principe van kapitaal-import-neutraliteit). Om dit gevolg te vermijden is het vast Nederlands verdragsbeleid om de zogenoemde «zwarte-gatenbepaling» van subparagraaf d op te nemen. Op grond van die bepaling wordt in de gevallen als voorzien in artikel 39 van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 bij het verlenen van voorkoming van dubbele belasting voor inkomstenbestanddelen die ingevolge artikel 7, artikel 10, paragraaf 5, artikel 11, paragraaf 5, artikel 12, paragraaf 3, artikel 14 en artikel 21 in België mogen worden belast, niet de vrijstellingsmethode maar de verrekeningsmethode gehanteerd. Zoals in de toelichting op paragraaf 8 van artikel 11 is opgemerkt, strekken de – weliswaar wederkerig geformuleerde – bepalingen van die paragraaf er primair toe fiscale emigratie van Nederlandse aanmerkelijkbelanghouders naar België tegen te gaan. Voorts is opgemerkt dat die paragraaf de facto een (beperkte) consolidatie van artikel 7.2., tweede lid, onderdeel c, in samenhang met artikel 3.92 van de Wet inkomstenbelasting 2001 onder het verdrag impliceert. Ervan uitgaande dat ook bij deze

vorm van interest aan het primaat van de woonstaat zo veel als mogelijk recht moet worden gedaan, is er voor gekozen om de Nederlandse belastingheffing de facto als een «aanvullende» belastingheffing te laten fungeren. Dit wordt bereikt door het verlenen van een zogenoemde bronstaatcredit. In de – evenals paragraaf 8 van artikel 11 wederkerig geformuleerde – paragraaf 3 van artikel 23 is daartoe bepaald dat de bronstaat een aftrek toestaat van de belasting die de woonstaat over deze interest heft. Het bedrag van deze aftrek is gelijk aan de in de woonstaat over de interest geheven belasting, doch bedraagt niet meer dan de daarover in de bronstaat geheven belasting vóór aftrek.

Werkzaamheden buitengaats (artikel 24 en punt 7 van Protocol I)

Zowel België als Nederland heeft fiscale jurisdictie over het deel van de in de Noordzee gelegen deel van het continentale plat dat ingevolge het verdrag van Genève van 1958 aan België respectievelijk Nederland is toegewezen. Artikel 24 strekt ertoe om deze fiscale jurisdicties, die in de onderscheiden nationale belastingwetten zijn opgenomen, onder het verdrag te kunnen effectueren.

In paragraaf 1 is neergelegd dat de bepalingen van artikel 24 toepassing vinden niettegenstaande enigerlei andere bepaling van het verdrag. Dit moet niet worden opgevat in de zin dat de andere bepalingen van het verdrag hun zin en betekenis zouden verliezen indien het gaat om de belastingheffing ter zake van werkzaamheden buitengaats. Voor zover die andere bepalingen niet in strijd zijn met hetgeen in artikel 24 is bepaald, blijven zij onverkort van kracht; artikel 24 heeft derhalve in zoverre slechts een aanvullende betekenis. Dit volgt reeds uit de tweede volzin van paragraaf 1, waarin is bepaald dat artikel 24 niet van toepassing is indien de door een persoon verrichte werkzaamheden buitengaats voor hem ingevolge artikel 5 een vaste inrichting vormen of een vaste basis waarop de bepalingen van artikel 14 toepassing vinden.

Paragraaf 2 bevat de definitie van de uitdrukking «werkzaamheden buitengaats». Daaronder worden verstaan alle werkzaamheden die buitengaats worden verricht in verband met de exploratie en exploitatie van de in de Noordzee gelegen delen van het continentale plat waarover België respectievelijk Nederland jurisdictie heeft alsmede van hun natuurlijke rijkdommen.

In paragraaf 3 is bepaald dat de werkzaamheden buitengaats die een onderneming in en op het deel van het in de Noordzee gelegen continentale plat van de andere verdragsluitende Staat verricht, niettegenstaande de bepalingen van artikel 5, geacht worden te geschieden met behulp van een in die andere Staat gevestigde vaste inrichting, zodat de daarmee behaalde winst volgens de bepalingen van artikel 7 aldaar mag worden belast. Op praktische gronden wordt echter geen vaste inrichting aanwezig geacht indien die werkzaamheden in een tijdvak van 12 maanden al dan niet aansluitend niet meer dan 30 dagen duren. De beoordeling of aan de 30-dagetermijn wordt voldaan, verloopt langs dezelfde lijn als bij paragraaf 3 van artikel 5 geldt voor de beoordeling van de termijn voor bouwwerken c.a. In algemene zin betekent dit derhalve dat de duur van het contract op basis waarvan de onderneming de werkzaamheden buitengaats verricht, bepalend is en dat reguliere en onverwachte onderbrekingen van deze werkzaamheden moeten worden meegenomen. Teneinde oneigenlijk gebruik te voorkomen, is voorts bepaald dat de duur van de werkzaamheden buitengaats die in het kader van hetzelfde project in gelieerde verhoudingen opvolgend worden verricht door twee of meer verbonden vennootschappen, bij elkaar opgeteld moeten worden. Indien de duur van het project aldus een al dan niet aaneengesloten termijn van

30 dagen in een tijdvak van 12 maanden overschrijdt, wordt ieder van de vennootschappen geacht de werkzaamheden buitengaats te hebben verricht met behulp van een vaste inrichting, ongeacht of één of meer van deze vennootschappen afzonderlijk dergelijke werkzaamheden heeft c.q. hebben verricht gedurende minder dan 30 dagen. Een vennootschap wordt geacht verbonden te zijn met een andere vennootschap indien de een onmiddellijk of middellijk ten minste een derde deel van het kapitaal van de andere vennootschap bezit of indien een persoon onmiddellijk of middellijk ten minste een derde deel van het kapitaal van beide vennootschappen bezit.

Ten slotte is in dit kader in punt 7 van Protocol I bepaald dat exploratie- en exploitatierechten van natuurlijke rijkdommen, met inbegrip van rechten op, belangen bij, of voordelen uit vermogensbestanddelen die voortvloeien uit die exploratie of exploitatie, worden aangemerkt als onroerende goederen die zijn gelegen in de verdragsluitende Staat op wiens zeebodem en ondergrond daarvan de rechten betrekking hebben en tevens als behorend tot het vermogen van een vaste inrichting die in die Staat is gevestigd. Hiermee wordt verduidelijkt dat inkomsten die uit dergelijke rechten worden getrokken en winst die met de vervreemding van dergelijke rechten wordt behaald, aan de bronstaat ter belastingheffing toekomt. Zie tevens de toelichting bij artikel 6.

Ingevolge paragraaf 4 wordt de uitdrukking «werkzaamheden buitengaats» voor de toepassing van paragraaf 3 geacht niet te omvatten: (a) (een combinatie) van hulp- en nevenwerkzaamheden als bedoeld in paragraaf 4 van artikel 5, (b) werkzaamheden die worden verricht met schepen die primair zijn ontworpen voor het verrichten van sleep- of ankerwerkzaamheden, en (c) het vervoer van voorraden en personeel door schepen, binnenschepen of luchtvaartuigen in internationaal verkeer. Deze uitzonderingen, die zijn ontleend aan het Nederlands-Zweedse belastingverdrag (Trb. 1991, 108 en Trb. 1992, 20), dienen aldus te worden verstaan dat geen vaste inrichting op de voet van paragraaf 3 aanwezig wordt geacht indien de onderneming respectievelijk, in gelieerde verhoudingen, de verbonden vennootschappen uitsluitend buitengaats dergelijke werkzaamheden verricht(en). Worden dergelijke werkzaamheden door de onderneming of, in gelieerde verhoudingen, door de verbonden vennootschappen naast de «hoofdwerkzaamheden» verricht, dan worden zij in die hoofdwerkzaamheden «meegetrokken». Voorts laat paragraaf 4, zoals paragraaf 1, de toepassing van de andere bepalingen van het verdrag onverlet. Dit impliceert dat werkzaamheden als bedoeld in subparagraaf b van paragraaf 4 in voorkomende gevallen door een onderneming uitgeoefend kunnen worden met behulp van een in de andere verdragsluitende Staat gevestigde vaste inrichting in de zin van artikel 5, alsmede dat met betrekking tot werkzaamheden als bedoeld in subparagraaf c van paragraaf 4 de bepalingen van artikel 8 gelden.

Paragraaf 5 bevat een bepaling volgens welke, niettegenstaande de bepalingen van artikel 14, een vaste basis aanwezig wordt geacht in geval een inwoner van een verdragsluitende Staat in het kader van een zelfstandig beroep of van andere werkzaamheden van zelfstandige aard gedurende een aaneengesloten periode van ten minste 30 dagen werkzaamheden buitengaats verricht in de andere verdragsluitende Staat, zodat de daarmee behaalde inkomsten volgens de bepalingen van artikel 14 aldaar mogen worden belast. Voor de beoordeling van deze 30-dagentermijn geldt mutatis mutandis hetzelfde als is opgemerkt met betrekking tot de beoordeling van de 30-dagentermijn van paragraaf 3.

In paragraaf 6 is neergelegd dat salarissen, lonen en andere soortgelijke beloningen die door een inwoner van een verdragsluitende Staat worden verkregen ter zake van een dienstbetrekking die wordt uitgeoefend in verband met werkzaamheden buitengaats die worden verricht met behulp

van een volgens artikel 5 of volgens paragraaf 3 van artikel 24 in de andere verdragsluitende Staat gevestigde vaste inrichting steeds ter belastingheffing toekomen aan de verdragsluitende Staat waar de in het kader van die dienstbetrekking verrichte arbeid feitelijk heeft plaatsgevonden. Deze regeling stemt overeen met de voor inkomsten uit niet-zelfstandige beroepen geldende hoofdregel die is neergelegd in paragraaf 1 van artikel 15 en houdt de facto het onweerlegbare vermoeden in dat deze inkomsten ten laste komen van de vaste inrichting.

Krachtens het bepaalde in paragraaf 7 verlenen de verdragsluitende Staten aan hun inwoners voorkoming van dubbele belasting volgens de – voor wat België betreft – in artikel 23, paragraaf 1, subparagraaf a, en – voor wat Nederland betreft – in artikel 23, paragraaf 2, subparagraaf b, omschreven vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud voor winsten en inkomsten die op grond van artikel 24 in de andere verdragsluitende Staat mogen worden belast. Daarbij geldt als voorwaarde dat betrokkenen aan de hand van bewijsstukken aantonen dat over die winsten en inkomsten in die andere Staat daadwerkelijk belasting is betaald. Deze voorwaarde is opgenomen omdat bij werkzaamheden buitengaats het risico dat belasting wordt ontgaan groter is dan bij werkzaamheden op het vaste land.

Instellingen voor collectieve beleggingen in effecten (artikel 25)

Collectief beleggen in effecten geschiedt in België en Nederland veelal via instellingen voor collectieve beleggingen in effecten. Daarbij zijn twee verschillende categorieën van instellingen te onderkennen. In de eerste plaats instellingen die aan de heffing van vennootschapsbelasting zijn onderworpen; daarbij gaat het in België om beleggingsvennootschappen en in Nederland om open fondsen voor gemene rekening, vennootschappen en andere rechtspersonen waaronder beleggingsinstellingen in de zin van artikel 28 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Bij grensoverschrijdende beleggingen hebben deze, los van hun achterliggende aandeelhouders of anderszins deelgerechtigden functionerende, entiteiten als inwoners van de verdragsluitende Staten (zie artikel 1 in samenhang met artikel 4, paragraaf 1, van het verdrag) en als uiteindelijk gerechtigden tot de beleggingsopbrengsten recht op de verdragsvoordelen van de artikelen 10 en 11 van het verdrag. Voorts wordt collectief belegd via instellingen die niet als zodanig aan de heffing van vennootschapsbelasting zijn onderworpen; in België gaat het dan om gemeenschappelijke beleggingsfondsen en in Nederland om besloten fondsen voor gemene rekening. Deze entiteiten zijn fiscaal transparant, hetgeen betekent dat de behaalde beleggingsopbrengsten fiscaal pro rata parte worden toegerekend aan de participanten in deze fondsen. Vanwege deze transparantie kunnen bij grensoverschrijdende beleggingen de verdragsvoordelen van de artikelen 10 en 11 van het verdrag normaliter niet op het niveau van de entiteiten worden gerealiseerd. Iedere participant zou derhalve deze verdragsvoordelen zelf moeten claimen. Met name in de situatie waarin een dergelijke entiteit vele participanten heeft, brengt dit voor die participanten, de administrateur van de entiteit en de belastingadministraties aanzienlijke administratieve lasten met zich mee. Ter vermijding daarvan, en ook wel om het aantal individuele aanvragen zoveel mogelijk te beperken, is in artikel 25 een praktische regeling opgenomen op grond waarvan ook in deze situaties de verdragsvoordelen via één collectieve aanvraag door de entiteiten zelf kunnen worden gerealiseerd. Zulks kan worden gerealiseerd op twee manieren. In de eerste plaats bepaalt paragraaf 1 dat een in één van de verdragsluitende Staten gelegen fiscaal transparante instelling voor collectieve belegging in effecten die dividenden en/of interest verkrijgt uit de andere verdragsluitende Staat, ten behoeve van alle of voor een aantal van haar partici-

panten een collectieve aanvraag kan indienen voor het verkrijgen van de verdragsvoordelen waarop die participanten zelf recht zouden hebben. Uitgangspunt en voorwaarde daarbij is in beginsel dat alle participanten ten behoeve van wie de verdragsvoordelen op één collectieve aanvraag worden geclaimd inwoner zijn van de verdragsluitende Staat waar de instelling voor collectieve belegging in effecten is gelegen én allen uiteindelijk gerechtigd zijn tot de betrokken verdragsvoordelen. In afwijking daarvan maakt de tweede volzin van paragraaf 1 het mogelijk voor de instelling voor collectieve belegging in effecten om op eigen naam de verdragsvoordelen van artikel 10, paragraaf 2, en artikel 11, paragraaf 2, te claimen. Uit praktische overwegingen is daartoe niet vereist dat alle participatiebewijzen in de instelling in het bezit zijn van inwoners van de verdragsluitende Staat waar de entiteit is gelegen, doch volstaan wordt met het vereiste dat ten minste 75% van die participatiebewijzen in het bezit is van inwoners van die Staat. Daarbij wordt tevens uit praktische overwegingen verondersteld dat inwonerschap en verdragsgerechtigd samenvallen. Teneinde te voorkomen dat voor dezelfde beleggingsopbrengsten de verdragsvoordelen tweemaal zouden worden geclaimd, is in paragraaf 2 bepaald dat een participant slechts dan zelf de verdragsvoordelen kan claimen indien de instelling voor collectieve belegging in effecten niet zelf de verdragsvoordelen heeft geclaimd volgens de twee hoger vermelde modaliteiten.

Non-discriminatie (artikel 26 en punten 22 en 26 van Protocol I)

Paragraaf 1 verbiedt, in overeenstemming met het OESO Modelverdrag 1992/1997, dat onderdanen van een verdragsluitende Staat in de andere verdragsluitende Staat aan enige andere of zwaardere belastingheffing of daarmee verband houdende verplichting worden onderworpen dan waaraan onderdanen van die andere Staat onder overigens gelijke omstandigheden zijn of kunnen worden onderworpen. Tevens is vastgelegd dat ook de personen die geen inwoner zijn van een of van beide verdragsluitende Staten zich in voorkomend geval op de bepalingen van paragraaf 1 kunnen beroepen.

In paragraaf 2 is bepaald dat natuurlijke personen die inwoner zijn van een verdragsluitende Staat en die voordelen of inkomsten genieten die ingevolge de bepalingen van hoofdstuk III van het verdrag aan de andere verdragsluitende Staat ter belastingheffing zijn toegewezen, bij de belastingheffing in die andere Staat pro rata parte (dat wil zeggen in de mate waarin die voordelen en inkomsten deel uitmaken van hun wereldinkomen) recht hebben op dezelfde persoonlijke aftrekken, tegemoetkomingen en verminderingen uit hoofde van burgerlijke staat of samenstelling van het gezin als waarop de eigen inwoners van die andere Staat recht hebben, voor zover zij overigens (dat wil zeggen los van de woonplaats) in dezelfde omstandigheden verkeren als die eigen inwoners. Voor de Belgische belastingheffing wordt dit gerealiseerd door uitbreiding te geven aan de, naar aanleiding van het door het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen op 14 februari 1995 in de zaak C-279/93 (Schumacker) gewezen arrest, in de Belgische nationale regelgeving geïntroduceerde grens van 75%. Deze uitbreiding bestaat hierin dat de in de Belgische nationale wet- en regelgeving voorziene fiscale tegemoetkomingen in de zin van paragraaf 2 van artikel 26 ook zullen worden verleend aan inwoners van Nederland die overeenkomstig de verdragsbepalingen in België belastbare beroepsinkomsten in de zin van artikel 244 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 hebben behaald of verkregen die minder dan 75% van hun wereldinkomen bedragen, zij het pro rata parte. Voor de Nederlandse belastingheffing wordt dit gerealiseerd door (i) de toepassing van de in artikel 2.5 van de Wet inkomstenbelasting 2001 neergelegde regeling die voor buitenlandse belastingplicht-

tigen voorziet in de mogelijkheid te kiezen voor toepassing van de regels die gelden voor binnenlandse belastingplichtigen, of (ii) ingeval geen beroep wordt gedaan op de regeling van artikel 2.5 van de Wet inkomstenbelasting 2001, door toepassing van het Besluit van 21 februari 2001, nr. CPP 2001/2745M, zoals dat luidt na herziening in verband met dit verdrag. Herziening ervan is noodzakelijk omdat artikel 26, paragraaf 2, van dit verdrag ten opzichte van artikel 25, paragraaf 3, van het huidige verdrag van 19 oktober 1970 (op welke artikel het Besluit van 21 februari 2001 is toegespitst), voor zover van belang, slechts voorziet in het pro rata parte verlenen van persoonlijke aftrekken, tegemoetkomingen en verminderingen aan de buitenlandse belastingplichtige die inkomsten geniet die ingevolge hoofdstuk III van het verdrag aan Nederland ter belastingheffing zijn toegewezen. In punt 26 van Protocol I is in dit verband – en wat betreft punt (i) hiervóór, voor zoveel nodig in aanvulling op de in artikel 2 en volgende van het Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001 neergelegde systematiek van vaststelling van de heffingsgrondslag waarover Nederlandse belasting wordt geheven bij buitenlandse belastingplichtigen die gebruik maken van de regeling van artikel 2.5 van de Wet inkomstenbelasting 2001 – bepaald dat ingeval omstandigheden van partners mede een rol spelen bij de vaststelling van verschuldigde Nederlandse belasting, deze omstandigheden in aanmerking worden genomen bij de vaststelling van de Nederlandse verschuldigde belasting van de natuurlijke persoon, inwoner van België, die een beroep doet op de bepalingen van paragraaf 2 van artikel 26, behoudens voor zover die omstandigheden bij die partner zelf voor de Belgische belastingheffing hebben geleid tot het verlenen van fiscale tegemoetkomingen in de zin van paragraaf 2 van artikel 26. De ratio van punt 26 van Protocol I is derhalve dat wordt voorkomen dat dezelfde fiscale tegemoetkomingen de facto tweemaal worden vergolden.

Ten slotte is nog van belang dat het in paragraaf 2 neergelegde non-discriminatiebeginsel, waar nodig, primeert op de discretionaire bevoegdheid die op het vlak van de gelijke fiscale behandeling van vaste inrichtingen van ondernemingen in de tweede volzin van paragraaf 3 van artikel 26 wordt gegeven aan de verdragsluitende Staten.

Wanneer een onderneming van een verdragsluitende Staat haar bedrijf uitoefent met behulp van een in de andere verdragsluitende Staat gevestigde vaste inrichting en daarin dezelfde werkzaamheden uitoefent als een onderneming van die andere Staat, dan mag ingevolge paragraaf 3 de belastingheffing van die vaste inrichting in die andere Staat, in overeenstemming met het OESO Modelverdrag 1992/1997, niet ongunstiger zijn dan de belastingheffing van de onderneming van die andere Staat. Deze gelijke behandeling strekt echter niet zover dat de andere Staat verplicht zou zijn om inwoners van de andere verdragsluitende Staat fiscaal gunstiger te behandelen dan zijn eigen inwoners. In paragraaf 3 is aldus verwoord dat de andere Staat niet verplicht is om bij de belastingheffing aan inwoners van de andere verdragsluitende Staat de persoonlijke aftrekken, tegemoetkomingen en verminderingen uit hoofde van de gezinstoestand of gezinslasten te verlenen die hij aan zijn eigen inwoners verleent.

In paragraaf 4 is, in overeenstemming met het OESO Modelverdrag 1992/1997, bepaald dat interest, royalty's en andere uitgaven die een onderneming van een verdragsluitende Staat betaalt aan een inwoner van de andere verdragsluitende Staat, bij het bepalen van de winst van die onderneming onder dezelfde voorwaarden in aanmerking genomen dienen te worden als wanneer zij aan een inwoner van eerstbedoelde Staat waren betaald. Benadrukt wordt dat deze bepaling de toepassing van punt 17 van Protocol I niet verhindert. Voorts geldt deze bepaling niet indien de

bepalingen van artikel 9, artikel 11, paragraaf 7 of artikel 12, paragraaf 5, van toepassing zijn.

Ten slotte bepaalt paragraaf 4 dat schulden die een onderneming van een verdragsluitende Staat heeft tegenover een inwoner van de andere verdragsluitende Staat, bij het bepalen van het vermogen van die onderneming onder dezelfde voorwaarden in aanmerking dienen te worden genomen als wanneer zij waren aangegaan tegenover een inwoner van eerstbedoelde Staat.

Paragraaf 5 verbiedt, in overeenstemming met het OESO Modelverdrag 1992/1997, dat ondernemingen van een verdragsluitende Staat, waarvan het kapitaal geheel of ten dele onmiddellijk of middellijk in bezit is van of wordt beheerst door een 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.

In paragraaf 6 is, in overeenstemming met het OESO Modelverdrag 1992/1997, vastgelegd dat de bepalingen van artikel 26 van toepassing zijn op belastingen van elke soort en benaming, ook als deze belastingen ingevolge de paragrafen 3 en 4 van artikel 2 niet vallen onder de materiële werkingssfeer van het verdrag.

Paragraaf 7 voorziet voor gevallen van detachering van werknemers onder voorwaarden in een non-discriminatoire aftrek voor pensioenpremies en bijdragen bij een voortgezette deelname aan een fiscaal erkende pensioenregeling – waaronder begrepen een pensioenregeling ingevolge een wettelijke regeling inzake sociale zekerheid, of, voor wat Nederland betreft, ingevolge een stelsel van sociale zekerheid (zie punt 22 van Protocol I) – in de verdragsluitende Staat van waaruit de detachering heeft plaatsgevonden. De voorwaarden daartoe zijn dat de werknemer op het moment van detachering reeds bijdroeg aan die fiscaal erkende pensioenregeling en deze pensioenregeling naar het oordeel van de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende Staat waarnaar de werknemer is gedetacheerd, overeenkomt met een voor de belastingheffing van die Staat erkende pensioenregeling. Een non-discriminatoire aftrek van pensioenpremies en -bijdragen geldt voor een periode van ten hoogste vijf jaar. Deze termijn sluit aan bij de maximale periode waarin in de praktijk ingevolge artikel 14 in samenhang met artikel 17 van Verordening (EEG) nr. 1408/71 detacheringsbeschikkingen worden afgegeven.

In paragraaf 8 is ten slotte bepaald dat het recht op kinderbijslag ingevolge de sociale wetgeving van een verdragsluitende Staat voor de toepassing van de belastingheffing in de andere verdragsluitende Staat gelijk wordt gesteld met het recht op kinderbijslag ingevolge de sociale wetgeving van die andere Staat. Onder de uitdrukking «sociale wetgeving» dient ingevolge punt 22 van Protocol I, voor wat Nederland betreft, te worden verstaan «stelsel inzake sociale zekerheid». Deze bepaling is primair bedoeld om het onder de Wet op de inkomstenbelasting 1964 bestaande verschil in behandeling tussen Nederlandse en Belgische kinderbijslaguitkeringen op te heffen. Ingevolge artikel 30b, onderdeel b, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 waren Nederlandse kinderbijslaguitkeringen vrijgesteld van belastingheffing. Belgische kinderbijslaguitkeringen werden ingevolge artikel 22 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 belast als loon van derden, waar tegenover ingevolge artikel 46, eerste lid, onderdeel a, van die wet een recht op aftrek wegens buitengewone lasten wegens uitgaven tot voorziening in het levensonderhoud van kinderen en pleegkinderen jonger dan 27 jaar stond. Ingevolge artikel 3.104, onderdelen a en i, van de Wet inkomstenbe-

lasting 2001 is dit verschil in behandeling met ingang van 1 januari 2001 opgeheven. Dit impliceert de facto dat de bepaling van paragraaf 8 eerst betekenis zal hebben vanaf het moment waarop in België of Nederland Nederlandse respectievelijk Belgische kinderbijslaguitkeringen anders worden behandeld dan uit «eigen land» afkomstige kinderbijslaguitkeringen.

Compensatieregeling voor Nederlandse grensarbeiders (artikel 27)

Voor een algemene toelichting op de in artikel 27 neergelegde unilaterale compensatieregelingen wordt verwezen naar de memorie van toelichting. Voorts wordt verwezen naar de aanbevelingen 5 tot en met 15 die de Nederlandse Commissie grensarbeiders in haar rapport van 21 mei 2001 heeft gedaan over de wijze waarop de bepalingen van artikel 27 zo adequaat mogelijk kunnen worden geïmplementeerd.

In paragraaf 1 is een regeling neergelegd die ertoe strekt aan de inwoner van Nederland die beloningen geniet die ingevolge de bepalingen van de artikelen 15, 16, 17 en 18, paragraaf 6, in België mogen worden belast (hierna kortheidshalve aangeduid als grensarbeider) compensatie te verlenen voor het negatieve verschil tussen de som van de Nederlandse belasting en premie volksverzekeringen die hij verschuldigd zou zijn geweest indien die beloningen uitsluitend in Nederland belast hadden mogen worden en de som van de Nederlandse en Belgische belasting en de Nederlandse premie volksverzekeringen of daarmee vergelijkbare premie en bijdrage ingevolge de Belgische sociale zekerheid (hierna: gekwalificeerde Belgische premie) die hij feitelijk verschuldigd is («gelijkheid met de buurman»). Deze compensatie wordt gerealiseerd door, voor zover nodig, de feitelijk verschuldigde Belgische belasting en gekwalificeerde Belgische premie aan te merken als ingehouden Nederlandse loonheffing en deze op de voet van artikel 9.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001 te verrekenen met de verschuldigde Nederlandse inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen.

Paragraaf 2 bevat een overgangsregeling die ertoe strekt aan de Nederlandse grensarbeider die direct voorafgaande aan het moment waarop de bepalingen van het verdrag ingevolge artikel 33, paragraaf 2, toepassing vinden ter zake van het in België vervullen van een dienstbetrekking beloningen geniet, die tot dat moment ingevolge artikel 15, paragraaf 3, subparagraaf 1, van het Belgisch-Nederlands belastingverdrag van 19 oktober 1970 in samenhang met punt IX van het daarbij behorende Protocol (hierna: de grensarbeidersregeling) slechts in Nederland belastbaar zijn, gedurende een zekere periode compensatie te verlenen voor de netto inkomensachteruitgang die hij bij voortzetting van zijn dienstbetrekking als gevolg van de gewijzigde toedeling van de heffingsrechten over deze beloningen onder dit verdrag mocht lijden. Ingevolge paragraaf 3 wordt onder de uitdrukking «netto inkomensachteruitgang» verstaan het negatieve verschil tussen de som van de Nederlandse en Belgische belasting en de Nederlandse premie volksverzekeringen of gekwalificeerde Belgische premie die hij met toepassing van de bepalingen van dit verdrag (dat wil zeggen na toepassing van de regeling van paragraaf 1 van artikel 27) feitelijk verschuldigd is en de som van de Nederlandse en Belgische belasting en de Nederlandse premie volksverzekeringen of gekwalificeerde Belgische premie die hij verschuldigd zou zijn geweest indien op de beloningen ter zake van het vervullen van vorenbedoelde dienstbetrekking onder dit verdrag de grensarbeidersregeling voortgezet toepassing zou hebben gevonden. Ook deze compensatie wordt gerealiseerd door, voor zover nodig, de feitelijk verschuldigde Belgische belasting en gekwalificeerde Belgische premie aan te merken als ingehouden Nederlandse loonheffing en deze op de voet van artikel 9.2 van de Wet

De regeling van paragraaf 2 geldt, zoals in de vorige alinea uiteengezet is, voor een beperkte groep van grensarbeiders. Voorts heeft deze regeling, in tegenstelling tot de compensatieregeling van paragraaf 1, een beperkte geldingsduur in de zin dat slechts compensatie voor een geleden netto inkomensachteruitgang wordt verleend tot het eerste van de momenten waarop het in paragraaf 3 bedoelde verschil nihil bedraagt of waarop de desbetreffende grensarbeider niet langer de in paragraaf 2 bedoelde beloningen verkrijgt uit dezelfde dienstbetrekking (dat wil zeggen de dienstbetrekking zoals deze bestaat op het tijdstip waarop dit verdrag ingevolge artikel 33, paragraaf 2, toepassing vindt). De reden voor deze beperkingen is terug te voeren op de toepassing van het gelijkheidsbeginsel, welk beginsel in dit verband tevens geacht wordt te omvatten de non-discriminatoire behandeling van werknemers ingevolge artikel 12 in samenhang met artikel 39 van het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap van 25 maart 1957, Trb. 1957, 74 en 91, zoals nadien gewijzigd bij het Verdrag betreffende de Europese Unie van 2 oktober 1997, Pb EG 10 november 1997, nr. C 340/193, en artikel 1, lid 1, van Verordening (EEG) nr. 1612/68. Uitgangspunt is dat de compensatieregeling van paragraaf 2 naar aard en strekking een regeling is op grond waarvan compensatie wordt verleend voor het relatief grote inkomensverlies dat ten gevolge van een, op zichzelf geoorloofde, wijziging in de regelgeving in het algemeen wordt geleden. Dat uitgangspunt impliceert dat er vanuit het gelijkheidsbeginsel gezien geen beletsels zijn om degenen die een dergelijk inkomensverlies lijden gedurende een redelijke periode compensatie te verlenen. Degenen die het betreft zijn de Nederlandse grensarbeiders jegens wie, tot het moment waarop dit verdrag ingevolge artikel 33, paragraaf 2, toepassing vindt, de grensarbeidersregeling van toepassing is. Dit verklaart dat de regeling van paragraaf 2 slechts geldt voor een beperkte groep van grensarbeiders. Inwoners van Nederland die vanaf het moment waarop dit verdrag toepassing vindt een dienstbetrekking in België aanvaardden, lijden namelijk geen netto inkomensachteruitgang in de zin van paragraaf 3. Voorts dient de beperkte geldingsduur van deze regeling te worden gezien in het licht van de redelijke periode gedurende welke compensatie kan worden verleend zonder het gelijkheidsbeginsel te schenden zowel ten opzichte van andere inwoners van Nederland die in België in dienstbetrekking werkzaam zijn als (mogelijkerwijs) ten opzichte van inwoners van België die in Nederland in dienstbetrekking werkzaam zijn. Hoezeer daarbij de invulling van een rekbaar begrip als «redelijkheid» een arbitraire aangelegenheid moge zijn, de in casu gegeven invulling is logisch. In de eerste plaats omdat op het moment waarop het in paragraaf 3 bedoelde verschil nihil bedraagt niet langer een inkomensverlies wordt geleden, terwijl zich nadien voordoende omstandigheden op grond waarvan wederom een netto inkomensachteruitgang in de zin van paragraaf 3 geconstateerd zou kunnen worden redelijkerwijs voor rekening en risico van betrokkenen dienen te komen. Vervolgens omdat op het moment waarop de onderhavige grensarbeider van dienstbetrekking verandert, hij zich de facto niet onderscheidt van de inwoner van Nederland die eerst na het moment waarop dit verdrag toepassing vindt een dienstbetrekking in België aanvaardt.

In paragraaf 4 is ten slotte bepaald dat de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende Staten in onderlinge overeenstemming vaststellen in welke mate de premies en bijdragen ingevolge de Belgische sociale zekerheid kunnen worden aangemerkt als gekwalificeerde Belgische premie (dat wil zeggen, zoals hiervóór is opgemerkt, als met de premie volksverzekeringen vergelijkbare premies en bijdragen). Een dergelijke vaststelling in onderlinge overeenstemming zal dienen te geschieden bij iedere

substantiële wijziging in het Belgische sociale zekerheidsstelsel respectievelijk in het stelsel van de Nederlandse volksverzekeringen.

Regeling voor onderling overleg (artikel 28 en punten 3 en 27 van Protocol I)

Artikel 28 regelt, in overeenstemming met het OESO Modelverdrag 1992/1997, de zogenoemde procedure voor onderling overleg. Ingevolge paragraaf 1 heeft een persoon die van oordeel is dat de maatregelen van een of van beide verdragsluitende Staten voor hem (zullen) leiden tot een belastingheffing die niet in overeenstemming is met de bepalingen van het verdrag, ongeacht de rechtsmiddelen waarin de nationale wet- en regelgeving van de Staten voorziet, de bevoegdheid om binnen drie jaar nadat deze maatregelen voor het eerst aan hem ter kennis zijn gebracht zijn geval voor te leggen aan de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende Staat waarvan hij inwoner of – indien zijn geval onder paragraaf 1 van artikel 26 ressorteert – waarvan hij onderdaan is. Ingevolge paragraaf 2 zal de desbetreffende bevoegde autoriteit, indien het bezwaar haar gegrond voorkomt en zij niet in staat is zelf een bevredigende oplossing te treffen, trachten voor het geval in onderlinge overeenstemming met de bevoegde autoriteit van de andere verdragsluitende Staat een zodanige regeling te treffen dat een belastingheffing die niet in overeenstemming is met het verdrag wordt vermeden. In punt 27 van Protocol I is in dit verband bepaald dat de bevoegde autoriteiten daarbij tevens overeen kunnen komen dat in de verdragsluitende Staat waar de regeling leidt tot een vermeerdering van het inkomen met betrekking tot de uit die vermeerdering voortvloeiende verschuldigde belasting wordt afgezien van belastingverhogingen, interest en kosten, indien in de andere verdragsluitende Staat waar de regeling leidt tot een corresponderende vermindering van het inkomen met betrekking tot de daaruit voortvloeiende (ambtshalve) vermindering of teruggave van belasting wordt afgezien van interest. De aldus overeengekomen regeling wordt uitgevoerd niettegenstaande de in de nationale wet- en regelgeving van de verdragsluitende Staten opgenomen verjaringstermijnen. In paragraaf 3 is vervolgens bepaald dat de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende Staten in onderlinge overeenstemming zullen trachten moeilijkheden of twijfelpunten op te lossen die met betrekking tot de interpretatie of de toepassing van het verdrag mochten rijzen.

Met betrekking tot de toepassing van de paragrafen 1 tot en met 3 is nog het volgende van belang. In zijn arresten van 29 september 1999, nrs. 33 267 en 34 482, gepubliceerd in V-N 1999/46.9 respectievelijk V-N 1999/46.8, heeft de Hoge Raad der Nederlanden beslist dat een gezamenlijke uitleg die de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende Staten in onderlinge overeenstemming aan een in het verdrag opgenomen uitdrukking hebben gegeven slechts bindend is voor de respectieve belastingadministraties, maar dat die gezamenlijke uitleg de belastingrechter niet kan ontslaan van zijn verplichting om het verdrag uit te leggen indien in een voor hem aanhangig geschil daarop een beroep wordt gedaan. De facto in dezelfde zin heeft het Hof van Beroep te Gent beslist in zijn uitspraak van 30 oktober 1997, gepubliceerd in Algemeen Fiscaal Tijdschrift, nr. 2, blz. 90–91. Met deze beslissingen lijkt een vicieuze cirkel te ontstaan. Een gezamenlijke uitleg van een uitdrukking in het verdrag die de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende Staten in onderlinge overeenstemming – binnen de context van het verdrag – zijn overeengekomen, strekt ertoe in concrete situaties dubbele belasting dan wel dubbele vrijstelling te voorkomen. Wanneer een dergelijke gezamenlijke uitleg geen bindende kracht heeft en de belastingrechters in beide Staten die uitdrukking verschillend uitleggen, dan wel hebben uitgelegd, zou in theorie wederom een situatie van dubbele belasting respectievelijk

dubbele vrijstelling kunnen ontstaan. Met het oog op het voorkomen van deze gevolgen is in punt 3 van Protocol I een bepaling opgenomen waarin de bindende kracht is vastgelegd voor – door de beide bevoegde autoriteiten bekendgemaakte – oplossingen die zij met toepassing van artikel 28 in onderlinge overeenstemming, binnen de context van het verdrag, hebben bereikt voor gevallen waarin dubbele belasting of dubbele vrijstelling zou optreden als gevolg van de toepassing van artikel 3, paragraaf 2, met betrekking tot de uitleg van een niet in het verdrag omschreven uitdrukking, of als gevolg van kwalificatieverschillen (bijvoorbeeld van een inkomstenbestanddeel of van een persoon). De belastingrechter kan uiteraard wel toetsen of de oplossing past binnen de context van het verdrag.

In paragraaf 4 is vastgelegd dat de bevoegde autoriteiten van de verdragssluitende Staten overleg zullen plegen over de administratieve maatregelen die nodig zijn voor de uitvoering van de bepalingen van het verdrag en in het bijzonder over de bewijsstukken die overgelegd moeten worden teneinde de in het verdrag voorziene vrijstellingen en verminderingen te kunnen verkrijgen. Deze paragraaf is met name van belang voor het treffen van uitvoeringsvoorschriften in het kader van de toepassing van de in de artikelen 10 tot en met 12 voorziene verlagingen van belasting door de verdragssluitende Staat waaruit het dividend, de interest en de royalty afkomstig is.

In paragraaf 5 is bepaald dat de bevoegde autoriteiten van de verdragssluitende Staten zich rechtstreeks met elkaar in verbinding kunnen stellen voor de toepassing van het verdrag.

Ten slotte wordt nog opgemerkt dat is afgezien van het opnemen van een algemene arbitragebepaling als sluitstuk van een procedure voor onderling overleg. Dit betekent derhalve dat in de relatie tussen België en Nederland alleen arbitrage kan plaatsvinden die binnen de grenzen van het Verdrag ter afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen (90/436/EEG) gebeurt.

Uitwisseling van inlichtingen (artikel 29)

Artikel 29 regelt, in overeenstemming met het OESO Modelverdrag 1992/1997, dat de bevoegde autoriteiten van de verdragssluitende Staten de inlichtingen uitwisselen die relevant zijn om uitvoering te geven aan de bepalingen van het verdrag of aan de bepalingen van ieders nationale wetgeving met betrekking tot de belastingen die ingevolge de paragrafen 3 en 4 van artikel 2 onder de materiële werkingssfeer van het verdrag vallen. In weerwil van het bepaalde in artikel 1, mogen deze inlichtingen tevens informatie over niet-inwoners omvatten.

Met betrekking tot de aldus door een verdragssluitende Staat verkregen inlichtingen geldt dezelfde geheimhoudingsverplichting als door die Staat wordt gehanteerd met betrekking tot de onder nationale wetgeving verkregen inlichtingen. Voorts mogen de verkregen inlichtingen alleen ter kennis worden gebracht van personen of autoriteiten (waaronder rechterlijke instanties en administratieve lichamen) die betrokken zijn bij, alsmede uitsluitend met het oog op, de vaststelling of invordering van, de tenuitvoerlegging of vervolging ter zake van, of de beslissing in beroepszaken betrekking hebbende op de door een verdragssluitende Staat geheven belastingen. Deze personen of autoriteiten kunnen tijdens openbare terechtzittingen of in rechterlijke beslissingen melding maken van de aldus verkregen inlichtingen.

Artikel 31 bevat vervolgens, overeenkomstig het OESO Modelverdrag 1992/1997, algemene beperkingen die bij de verplichting tot het uitwisselen van inlichtingen in acht moeten worden genomen.

De uitwisseling van inlichtingen wordt mede beheerst door de Richtlijn 77/799/EEG van de Raad van de Europese Gemeenschappen van 19 december 1977, gewijzigd door de Richtlijn 79/1070/EEG van de Raad van 6 december 1979 en de Richtlijn 92/12/EEG van de Raad van 25 februari 1992 en aangevuld met de aanpassingen op grond van de toetreding van nieuwe lidstaten, betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen en de indirecte belastingen. Op basis van deze richtlijnen en de bepalingen van artikel 27 van het huidige Belgisch-Nederlandse belastingverdrag van 19 oktober 1970 zijn de bevoegde autoriteiten van België en Nederland de Regeling van 25 september 1997 betreffende de automatische en spontane uitwisseling van inlichtingen, in België gepubliceerd in het Belgisch Staatsblad van 13 maart 1998 en in Nederland onder nummer AFZ97/3531 gepubliceerd in Stcrt. nr. 1997, 232, (een en ander onverminderd het bepaalde van de Overeenkomst van 24 mei 1845 inzake wisseling van renvoeien tussen de Nederlandse en Belgische administratie) en de Regeling van 3 juni 1998 betreffende de intensivering van de wederzijdse bijstand tussen de belastingdiensten van Nederland en België, in België gepubliceerd in het Belgisch Staatsblad van 14 juli 1998, p. 22 862, en in Nederland onder nummer AFZ98/2367 gepubliceerd in Stcrt. 1998, 120, overeengekomen. Met tekstuele aanpassing zullen deze regelingen onder het onderhavige verdrag onverminderd toepassing blijven vinden.

Voorts wordt de uitwisseling van inlichtingen mede beheerst door het tussen de lidstaten van de Raad van Europa en de lidstaten van de OESO op 25 januari 1988 te Straatsburg gesloten verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken (het WABB-verdrag). In België is dit verdrag goedgekeurd bij Wet van 24 juni 2000, Belgisch Staatsblad van 17 oktober 2000, p. 34 926, en in werking getreden op 1 december 2000. In Nederland is dit verdrag goedgekeurd bij Rijkswet van 26 juni 1996, Stb. 1996, 382, en in werking getreden op 1 februari 1997.

Invorderingsbijstand (artikel 30 en punten 28 en 29 van Protocol I)

Wederzijdse bijstand bij de invordering van belastingsschulden kan in de relatie tussen België en Nederland worden verleend op basis van het op 5 september 1952 te Brussel gesloten Verdrag tussen Nederland, België en Luxemburg nopens wederkerige bijstand inzake de invordering van belastingsschulden (hierna: het Benelux invorderingsverdrag) en op basis van het in de toelichting bij artikel 29 genoemde WABB-verdrag. Voorts wordt de wederzijdse bijstand bij de invordering van belastingsschulden in de relatie tussen Nederland en België beheerst door Richtlijn nr.

76/308/EEG van de Raad van de Europese Unie van 15 maart 1976 betreffende de wederzijdse bijstand inzake de invordering van schuldvoorwaarden die voortvloeien uit bepaalde bijdragen, rechten en belastingen, alsmede uit andere maatregelen. Deze richtlijn is gewijzigd bij Richtlijn nr. 2001/44/EG van de Raad van de Europese Unie van 15 juni 2001 en geldt sindsdien ook voor directe belastingen. Deze wijziging moet uiterlijk op 30 juni 2002 geïmplementeerd zijn in de nationale wetgeving. Onverminderd artikel 30 van het verdrag, vindt Richtlijn nr. 76/308/EEG toepassing. Voorts doet deze richtlijn geen afbreuk aan meer uitgebreide wederzijdse bijstand die staten onderling met elkaar overeenkomen.

Nederland en België hebben het wenselijk geacht de wederzijdse bijstand bij invordering ook bilateraal overeen te komen. Ten eerste is er pas na de ondertekening van onderhavig verdrag overeenstemming bereikt over de wijziging van Richtlijn nr. 76/308/EEG. Ten tweede is het bilateraal mogelijk om voor specifieke situaties afspraken te maken. Zo is afgesproken dat bijstand bij invordering wordt verleend voor de belastingen die ingevolge de paragrafen 3 en 4 van artikel 2 onder de materiële werkingsfeer van het verdrag vallen. Tevens is afgesproken om de vigerende administra-

tieve praktijk bij het wederzijds verlenen van bijstand bij de invordering van deze belastingen te codificeren.

Artikel 31 bevat algemene beperkingen die bij de verplichting tot het verlenen van bijstand bij de invordering van belastingschulden in acht moeten worden genomen. Verwezen wordt naar de toelichting op dit artikel. De paragrafen 3 en 4 van artikel 33 bevatten ten slotte bepalingen die de overgang van de toepassing van het Benelux invorderingsverdrag naar artikel 30 van het verdrag regelen. Verwezen wordt naar de toelichting op artikel 33.

In paragraaf 1, subparagraaf a, van artikel 30 is de verplichting geregeld tot het wederzijds verlenen van bijstand bij de betekening van documenten die verband houden met de belastingen die onder de materiële werkingssfeer van het verdrag vallen (zie de paragrafen 3 en 4 van artikel 2). Op verzoek zal de aangezochte Staat dergelijke documenten van de verzoekende Staat betekenen volgens de methode die daarvoor ingevolge de nationale wetgeving en de administratieve praktijk van de aangezochte Staat voor soortgelijke documenten is voorgeschreven. De verzoekende Staat is uiteraard gehouden daartoe de benodigde informatie aan de aangezochte Staat te verschaffen. Paragraaf 1, subparagraaf b, bevat vervolgens de verplichting tot het wederzijds verlenen van bijstand bij de invordering van belastingen die onder de materiële werkingssfeer van het verdrag vallen; deze verplichting omvat tevens de invordering van de met die belastingen verband houdende opcentiemen, verhogingen, interest, kosten en niet-strafrechtelijke boeten. Tenzij de bevoegde autoriteiten anders overeenkomen, geldt als algemene voorwaarde voor het verlenen van wederzijdse invorderingsbijstand dat de desbetreffende belastingvorderingen onherroepelijk vaststaan en eisbaar zijn. Ingevolge punt 28 van Protocol I wordt, voor wat Nederland betreft, de uitdrukking «eisbaar» gelezen als «invorderbaar».

Naast de algemene beperkingen van artikel 31 bevatten de paragrafen 2 tot en met 4, 9 en 10 bepalingen inzake de reikwijdte van de te verlenen wederzijdse bijstand. In paragraaf 2 is in dat verband gesteld dat de bepalingen van artikel 30 van toepassing zijn op elke persoon die in overeenstemming met de nationale wetgeving van de aanzoekende Staat gehouden is tot het betalen van onder de materiële werkingssfeer van het verdrag vallende belastingen (inclusief de daarmee verband houdende opcentiemen, verhogingen, interest, kosten en niet-strafrechtelijke boeten als bedoeld in paragraaf 1, subparagraaf b). Paragraaf 3 bepaalt dat op verzoek van de aanzoekende Staat de aangezochte Staat belastingvorderingen betekent en invordert overeenkomstig zijn eigen nationale wetgeving en administratieve praktijk, behoudens in het geval het verdrag anders bepaalt. In paragraaf 4 is bepaald dat de aangezochte Staat een verzoek tot het verlenen van invorderingsbijstand niet in hoeft te willigen indien de aanzoekende Staat – binnen de grenzen der redelijkheid – zelf op zijn eigen grondgebied niet alle mogelijkheden tot inning van de desbetreffende belastingvorderingen heeft benut, of indien en voor zover de aangezochte Staat de desbetreffende belastingvordering in strijd acht met het verdrag of met enig ander verdrag waarbij beide verdragsluitende Staten partij zijn. Paragraaf 9 regelt dat belastingvorderingen waarvoor op de voet van artikel 30 bijstand bij invordering is verzocht in de aangezochte Staat geen enkel voorrecht genieten. In punt 29 van Protocol I is neergelegd dat (dit gedeelte van) de bepaling van paragraaf 9, voor wat België betreft, van toepassing is met betrekking tot het in de artikelen 422 en 423 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 opgenomen voorrecht van de Schatkist. Voorts bepaalt paragraaf 9 dat belastingvorderingen waarvoor ingevolge artikel 30 bijstand bij invordering is verzocht in de aangezochte Staat niet ingevorderd kunnen worden door middel van het in hechtenis nemen van de schuldenaar. Ten slotte is in

paragraaf 10 bepaald dat de verplichting van de aangezochte Staat om invorderingsbijstand te verlenen voor belastingschulden van een overledene of van zijn nalatenschap, afhankelijk van de vraag of deze schulden op de nalatenschap zelf of op de begunstigden tot die nalatenschap dienen te worden verhaald, beperkt is tot de waarde van de nalatenschap respectievelijk tot de waarde van de goederen die door iedere begunstigde tot de nalatenschap worden verkregen.

In paragraaf 5 is neergelegd welke documenten de aanzoekende Staat bij een verzoek tot het verlenen van invorderingsbijstand aan de aangezochte Staat over moet leggen. Het betreft officiële afschriften van de uitvoerbare titel voor invordering van de belastingvordering in de aanzoekende Staat en van ieder ander document dat daartoe in die Staat is vereist, alsmede in voorkomend geval – met het oog op de algemene voorwaarde dat wederzijdse invorderingsbijstand slechts mogelijk is ten aanzien van belastingvorderingen die onherroepelijk vaststaan en (op)eisbaar zijn – een voor eensluidend verklaard afschrift van een op de belastingvordering betrekking hebbende beslissing van een administratief lichaam of rechtbank die kracht van gewijsde heeft verworven. In dit verband wordt nog opgemerkt dat de uitdrukking «uitvoerbare titel» ingevolge punt 28 van Protocol I, voor wat Nederland betreft, dient te worden opgevat als «executoriale titel».

Een executoriale titel voor invordering van een belastingvordering in Nederland heeft in België dezelfde rechtskracht als in Nederland (paragraaf 6, subparagraaf a). Omgekeerd is dit echter niet altijd het geval. In verband daarmee is in paragraaf 6, subparagraaf b, bepaald dat een in België uitvoerbare titel voor invordering van een belastingvordering, indien passend en in overeenstemming met de in Nederland van kracht zijnde bepalingen, zo spoedig mogelijk na de datum van ontvangst van het verzoek tot het verlenen van invorderingsbijstand door Nederland als aangezochte Staat wordt aanvaard, erkend of aangevuld, dan wel wordt vervangen door een executoriale titel voor invordering in Nederland.

Uit de diverse bepalingen van artikel 30 en uit de bepaling van artikel 31, paragraaf a, volgt dat de invordering in beginsel geschiedt volgens de regelgeving, de procedures en de praktijk van de aangezochte Staat. Een uitzondering geldt evenwel in principe voor de verjaringstermijnen die bij de invordering van een belastingvordering in acht genomen dienen te worden. Vanwege het feit dat het bestaan van een belastingvordering wordt beheerst door de wetgeving van de aanzoekende Staat, is dit logisch. In paragraaf 7 is dit verduidelijkt met de bepaling dat problemen met betrekking tot de verjaringstermijnen van de belastingvordering uitsluitend worden geregeld door de wetgeving van de aanzoekende Staat. In paragraaf 8 is echter bepaald dat de door de aangezochte Staat verrichte of te verrichten invorderingshandelingen, alsmede eventuele andere omstandigheden, die op grond van de nationale wetgeving van die Staat schorsing of stuiting van de verjaringstermijnen tot gevolg zouden hebben, voor de nationale wetgeving van de aanzoekende Staat hetzelfde gevolg hebben. De aangezochte Staat is verplicht de aanzoekende Staat van de daartoe genomen maatregelen in kennis te stellen.

De invorderingsprocedure geschiedt overeenkomstig de nationale wetgeving en administratieve praktijk van de aangezochte Staat. Voor het in het kader van de invordering eventueel verlenen van uitstel van betaling of het toestaan van betaling in termijnen wordt dit expliciet benadrukt in paragraaf 11. De aangezochte Staat heeft echter de verplichting om alvorens uitstel van betaling te verlenen of betaling in termijnen toe te staan de aanzoekende Staat daarvan in kennis te stellen.

In het bijzonder in gevallen waarin een belastingvordering nog niet onherroepelijk vaststaat of nog niet (op)eisbaar is, is het van groot belang dat eventuele verhaalsmogelijkheden in de aangezochte Staat geconsolideerd kunnen worden. Paragraaf 12 voorziet voor die gevallen in de mogelijkheid voor de aanzoekende Staat om de aangezochte Staat – overeenkomstig de nationale wetgeving van die Staat – te verzoeken over te gaan tot het nemen van conservatoire maatregelen. Op de te treffen of getroffen conservatoire maatregelen zijn de bepalingen van de paragrafen 1 tot en met 11 van overeenkomstige toepassing.

In paragraaf 13 is vastgelegd dat de verdragsluitende Staten wederzijds afzien van het betalen van kosten die zijn verbonden aan het wederzijds verlenen van bijstand op grond van het verdrag. Dit laat evenwel onverlet dat de aanzoekende Staat tegenover de aangezochte Staat verantwoordelijk blijft voor de financiële gevolgen van invorderingsmaatregelen die achteraf ten onrechte zijn gebleken vanwege het niet bestaan van de desbetreffende belastingvordering of vanwege het niet rechtsgeldig zijn van de uitvoerbare (executoriale) titel in de aanzoekende Staat.

Paragraaf 14 regelt de competentie van de rechter ingeval van betwisting van de op grond van artikel 30 te nemen maatregelen. Algemene regel daarbij is dat een geschil in de aanzoekende Staat aanhangig gemaakt dient te worden bij de rechter die bevoegd is daarvan kennis te nemen, en wel op de wijze die, naar gelang van het geval, daarvoor is voorzien in fiscale of burgerrechtelijke wetgeving van die Staat. Indien een dergelijk geschil aanhangig wordt gemaakt, wordt de ambtenaar die in de aangezochte Staat is belast met de invordering tegelijkertijd in kennis gesteld. Geschillen over de rechtsgeldigheid of de gevolgen van de ingevolge artikel 30 genomen conservatoire of executoriale maatregelen dienen echter in de aangezochte Staat aanhangig gemaakt te worden bij de rechter die bevoegd is daarvan kennis te nemen, en wel op de wijze die, naar gelang het geval, daarvoor is voorzien in de fiscale of burgerrechtelijke wetgeving van die Staat.

Paragraaf 15 regelt ten slotte dat de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende Staten desgewenst in overleg kunnen treden om regels vast te leggen voor de uitvoering van de bepalingen van artikel 30. (artikel 31) In artikel 31 is bepaald dat de verplichting van een verdragsluitende Staat tot uitwisseling van inlichtingen op de voet van artikel 29 en tot het verlenen van wederzijdse bijstand bij de invordering van belastingsschulden op de voet van artikel 30 ten principale niet zover strekt dat daarvoor (a) administratieve maatregelen genomen zouden moeten worden die afwijken van de wetgeving en de administratieve praktijk van die Staat of van de andere verdragsluitende Staat, (b) bijzonderheden verstrekt zouden moeten worden die niet volgens de wetgeving of in de normale gang van de administratie van die Staat of de andere verdragsluitende Staat verkrijgbaar zijn, en (c) inlichtingen verstrekt zouden moeten worden die een handels-, bedrijfs-, nijverheids- of beroepsgeheim of een handelswerkwijze zouden onthullen, dan wel waarvan het verstrekken in strijd zou zijn met de openbare orde.

Diplomatieke en consulaire ambtenaren (artikel 32)

Overeenkomstig het OESO Modelverdrag 1992/1997, bepaalt paragraaf 1 dat de bepalingen van het verdrag in geen enkel opzicht de fiscale voorrechten aantasten die leden van diplomatieke zendingen of consulaire posten ontleen aan de algemene regels van het volkenrecht of aan bepalingen van bijzondere verdragen.

In de paragrafen 2 en 3 is, mede gezien in het licht van het bepaalde in paragraaf 1 van artikel 4, de positie van diplomatieke en consulaire ambte-

naren c.a. onder het verdrag verduidelijkt. Paragraaf 2 bepaalt in dit verband dat onderdanen van een verdragsluitende Staat die door die Staat naar de andere verdragsluitende Staat of een derde Staat als leden van een diplomatieke zending of consulaire post zijn uitgezonden, voor de toepassing van het verdrag geacht worden inwoners te zijn van eerstgenoemde verdragsluitende Staat indien zij aldaar, voor wat de belastingheffing over het inkomen en het vermogen betreft, aan dezelfde verplichtingen zijn onderworpen als inwoners van die Staat. Met deze bepaling, die uitdrukking geeft aan de in de nationale belastingwetgeving van de verdragsluitende Staten neergelegde zogenoemde fictieve binnenlandse belastingplicht (artikel 3, paragraaf 1, ten 2° en ten 3° van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 voor wat België betreft en artikel 2.2, tweede lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 voor wat Nederland betreft), is aldus zeker gesteld dat de bepalingen van het verdrag op hen van toepassing zijn. Paragraaf 3 verduidelijkt vervolgens dat de bepalingen van het verdrag niet van toepassing zijn op internationale organisaties, hun organen en hun ambtenaren, en personen die lid zijn van diplomatieke zendingen of consulaire posten van derde Staten, indien zij in een van de verdragsluitende Staten verblijven en voor wat de belastingheffing over het inkomen en het vermogen betreft niet aan dezelfde verplichtingen zijn onderworpen als inwoners van de ene of de andere Staat.

Inwerkingtreding (artikel 33 en punt 30 van Protocol I)

Het verdrag treedt in werking op de vijftiende dag na de datum van ontvangst van de laatste van de kennisgevingen waarin de verdragsluitende Staten elkaar hebben medegedeeld dat de in de respectievelijke Staten grondwettelijk vereiste formaliteiten zijn vervuld. Na de inwerkingtreding vindt het verdrag met betrekking tot de aan de bron geheven belastingen ingevolge paragraaf 2, subparagraaf a, toepassing op inkomsten die toegekend of betaalbaar zijn gesteld op of na 1 januari van het jaar dat onmiddellijk volgt op het jaar waarin het verdrag in werking is getreden. In punt 30, paragraaf a, van Protocol I is bepaald dat de uitdrukking «toegekend zijn of betaalbaar zijn gesteld», voor wat Nederland betreft, geacht wordt te omvatten «ontvangen, verrekend of ter beschikking gesteld zijn, rentedragend zijn geworden en vorderbaar en inbaar zijn geworden.» Met betrekking tot de andere naar inkomsten geheven belastingen vindt het verdrag na de inwerkingtreding ingevolge paragraaf 2, subparagraaf b, toepassing voor belastbare tijdperken die eindigen op of na 31 december van het jaar dat onmiddellijk volgt op het jaar waarin het verdrag in werking is getreden. In punt 30, paragraaf b, van Protocol I is in dit verband bepaald dat de uitdrukking «belastbare tijdperken», voor wat Nederland betreft, betekent «belastingjaren». Ten slotte vindt het verdrag na de inwerkingtreding met betrekking tot naar het vermogen geheven belastingen ingevolge paragraaf 2, subparagraaf c, toepassing op vermogensbestanddelen die op 1 januari van elk kalenderjaar na het jaar waarin het verdrag in werking is getreden, bestaan. Zoals bij artikel 2 uiteengezet is, zal deze bepaling slechts betekenis hebben indien ten minste een van beide verdragsluitende Staten (opnieuw) een vermogensbelasting invoert.

Vervolgens zijn in artikel 33 twee overgangsregelingen opgenomen. De eerste regeling heeft betrekking op de wederzijdse bijstand bij invordering van belastingschulden, terwijl de tweede regeling betrekking heeft op de beëindiging van het huidige Belgisch-Nederlandse belastingverdrag van 19 oktober 1970.

Zoals is opgemerkt in de toelichting bij artikel 30 wordt de wederzijdse bijstand bij de invordering van belastingschulden in de relatie tussen België en Nederland thans onder meer verleend op basis van het Benelux

invorderingsverdrag. In paragraaf 3 van artikel 33 is bepaald dat het Benelux invorderingsverdrag niet van toepassing is met betrekking tot belastingschulden waarvoor ingevolge artikel 30 bijstand bij invordering kan worden verzocht. Deze bepaling heeft niet tot gevolg dat het Benelux invorderingsverdrag in de relatie tussen België en Nederland wordt beëindigd. Teneinde dit te verduidelijken is in paragraaf 3 voorts bepaald dat het Benelux invorderingsverdrag onverkort van toepassing blijft voor de wederzijdse bijstand bij invordering van belastingschulden die niet onder de reikwijdte van artikel 30 vallen, dat wil zeggen schulden uit hoofde van in België en Nederland op staatsniveau geheven belastingen, anders dan de belastingen die onder de materiële werkingssfeer van dit verdrag vallen.

In paragraaf 4 is vervolgens bepaald dat artikel 30 exclusieve werking heeft met betrekking tot verzoeken tot het verlenen van wederzijdse bijstand bij de invordering van onder dat artikel vallende belasting-schulden die door de verzoekende verdragsluitende Staat zijn vastgesteld vóór de datum waarop dit verdrag overeenkomstig het bepaalde in paragraaf 2 van artikel 33 feitelijk toepassing vindt. De exclusieve werking strekt zich echter niet uit tot op het Benelux invorderingsverdrag gebaseerde verzoeken tot het verlenen van wederzijdse bijstand bij invordering van dergelijke belastingschulden die bij de aangezochte verdragsluitende Staat reeds zijn gedaan vóór de datum waarop dit verdrag overeenkomstig het bepaalde in paragraaf 2 feitelijk toepassing vindt. Die verzoeken worden overeenkomstig het Benelux invorderingsverdrag afgehandeld.

In paragraaf 5 is bepaald dat het huidige Belgisch-Nederlandse belastingverdrag van 19 oktober 1970, met Protocol, op de datum van inwerking-treding van dit verdrag wordt beëindigd. Tot het moment waarop de bepalingen van dit verdrag overeenkomstig het bepaalde in paragraaf 2 van artikel 33 feitelijk toepassing vinden, blijven de bepalingen van het huidige belastingverdrag echter van toepassing.

Beëindiging (artikel 34 en punt 30 van Protocol I)

Het verdrag wordt in beginsel voor onbepaalde tijd aangegaan. Na verloop van een periode van 5 kalenderjaren na de datum van inwerking-treding van het verdrag kan het evenwel, langs diplomatieke weg, door elk van de verdragsluitende Staten schriftelijk worden beëindigd met inachtneming van een opzegtermijn van ten minste 6 maanden vóór het einde van enig kalenderjaar. Het verdrag blijft in dat geval met betrekking tot de aan de bron geheven belastingen van toepassing op inkomsten die uiterlijk op 31 december van het jaar waarin de opzegging is gedaan, toegekend of betaalbaar zijn gesteld. In punt 30, paragraaf a, van Protocol I is bepaald dat de uitdrukking «toegekend zijn of betaalbaar zijn gesteld», voor wat Nederland betreft, geacht wordt te omvatten «ontvangen, ver-rekend of ter beschikking gesteld zijn, rentedragend zijn geworden en vorderbaar en inbaar zijn geworden.» Met betrekking tot de andere naar inkomsten geheven belastingen blijft het verdrag van toepassing voor belastbare tijdperken die eindigen vóór 31 december van het jaar dat volgt op het jaar waarin de opzegging is gedaan. In punt 30, paragraaf b, van Protocol I is in dit verband bepaald dat de uitdrukking «belastbare tijdper-ken», voor wat Nederland betreft, betekent «belastingjaren». Ten slotte blijft het verdrag met betrekking tot naar het vermogen geheven belas-tingen van toepassing op vermogensbestanddelen die op 1 januari van het jaar waarin de opzegging is gedaan, bestaan. Zoals bij artikel 2 uiteen-gezet is zal deze laatste bepaling slechts betekenis hebben indien ten minste een van beide verdragsluitende Staten (opnieuw) een vermogens-belasting invoert.

Het verdrag is in de Nederlandse en Franse taal gesteld. Beide teksten zijn gelijkelijk authentiek.

Macro-economische verrekening (Protocol II)

Voor een algemene toelichting op de in Protocol II neergelegde macro-economische verrekening van zuivere belastingopbrengsten wordt verwezen naar de memorie van toelichting.

Voor ieder van de verdragsluitende Staten vormt de basis voor de macro-economische verrekening het totale bedrag aan zuivere belastingopbrengst dat jaarlijks wordt verkregen ter zake van de ingevolge artikel 15 van het verdrag aan de desbetreffende Staat ter belastingheffing toegewezen lonen, salarissen en andere soortgelijke beloningen die worden genoten door natuurlijke personen die inwoner zijn van de andere verdragsluitende Staat. Onder «zuivere belastingopbrengst» wordt verstaan 20 percent van het totale bedrag van de door natuurlijke personen, die inwoner zijn van de ene verdragsluitende Staat, in de andere verdragsluitende Staat naar hun inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid verschuldigde belasting en onder de werking van Verordening (EEG) nr. 1408/71 vallende premies sociale zekerheid die door de belastingadministratie van die andere verdragsluitende Staat gelijktijdig met de belasting worden geheven. Dit betekent concreet dat de zuivere belastingopbrengst voor Nederland wordt gefixeerd op 20 percent van de Nederlandse belasting en premie volksverzekeringen die inwoners van België verschuldigd zijn ter zake van het genieten van loon c.a. dat ingevolge artikel 15 van het verdrag aan Nederland ter belastingheffing is toegewezen, en voor België op 20 percent van de Belgische belasting die inwoners van Nederland verschuldigd zijn ter zake van het genieten van loon c.a. dat ingevolge artikel 15 van het verdrag aan België ter belastingheffing is toegewezen.

Vorenbedoeld percentage van 20 is als volgt tot stand gekomen. Vertrekpunt is het totale bedrag dat Nederland over het jaar 1998 heeft geïncasseerd aan loon- en inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen, namelijk ca. 53,1 mrd EUR. In dit bedrag is een totaal bedrag van ca. 38 mrd EUR aan door Verordening (EEG) nr. 1408/71 beheerste rijksbijdragen sociale zekerheid verdisconteerd, namelijk ca. 30,3 mrd EUR uit de directe premies volksverzekeringen en ca. 7,8 mrd EUR uit indirecte premies sociale zekerheid¹. Op basis van deze cijfers is het procentuele aandeel van de zuivere belastingopbrengst in het totale bedrag aan loon- en inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen berekend. Voor het jaar 1998 bedraagt dit percentage 28. Vervolgens zijn de componenten van deze berekening, waar mogelijk, toegespitst op de specifieke Nederlands-Belgische situatie. Dat wil zeggen dat rekening is gehouden met de omstandigheid dat het gemiddelde loon c.a. dat inwoners van België gedurende het jaar 1998 in Nederland hebben verdiend ca. 20 420 EUR bedraagt en dat onderscheid is aangebracht tussen personen jonger dan 65 jaar en personen van 65 jaar en ouder. Die specifieke omstandigheden leiden tot een verlaging van het percentage van 28 naar 24. Hoezeer het rekening houden met deze specifieke omstandigheden ook moge duiden op een nauwkeurige berekeningsmethodiek, zij blijft «ruwe» kanten vertonen; in dit verband wordt bijvoorbeeld gewezen op het feit dat in de Nederlands-Belgische verhouding het aandeel aan indirecte premies sociale zekerheid niet nauwkeurig is te bepalen. Die «ruwe» kanten hebben ertoe geleid dat het percentage vooralsnog op 20 is gesteld (zie hierna). Op basis van de cijfers over het jaar 1998 zou het bedrag dat van Nederlandse zijde in de macro-economische verrekening wordt betrokken ca. 36,3 miljoen EUR bedragen; dit bedrag is berekend volgens de formule

¹ In principe zou het bedrag van ca. 7,8 mrd EUR verminderd kunnen worden met een bedrag van ca. 635,2 mio EUR negatieve rijksbijdrage aan het AWF-fonds. Vanwege de werking van artikel 71 van Verordening (EEG) nr. 1408/71, is het echter redelijk om met deze negatieve bijdrage geen rekening te houden.

(20 420 EUR (gemiddeld loon) min 3630 EUR (gemiddelde bedrag van de belastingvrije som)) x 36,35% (tarief volgens de eerste schijf inclusief premie volksverzekeringen) x 30 000 (aantal Belgische werknemers dat in Nederland werkzaam is) x 20% (percentage zuivere belastingopbrengst). Een soortgelijke berekeningsmethodiek zou eveneens aan Belgische zijde toegepast moeten kunnen worden. Probleem daarbij is evenwel dat de Belgische belastingadministratie geen sociale premies heft. Dat zou er toe leiden dat voor België voor de berekening van de zuivere belastingopbrengst een percentage zou moeten worden gehanteerd dat ligt tussen de 80 en 90. Een dergelijk percentage zou een volstrekt onevenwichtig resultaat in de macro-economische verrekening te zien geven. Om die reden is vooralsnog ook aan Belgische zijde voor de berekening van de zuivere belastingopbrengst het percentage op 20 gesteld. Op basis van de cijfers over het jaar 1998 zou dan het bedrag dat van Belgische zijde in de macro-economische verrekening wordt betrokken ca. 6,8 miljoen EUR bedragen; dit bedrag is berekend volgens de formule (20 637 EUR (gemiddeld loon) x 27,43% (gemiddeld percentage bedrijfsvoorheffing op het omgerekende maandloon van werknemers volgens schaal I en volgens schaal II volgens de regels geldend m.b.t. het jaar 1998) x 6000 (aantal Nederlandse werknemers die in België werkzaam zijn) x 20% (percentage zuivere belastingopbrengst).

Een ander aspect van de praktische uitvoering van de macro-economische verrekening is dat in eerste instantie alleen de zuivere belasting die bij wijze van inhouding op het loon c.a. is verkregen in de macro-economische verrekening wordt betrokken. Het uiteindelijk verkregen bedrag aan zuivere belasting kan nadien als gevolg van het opleggen van aanslagen wijziging ondergaan. Die wijzigingen zullen nadien in de macro-economische verrekening worden meegenomen.

Vervolgens bepaalt Protocol II dat van de bedragen die van Belgische respectievelijk Nederlandse zijde in de macro-economische verrekening worden betrokken 50 percent ten gunste van Nederland respectievelijk België in rekening courant wordt verrekend. Het tijdstip waarop deze verrekening plaatsvindt, is het moment waarop België respectievelijk Nederland de desbetreffende zuivere belastingopbrengst heeft ontvangen c.q. (veelal op aanslag) heeft terugbetaald aan belanghebbenden.

Ten slotte bepaalt Protocol II dat de bevoegde autoriteiten voorafgaande aan het moment waarop het verdrag en de daarbij behorende Protocollen I en II ingevolge paragraaf 1 van artikel 33 van het verdrag in werking treden en vervolgens nadien om de 5 jaar in onderlinge overeenstemming zullen bepalen of de vorenbedoelde percentages van 20 en 50 nog adequaat geacht kunnen worden en zo niet, dat zij dan vervolgens nieuwe – voor een periode van 5 jaar geldende – percentages zullen vaststellen.

Een juiste uitvoering van de macro-economische verrekening ingevolge Protocol II vergt een adequate administratieve organisatie in de belastingadministraties van beide landen. Bij de realisering daarvan zullen de beide belastingadministraties nauw met elkaar samenwerken. Dat laat onverlet dat met deze realisering tijd is gemoeid, in het bijzonder vanwege aanzienlijke verschillen in de graad van automatisering van de beide belastingadministraties. In het licht daarvan zal het wellicht noodzakelijk blijken om het jaarlijkse saldo van de macro-economische verrekening, ervan uitgaande dat dit verdrag met ingang van het jaar 2003 toepassing vindt, in de aanvangsperiode op een geraamd gefixeerd bedrag vast te stellen.

In de memorie van toelichting is uiteengezet dat bij de besprekingen over het onderhavige verdrag de Europese context een belangrijke rol heeft gespeeld. Daarbij is uiteraard ook de resolutie van de Raad van Europa van 1 december 1997 inzake het belastingbeleid (98/C 2/01) aan de orde geweest. Met twee van de maatregelen waarin deze resolutie voorziet, namelijk de Ontwerp-richtlijn rente spaartegoeden (Voorstel voor een richtlijn ertoe strekkende in de Gemeenschap een minimum van effectieve belastingheffing op inkomsten uit spaargelden in de vorm van rente te garanderen, COM (1998) 295 def.-98/0193 (CNS)) en de Ontwerp-richtlijn rente & royalty's (Voorstel voor een richtlijn betreffende een gemeenschappelijke belastingregeling inzake betalingen van rente en royalty's tussen verbonden ondernemingen van verschillende lidstaten, COM (1998) 67 def.-98/0087(CNS)), is in het verdrag expliciet rekening gehouden (zie punt 16 van Protocol I). Naar de derde maatregel waarin de resolutie van 1 december 1997 voorziet, namelijk de Gedragscode die in het kader van de verwezenlijking van Europese doelstellingen een op Europees niveau gecoördineerde actie ter bestrijding van schadelijke fiscale concurrentie betreft, is gezien de stand van zaken daaromtrent tijdens de besprekingen over het onderhavige verdrag, niet verwezen. Wel is met betrekking tot deze maatregel in de bijgevoegde briefwisseling vastgelegd dat indien op communautair niveau uitvoering aan deze gedragscode wordt gegeven de verdragsluitende Staten in gezamenlijk overleg zullen bezien of en zo ja in welke mate het verdrag dienstbaar kan zijn of kan worden gemaakt aan het scheppen van voorwaarden voor eerlijke concurrentie binnen de Europese Unie.

Intentiebrief

Zoals is opgemerkt in de memorie van toelichting heeft België de bereidheid uitgesproken om, nadat de Nederlandse Antillen en/of Aruba een stelsel van belasting hebben geïntroduceerd dat in overeenstemming is met internationaal aanvaarde fiscale beginselen en het beleid ter uitvoering van de wet eveneens met die beginselen in overeenstemming is, desgewenst met deze landen besprekingen aan te gaan over de mogelijkheid tot het sluiten van een bilateraal belastingverdrag. Deze bereidheid is neergelegd in de onderhavige intentiebrief.