

Vergaderjaar 2019–2020

35 318

Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en Ierland tot het vermijden van dubbele belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en vermogenswinsten en het voorkomen van het ontduiken en ontwijken van belasting, met Protocol; Dublin, 13 juni 2019

A/ Nr. 1

Ter griffie van de Eerste en van de Tweede Kamer der Staten-Generaal ontvangen op 17 oktober 2019.

De wens dat het verdrag aan de uitdrukkelijke goedkeuring van de Staten-Generaal wordt onderworpen kan door of namens één van de Kamers of door ten minste vijftien leden van de Eerste Kamer dan wel dertig leden van de Tweede Kamer te kennen worden gegeven uiterlijk op 16 november 2019.

BRIEF VAN DE MINISTER VAN BUITENLANDSE ZAKEN

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

Den Haag, 16 oktober 2019

Overeenkomstig het bepaalde in artikel 2, eerste lid, en artikel 5, eerste lid, van de Rijkswet goedkeuring en bekendmaking verdragen, de Raad van State gehoord, heb ik de eer u hierbij ter stilzwijgende goedkeuring over te leggen het op 13 juni 2019 te Dublin tot stand gekomen verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en Ierland tot het vermijden van dubbele belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en vermogenswinsten en het voorkomen van het ontduiken en ontwijken van belasting, met Protocol (Trb. 2019, nr. 95 en Trb. 2019, nr. 153).

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

De goedkeuring wordt voor het Europese deel van Nederland gevraagd.

De Minister van Buitenlandse Zaken,
S.A. Blok

TOELICHTENDE NOTA

I. ALGEMEEN

I.0. Inleiding

Het onderhavige, op 13 juni 2019 te Dublin ondertekende Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en Ierland, met Protocol, (hierna: «het Verdrag») geeft regels die aanwijzen welke van de verdragsluitende staten (wat het Koninkrijk der Nederlanden betreft alleen het Europese deel van Nederland, zie paragraaf I.6 van deze toelichting) bevoegd is om in overeenstemming met zijn nationale wetgeving belasting te heffen over het inkomen van inwoners van één of van beide staten teneinde dubbele belasting te vermijden. Daarnaast regelt het Verdrag, onder meer met het oog op het voorkomen van het ontduiken en ontwijken van belasting, de administratieve wederzijdse bijstand in de vorm van onderlinge uitwisseling van fiscale informatie en wederzijdse bijstand bij de invordering van belastingen.

Het Verdrag komt in de plaats van de op 11 februari 1969 te 's-Gravenhage tot stand gekomen Overeenkomst tussen de regering van het Koninkrijk der Nederlanden en de regering van Ierland tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en het vermogen, *Trb.* 1969, nr. 37 (hierna: «de Overeenkomst van 1969»).

Het Verdrag is gebaseerd op het Nederlandse verdragsbeleid zoals uiteengezet in de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011¹ (hierna: «NFV 2011») en, wat betreft het tegengaan van het ontduiken en ontwijken van belasting, nader is verwoord in de kabinetsappreciatie² van de op 5 oktober 2015 gepubliceerde definitieve actierapporten van het project *Addressing Base Erosion and Profit Shifting* (hierna: BEPS) die de OESO op verzoek van de G20 heeft opgesteld en de in de brief van 28 oktober 2016 gegeven reactie op het door de OESO ontwikkelde Multilaterale Instrument³ om de in het BEPS-project ontwikkelde verdragsbepalingen te implementeren.⁴ In de artikelsgewijze toelichting wordt hier bij de relevante artikelen nader op ingegaan.

De artikelen van het Verdrag bevatten (met uitzondering van de artikelen 27, 29, 30 en 31 van het Verdrag) naar het oordeel van de regering eenieder verbindende bepalingen in de zin van de artikelen 93 en 94 Grondwet, die aan de burger rechtstreeks rechten toekennen of plichten opleggen.

In onderdeel I.6 is het Toetschema Fiscaal Verdragsbeleid 2011 opgenomen.⁵

I.1 Aanleiding voor en verloop van de onderhandelingen

De onderhandelingen over een nieuw belastingverdrag ter vervanging van de Overeenkomst van 1969 zijn in 2011 op gezamenlijk initiatief van Nederland en Ierland gestart met als doel de verdragsrelatie aan te passen

¹ Bijlage bij Kamerstuk 25 087, nr. 7.

² Kamerstuk 25 087, nr. 112.

³ Het op 24 november 2016 te Parijs tot stand gekomen Multilateraal Verdrag ter implementatie van aan belastingverdragen gerelateerde maatregelen ter voorkoming van grondslaguitholling en winstverschuiving, *Trb.* 2017, nr. 86 en *Trb.* 2017, nr. 194.

⁴ Kamerstuk 25 087, nr. 135.

⁵ Bijlage bij Kamerstuk 25 087, nr. 27, ter uitvoering van Kamerstuk 25 087, nr. 8 (motie van het lid Van Vliet).

aan het actuele verdragsbeleid van beide landen en aan de internationale ontwikkelingen op het gebied van het tegengaan van verdragsmisbruik.

In december 2011 vond in Den Haag de eerste onderhandelingsronde plaats en in juni 2012 in Dublin de tweede. Deze onderhandelingsrondes kenden vooral een technisch karakter met wederzijdse toelichting op fiscale nationale wetgeving en verdragsbeleid. In februari 2014 is een derde onderhandelingsronde in Den Haag gehouden. Tijdens deze onderhandelingsronde is op hoofdlijnen overeenstemming bereikt over de inhoud van het Verdrag. Reden voor de relatief lange periode tussen de tweede en derde onderhandelingsronde is dat Ierland vanwege haar EU-voorzitterschap in 2013 minder capaciteit ter beschikking had voor verdragsonderhandelingen. In 2015 en 2016 hebben de delegaties per e-mail technische punten uitgewerkt maar hebben er in afwachting van de uitkomsten van het BEPS-project verder geen onderhandelingsrondes meer plaatsgevonden. In februari 2017 zijn de delegaties in Dublin bijeengekomen om de verdragsgerelateerde maatregelen die uit het BEPS-project voortvloeien te bespreken. Het gaat daarbij met name om elementen die zijn opgenomen in het in de inleiding reeds genoemde Multilaterale Instrument. Deze besprekingen hebben geleid tot het afronden van de onderhandelingen over het voorliggende belastingverdrag tussen Nederland en Ierland.

Het Multilaterale Instrument (ook wel «MLI» genoemd) is op 24 november 2016 te Parijs tot stand gekomen en vervolgens op 7 juni 2017 door meer dan zestig partijen ondertekend, waaronder het Koninkrijk der Nederlanden en Ierland⁶. Desalniettemin hebben Nederland en Ierland besloten om de in het BEPS-project ontwikkelde verdragsbepalingen niet via het Multilaterale Instrument in hun bilaterale verdragsrelatie te implementeren maar om daarmee rekening te houden in het nieuwe tussen beide landen overeen te komen belastingverdrag vanwege de al vergevorderde onderhandelingen daarover. In de memorie van toelichting⁷ bij het wetsvoorstel tot goedkeuring van het Multilaterale Instrument is ook ingegaan op het verwerken van de nieuwe OESO-standaarden in lopende bilaterale verdragsonderhandelingen.

1.2. Inhoud van het Verdrag

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

De Nederlandse inzet bij de onderhandelingen was gebaseerd op het verdragsbeleid zoals neergelegd in de NFV 2011 en op de kabinetsappreciatie van de 15 actierapporten van het BEPS-project en het Multilaterale Instrument.⁸ De Nederlandse inzet werd uitdrukkelijk mede bepaald door de wens oneigenlijk gebruik en misbruik van het Verdrag tegen te gaan.

Voor het instrumentarium is hoofdzakelijk aangeknoopt bij de bepalingen van het OESO-modelverdrag 1992 zoals dat luidde na de actualisering per 15 juli 2014 (hierna: «het OESO-modelverdrag»).

⁶ Het op 24 november 2016 te Parijs tot stand gekomen Multilateraal Verdrag ter implementatie van aan belastingverdragen gerelateerde maatregelen ter voorkoming van grondslaguitholling en winstverschuiving, Trb. 2017, nr. 86 en Trb. 2017, nr. 194.

⁷ Kamerstuk 34 853, nr. 3.

⁸ Zie Kamerstuk, 25 087, nr. 112 en Kamerstuk 25 087, nr. K waar nader wordt ingegaan op de definitieve rapporten bij de actiepunten van het BEPS-project en Kamerstuk 25 087, nr. 135 waarin wordt ingegaan op het Multilaterale Instrument.

Het Verdrag bevat de maatregelen waarvan in de BEPS-rapporten is geconcludeerd dat deze minimaal nodig zijn om verdragsmisbruik op een adequate manier te bestrijden en geschillenbeslechting te verbeteren (de zogenoemde «minimumstandaard»). Dit betreft de titel van het Verdrag, het opnemen van een algemene anti-misbruikbepaling (artikel 22) en de toegang tot de onderlinge overlegprocedure (artikel 24).

De belangrijkste inhoudelijke verschillen tussen de Overeenkomst van 1969 en dit nieuwe Verdrag zijn, naast de hiervoor reeds vermelde opname van een algemene anti-misbruikbepaling («*principal purposes test*»):

- de wijziging van de bepalingen over het vaststellen van het inwonerschap voor de toepassing van het Verdrag van individuen en entiteiten;
- de opname van bepalingen over de verdragstoepassing bij hybride entiteiten;
- de opname van aparte toewijzingsbepalingen voor werkzaamheden buitengaats;
- de opname van maatregelen tegen het kunstmatig ontgaan van een vaste inrichting;
- de opname van een vrijstelling van bronbelasting op dividenden ontvangen door pensioenfondsen;
- de opname van een regeling over verdragstoepassing bij beleggingsfondsen;
- de opname van een aanmerkelijkbelangvoorbehoud in het dividendenartikel;
- de opname van bronstaatheffing over substantiële pensioenen, lijfrenten en socialezekerheidsuitkeringen;
- de opname van arbitrage als sluitstuk van geschilbeslechting;
- de opname van geactualiseerde bepalingen over informatie-uitwisseling; en
- de opname van een bepaling over de bijstand bij invordering.

In het geheel weerspiegelt het Verdrag 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 Nederlandse burgers en bedrijven. Voor het Nederlandse bedrijfsleven zal het Verdrag bij bestaande en nieuwe activiteiten en investeringen in Ierland positief uitwerken, omdat de grenzen van de heffingsbevoegdheden van beide landen duidelijk zijn vastgelegd en zijn gebaseerd op de actuele OESO-standaarden. Dit leidt tot meer rechtszekerheid. Mocht toepassing van het Verdrag in bepaalde situaties toch tot dubbele heffing leiden dan voorziet het Verdrag in een procedure voor onderling overleg met als sluitstuk arbitrage.

1.3. Belastingstelsel Ierland

Ierland kent een fiscaal stelsel met een samenstel van directe en indirecte belastingen. De voornaamste directe belastingen voor natuurlijke personen zijn de inkomstenbelasting (*Income Tax*) met een 2-schijven tarief van 20% en 40% en de vermogenswinstenbelasting (*Capital Gains Tax*) met een tarief van in het algemeen 33%.

De inkomsten- en vermogenswinstenbelasting worden geheven over het wereldinkomen van natuurlijke personen. Daarnaast zijn natuurlijke personen de zogeheten «*Universal Social Charge*» verschuldigd bij een inkomen van € 13.000 of meer met variërende tarieven van 0,5% tot 11% voor verschillende inkomensschijven.

Van niet-natuurlijke personen wordt een vennootschapsbelasting (*Corporation Tax*) geheven met een tarief van 12,5% voor actieve ondernemingswinsten en van 25% voor passieve ondernemingswinsten (zoals huur- en beleggingsinkomsten). Vermogenswinsten worden in de vennootschapsbelasting belast tegen effectief hetzelfde tarief als de vermogenswinstenbelasting voor individuen. Daarnaast kent Ierland een deelnemingsvrijstelling voor vermogenswinsten.

Per 1 januari 2015 heeft Ierland in de vennootschapsbelasting opgenomen dat lichamen die op of na deze datum naar Ierland recht zijn opgericht, geacht worden inwoner te zijn van Ierland. Voor lichamen die vóór 1 januari 2015 zijn opgericht, wordt deze regel van kracht per 1 januari 2021. Dit heeft tot gevolg dat dergelijke lichamen belastingplichtig zijn in Ierland voor hun wereldinkomen. Voor 1 januari 2015 was een lichaam voor de Ierse vennootschapsbelasting alleen inwoner indien de plaats van de feitelijke leiding van het lichaam in Ierland was. In Nederland is een soortgelijke fictie opgenomen in artikel 2, vierde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna: Wet Vpb 1969).

Daarnaast heft Ierland bronbelastingen op dividenden (20%), rente (20%) en royalty's op patenten (20%). Deze bronbelastingen maken onderdeel uit van de Ierse inkomsten- en vennootschapsbelasting en worden daarom niet afzonderlijk vermeld in artikel 2 (belastingen waarop het Verdrag van toepassing is) van het Verdrag.

1.4. Budgettaire aspecten

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

1.5. Inbreng van derden

Het Ministerie van Financiën heeft de heronderhandelingen met Ierland in 2011 middels een aankondiging onder de aandacht gebracht en belanghebbenden gevraagd de voor hen van belang zijnde aangelegenheden kenbaar te maken. In de jaren daarna heeft het Ministerie van Financiën via het jaarlijkse nieuwsbericht over de lopende en nieuwe onderhandelingen van belastingverdragen de onderhandelingen met Ierland verder onder de aandacht gebracht. Hierop zijn geen reacties ontvangen.

1.6. Koninkrijkspositie

Het Verdrag zal, wat het Koninkrijk der Nederlanden betreft, gelden voor het Europese deel van Nederland. In Bijlage III bij de NFV 2011 is verwoord dat in onderhandelingen met (potentiële) verdragspartners de belangen van de belastingplichtigen die in het Caribische deel van Nederland (de eilanden Bonaire, Sint Eustatius en Saba) wonen of gevestigd zijn uitdrukkelijk zullen worden behartigd. Bij de onderhandelingen met Ierland is gehandeld overeenkomstig dit uitgangspunt. Hoewel Ierland begrip had voor het Nederlandse verzoek was Ierland niet bereid het Verdrag mede van toepassing te laten zijn op het Caribische deel van Nederland. Dit heeft Nederland uiteindelijk in het kader van een totaalcompromis geaccepteerd.

Wel bepaalt artikel 29 van het Verdrag dat het Verdrag onder voorwaarden kan worden uitgebreid tot de delen van het Koninkrijk der Nederlanden die niet in Europa zijn gelegen. Indien tot uitbreiding wordt overgegaan, behoeft dit een afzonderlijk verdrag dat door het Koninkrijk der Nederlanden met Ierland wordt aangegaan ten behoeve van het Caribische deel van Nederland (Bonaire, Sint-Eustatius en Saba) of ten behoeve van het

betreffende Caribische land van het Koninkrijk (Aruba, Curaçao of Sint Maarten).

1.7. Toetsschema Fiscaal Verdragsbeleid

Het Toetsschema Fiscaal Verdragsbeleid 2011 is hierna opgenomen⁹. In de rechter kolom van het toetsschema zijn de paragraafnummers uit deze toelichting opgenomen die corresponderen met de desbetreffende onderdelen van het schema.

NFV 2011	Inzet	Ja	Deels	Nee	N.v.t.	Zie par.
	Algemeen					
IV	Globaal beslisschema voor het aangaan van verdragsrelaties gevolgd	X				I.0
1.2.6	Bijzonder regime geheel of gedeeltelijk uitgezonderd van verdragsvoordelen in gevallen waarin het risico op verdragsmisbruik bestaat	X				II.1
1.3.5	Bronstaat verleent ook verdragsvoordelen aan in Nederland gelegen vaste inrichting die zich in dezelfde situatie bevindt als inwoners van Nederland			X		–
III	Dubbele belastingheffing in relatie tot BES eilanden geadresseerd			X		I.6
	Specifieke elementen					
	<i>Verdragstoegang en -voordelen</i>					
2.2.1	Vastgelegd is dat een lichaam wordt geacht aan belasting in een verdragsluitende staat onderworpen te zijn, indien dat lichaam wordt beheerst door de wetten van die staat of zijn plaats van leiding in die staat heeft			X		II.4
2.2.1	De vbi komt voor sommige verdragsvoordelen niet in aanmerking ¹	X				II.1
2.2.1 /II.2	Duidelijkheid is gegeven over de verdragstoegang van en aanspraak op verdragsvoordelen door pensioen- en overheidsfondsen	X				II.4
2.2.2	Corporate tiebreaker op basis van plaats van werkelijke leiding opgenomen			X		II.4
2.3	Regeling voor oplossing dubbele heffing en vrijstelling ten aanzien van hybride (rechts)vormen opgenomen	X				II.1
2.4	Overeenstemming over fiscale behandeling besloten FGR's als asset poolinginstrument	X				II.1
2.5	Afgezonderde Particuliere Vermogens tijdens onderhandelingen besproken en zo nodig geadresseerd in het verdrag	X				–
	<i>Ondernemingswinsten</i>					
2.6.2	Definitie «vaste inrichting» in overeenstemming met OESO-beginselen	X				II.5
2.6.3	Specifieke bepaling in artikel inzake «vaste inrichting» ter behoud van heffingsrecht over winsten behaald met werkzaamheden buitengaats opgenomen	X				II.5
2.6.4	Winstoerekening vaste inrichtingen conform artikel 7 OESO-modelverdrag	X				II.7
2.6.4	Toegang tot onderlingoverlegprocedure en arbitrage in kwesties over winstoerekening en verrekenprijzen		X			II.24& II.25
2.6.5	Toekenning heffingsrecht scheep- en luchtvaartwinsten behaald in het internationale verkeer aan de staat van de werkelijke leiding van de onderneming			X		II.8
2.6.5	Terugvaloptie: Bepaalde bronstaatsheffing scheep- en luchtvaartwinsten				X	–
2.6.5	Vrijwaring van heffingen over de omzet behaald met passagiers- en vrachtvervoer			X		–
	<i>Vermogensinkomsten en -winsten</i>					
2.7.1	Uitsluitende woonstaatheffing voor deelnemingsdividenden	X				II.10
2.7.2	Tarief portfoliodividenden t.a.v. Nederland niet lager dan 15%	X				II.10
2.8.1	Uitsluitende woonstaatheffing interest & royalty's	X				II.11
2.8.1	Terugvaloptie: Uitzonderingen bronheffingsrecht				X	II.12 –

⁹ Ter uitvoering van de motie van het lid Van Vliet, Kamerstuk 25 087, nr. 8.

NFV 2011	Inzet	Ja	Deels	Nee	N.v.t.	Zie par.
2.9.3	Aanmerkelijkbelangvoorbehoud opgenomen	X				II.10 II.13
2.9.3	Zo nodig: Uitbreiding aanmerkelijkbelangvoorbehoud indien verdragspartner waardeangroei niet belast				X	–
2.9.4	Zo nodig: Heffingsmogelijkheid bronstaat indien verdragspartner door Nederlands lichaam betaalde dividenden effectief niet belast				X	–
2.9.5	Bepaling dat inkoop van aandelen en liquidatie worden beheerst door het dividendartikel	X				II.10
	<i>Arbeid</i>					
2.10	183-dagenbepaling opgenomen voor inkomsten uit dienstbetrekking	X				II.14
2.11.1	Bronstaatheffing voor gefacilieerd opgebouwde pensioenen, onafhankelijk van de behandeling van de pensioenen in de woonstaat	X				II.17
2.11.2	Indien Ja: Geen splitsing particuliere en publiekrechtelijke pensioenen indien bronstaatheffing		X			II.17 II.18
2.11.1	Terugvaloptie: Beperkt bronheffingsrecht				X	–
2.11.5	Regeling voortgezette pensioenpremieafrek in of bij non-discriminatieartikel	X				II.23
2.12	Inkomsten sporters & artiesten vallen onder bepalingen inkomsten uit onderneming of dienstverband			X		II.16
2.12	Risico dubbele vrijstelling sporters & artiesten geadresseerd	X				II.21
2.13	Specifieke bepaling (hoog)leraren achterwege gelaten	X				–
	<i>Voorkomingsmethodiek</i>					
2.15.1	Nederlandse voorkomingsmethodiek opgenomen	X				II.21
2.15.2	Geen tax sparing credit opgenomen	X				II.21
	<i>Administratieve samenwerking en overig</i>					
2.16.1	Verdergaande informatie-uitwisseling mogelijk dan uitwisseling op verzoek	X				II.26
2.16.2	Invorderingsbepaling opgenomen	X				II.27
2.17.1	Arbitragemogelijkheid opgenomen	X				II.25
2.17.1	Arbitrage ook mogelijk in gevallen waarin definitieve gerechtelijke uitspraak is gedaan			X		II.25
2.21	Terug- en overnameclausule opgenomen in geval regeling nog niet was overeengekomen				X	–
	<i>Instrumentarium voorkomen verdragsmisbruik</i>					
2.20.1	Indien aansluiting is gezocht bij nationale antimisbruikleerstukken is consultatie en/of onderlingoverlegmogelijkheid overeengekomen				X	–
2.20.2	Verdragsvoordeelbepalende bepalingen opgenomen waar interactie tussen betrokken stelsels verdragsmisbruik meebrengen	X				II.22
	Ontwikkelingslanden					
2.6.2	Uitbreidende definitie «vaste inrichting»				X	–
2.7.1	Bronbelasting op deelnemingsdividenden toegestaan				X	–
2.8.1	Bronbelasting op interest & royalty's toegestaan				X	–
	Risico's verdragsmisbruik tijdens onderhandelingen op initiatief van Nederland besproken en zo nodig geadresseerd in het verdrag				X	–
II.2	Overige onderdelen van het VN-model geaccepteerd ter ondersteuning van de fiscale ontwikkeling van het ontwikkelingsland				X	–

¹ Kamerstuk 25 087, nr. 13.

Toelichting

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

II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

II.0. Titel en preambule

In het rapport bij actiepunt 6 van het BEPS-project met de titel «*Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*»¹¹ wordt onder meer (als minimumstandaard) aanbevolen om in de titel en de preambule van het Verdrag duidelijk te maken dat het Verdrag bedoeld is om dubbele belasting te vermijden, zonder daarmee mogelijkheden te creëren voor dubbele niet-heffing of verlaagde heffing door belastingontduiking of belastingontwijking. Daarbij wordt expliciet verwezen naar treaty-shopping-constructies. Deze aanbeveling is van belang met het oog op de uitleg en toepassing van belastingverdragen en is in het Verdrag overgenomen.

Zoals uit de titel en de preambule blijkt, geldt dit Verdrag voor belastingen naar het inkomen en voor belastingen over vermogenswinsten. Ierland kent voor natuurlijke personen een aparte belastingwet voor belastingheffing over vermogenswinsten. Voor lichamen is de belastingheffing over vermogenswinsten geïncorporeerd in de vennootschapsbelasting. Op verzoek van Ierland is de belasting ten aanzien van vermogenswinsten opgenomen in de titel en preambule van het Verdrag.

II.1. Personen op wie het Verdrag van toepassing is (artikel 1 en Protocol artikelen II, III en VIII)

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

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

In paragraaf 435 van het rapport bij actiepunt 2 van het BEPS-project¹² is een voorstel gedaan voor een specifieke verdragsbepaling met betrekking tot deze problematiek. De daarbij voorgestelde bepaling heeft zijn weg gevonden naar het Multilaterale Instrument (artikel 3 daarvan) en is inmiddels ook opgenomen in artikel 1 van het op 21 november 2017 gewijzigde OESO-modelverdrag. Het tweede lid van artikel 1 van het onderhavige verdrag sluit hierbij aan, en het opnemen van deze bepaling is ook in overeenstemming met het Nederlandse verdragsbeleid op dit

¹¹ OECD (2015), *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*, Action 6 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

¹² OECD (2015), *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements*, Action 2 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

punt (zoals verwoord in paragraaf 2.2.6. van de reeds in punt 1.0. genoemde brief van 28 oktober 2016 over het Multilaterale Instrument).

De eerste volzin van het tweede lid bepaalt dat als een verdragsluitende staat het door of via een hybride entiteit verkregen inkomen in aanmerking neemt als inkomen van een inwoner van die staat, dit inkomen ook voor de toepassing van het Verdrag als zodanig moet worden behandeld. De bepaling voorkomt daarmee dat de inwoner van de ene staat geen aanspraak zou kunnen maken op de verdragsvoordelen met betrekking tot dat inkomen omdat de andere staat (de bronstaat) dat inkomen, volgens de eigen kwalificatie van de hybride entiteit, aan een andere persoon zou toerekenen. Aan de andere kant stelt de bepaling ook buiten twijfel dat er geen verdragsvoordelen worden verleend voor inkomsten die bij geen van de verdragsluitende staten in aanmerking worden genomen als inkomen van een inwoner.

Volgens de tweede volzin heeft het bepaalde in de eerste volzin niet tot gevolg dat een verdragsluitende staat wordt beperkt in het belasten van eigen inwoners. Dit ziet bijvoorbeeld op de situatie dat de hybride entiteit als inwoner belastingplichtig is in de verdragsluitende staat waar het inkomen van die entiteit opkomt. Vanuit deze staat bezien is dan sprake van een zuiver binnenlandse situatie. In dat geval hoeft de verdragsluitende staat waar het inkomen opkomt het Verdrag niet toe te passen. Op deze manier wordt voorkomen dat de heffingsrechten van een verdragsluitende staat beperkt zouden worden voor inkomen van een eigen inwoner (niet-transparante entiteit) omdat de andere verdragsluitende staat deze entiteit als transparant aanmerkt (en inkomen bij de achterliggende partners/deelnemers in aanmerking neemt).

Wat betreft de kwalificatie van hybride entiteiten door Nederland wordt verwezen naar het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 11 december 2009, nr. CPP 2009/519M (*Stcrt.* 2009, 19749). Daarin zijn criteria opgenomen voor de kwalificatie van een buitenlands samenwerkingsverband voor de toepassing van de Nederlandse belastingwetten.

In artikel II van het Protocol zijn de verdragsluitende staten overeengekomen dat de vrijgestelde beleggingsinstelling in de zin van artikel 6a Wet Vpb 1969 geen voordelen van het Verdrag geniet. Dit betekent onder meer dat een in Nederland gevestigde vrijgestelde beleggingsinstelling voor dividendinkomsten uit Ierland geen aanspraak maakt op vermindering van Ierse (bron-)belasting op grond van het Verdrag. Dit is in lijn met het beleid zoals opgenomen in onderdeel 2.2.1 van de NFV 2011 en hiermee is tevens uitvoering gegeven aan de motie-Omtzigt/Van Vliet.¹³

Daarnaast bevatten artikelen III en VIII van het Protocol bepalingen over het Ierse «*Common Contractual Fund*» (CCF) en het Nederlandse «besloten fonds voor gemene rekening». Beide fondsen zijn een contractuele samenwerkingsvorm die door beleggers wordt gebruikt om investeringen te bundelen en zo risico's te spreiden. In artikel III van het Protocol is neergelegd dat de fondsen voor toepassing van het Verdrag niet als inwoner van een verdragsluitende staat worden aangemerkt en dat zij als fiscaal transparant worden behandeld. Dit betekent dat de fondsen zelf geen recht hebben op de voordelen van het Verdrag en dat voor de belastingheffing door de fondsen heen wordt gekeken naar de achterliggende deelnemers in het fonds. Deze benadering stemt overeen met de nationaalrechtelijke fiscale behandeling van de fondsen in Nederland en Ierland. De juridische vorm en fiscale behandeling van de Nederlandse en Ierse fondsen zijn op hoofdlijnen gelijk, maar waar de

¹³ Kamerstuk, 25 087, nr. 13.

lerse fondsen gebruikt worden door grote institutionele beleggers worden zij in Nederland ook gebruikt door marktpartijen en individuele investeerders. Op verzoek van Nederland is daarom in artikel VIII van het Protocol geregeld dat de beheerders van het fonds onder voorwaarden namens de achterliggende deelnemers de bepalingen van het Verdrag kunnen inroepen overeenkomstig de aanspraak die voor de deelnemers zou bestaan in geval van onmiddellijke belegging. Dit is overeenkomstig het Nederlands verdragsbeleid (beschreven in onderdeel 2.4 van de NFV 2011).

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

In artikel 2 is neergelegd op welke belastingen het Verdrag ziet, waarmee de materiële werkingssfeer van het Verdrag is vastgesteld. Het eerste, tweede en vierde lid van dit artikel stemmen, afgezien van het ontbreken van een verwijzing naar de vermogensbelasting, overeen met het eerste, tweede en vierde lid van artikel 2 van het OESO-modelverdrag.

Het derde lid bevat een opsomming van de huidige Nederlandse en Ierse belastingen waarop de bepalingen van het Verdrag van toepassing zijn. Voor Nederland zijn dat de relevante directe belastingen die in het Europese deel van Nederland worden geheven van natuurlijke personen en lichamen. Ook is wat betreft Nederland het zogenoemde staatswinst-aandeel in de nettowinsten behaald met de exploitatie van natuurlijke rijkdommen onder de reikwijdte van het Verdrag gebracht. Voor Ierland zijn de bepalingen van het Verdrag van toepassing op de inkomstenbelasting, de zogenoemde «*Universal Social Charge*», de vermogenswinstenbelasting en de vennootschapsbelasting.

In artikel IV van het Protocol is bevestigd dat de Ierse «*profit resource rent tax*» en «*petroleum production tax*» onderdeel uitmaken van de Ierse vennootschapsbelasting waar het Verdrag ingevolge artikel 2 op ziet. In 2008 is de «*profit resource rent tax*» in Ierland ingevoerd en deze is voor nieuwe winningsvergunningen per 18 juni 2014 vervangen door de «*petroleum production tax*». Op grond van de «*profit resource rent tax*» en de «*petroleum production tax*» worden opbrengsten behaald met aardoliewinning aanvullend op de vennootschapsbelasting belast tegen tarieven van 5%, 10% of 15%, afhankelijk van de verhouding tussen de opbrengsten en investeringen van de belastingplichtige. Ierland wenste deze verduidelijking in het Verdrag op te nemen vanwege het feit dat in artikel 2 wat betreft Nederland het staatswinst-aandeel in de nettowinsten behaald met de exploitatie van natuurlijke rijkdommen onder de vennootschapsbelasting is gebracht.

Het vierde lid bepaalt dat het Verdrag ook van toepassing is op alle gelijke of in wezen gelijksoortige belastingen die na de datum van ondertekening van het Verdrag naast of in de plaats van de in het derde lid opgesomde belastingen worden geheven, alsmede op andere toekomstige belastingen in de zin van het eerste en tweede lid. De bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staten zijn gehouden elkaar te informeren over relevante wijzigingen in hun nationale belastingwetgeving.

II.3. Algemene begripsbepalingen (artikel 3 en Protocol artikel I)

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

Volgens het eerste lid, onderdeel a, wordt onder de uitdrukkingen «een verdragsluitende staat» en «de andere verdragsluitende staat» afhankelijk van de context, het Koninkrijk der Nederlanden, met betrekking tot Nederland, of Ierland verstaan. In het eerste lid, onderdelen b en c worden vervolgens de begrippen «Nederland» en «Ierland» voor de toepassing van het Verdrag gedefinieerd. Zo wordt in het Verdrag onder de uitdrukking «Nederland» alleen het in Europa gelegen deel van het Koninkrijk verstaan.

Voor de algemene uitdrukkingen van het eerste lid, onderdelen d tot en met k, met uitzondering van onderdeel h, is aangesloten bij de overeenkomstige definities van het OESO-modelverdrag.

In onderdeel h wordt het begrip «internationaal verkeer» omschreven als alle vervoer met een schip of luchtvaartuig, geëxploiteerd door een onderneming van een verdragsluitende staat, behalve wanneer het schip of luchtvaartuig uitsluitend wordt geëxploiteerd tussen plaatsen die in de andere verdragsluitende staat zijn gelegen. Deze bepaling hangt samen met artikel 8 (zee- en luchtvaart). Ingevolge dat artikel worden de heffingsrechten over winsten uit internationale lucht- en scheepvaartactiviteiten toebedeeld aan het land waar de ondernemer voor wiens rekening en risico de internationale vervoersonderneming wordt gedreven, woont of is gevestigd.

Onderdeel l definieert de uitdrukking «pensioenfonds» die wordt gebruikt in artikel 10, derde lid, onderdeel b (dividenden), artikel 13, vierde lid, onderdeel c (vermogenswinsten), artikel 17, vierde lid (pensioenen, lijfrenten en socialezekerheidsuitkeringen) en artikel 23, zesde lid (non-discriminatie pensioenbijdragen) van het Verdrag. Onder «pensioenfonds» wordt verstaan: een lichaam, plan, regeling, fonds, trust of constructie ingesteld in een verdragsluitende staat welke zich geheel of nagenoeg geheel (in het geval van Nederland) of uitsluitend (in het geval van Ierland) bezighoudt met het voorzien in het beheer en de uitkering van oudedagsvoorzieningen en in het algemeen is vrijgesteld van belasting naar het inkomen. Zowel in Nederland als in Ierland zijn pensioenfondsen die voldoen aan daarvoor gestelde voorwaarden vrijgesteld van belasting naar het inkomen.

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

II.4. Inwoner (artikel 4 en Protocol artikelen II en V)

Artikel 4 bevat bepalingen ter invulling van het begrip inwoner. Hiervoor is aangesloten bij artikel 4 van het OESO-modelverdrag en het rapport bij actiepunten 6 van het BEPS-project.

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

onderworpen aan de belastingheffing) zijn zij uitdrukkelijk aangemerkt als inwoner voor de toepassing van het Verdrag.

Onderdeel 2.2.1 van de NFV 2011 vermeldt het Nederlandse streven om te voorzien in verdragsbescherming voor entiteiten die subjectief zijn vrijgesteld van belastingheffing naar het inkomen. Nederland en Ierland zijn het er in beginsel over eens dat ook subjectief vrijgestelde lichamen voor verdragstoepassing in aanmerking behoren te komen, in aansluiting bij de zienswijze die is beschreven in paragraaf 8.6 van het commentaar bij artikel 4 van het OESO-modelverdrag. Om deze reden is het in de relatie met Ierland niet nodig geacht een specifieke bepaling op te nemen die de verdragstoepassing voor zulke entiteiten buiten twijfel stelt. Overigens blijkt de gedeelde zienswijze van de verdragsluitende staten over de verdragstoepassing bij subjectief vrijgestelde entiteiten duidelijk uit de opname van een bepaling voor vrijgestelde pensioenfondsen in artikel 10, derde lid, onderdeel b van het Verdrag en voor vrijgestelde beleggingsinstellingen in de zin van artikel 6a Wet Vpb 1969 in artikel II van het Protocol.

Voorts is met betrekking tot de toepassing van het eerste lid in Artikel V van het Protocol de waarborg opgenomen dat een natuurlijke persoon die naar de feiten en omstandigheden beoordeeld aan boord van een schip woont dat een thuishaven in een verdragsluitende staat heeft onder de werkingssfeer van het Verdrag valt.

De tweede volzin van het eerste lid maakt duidelijk dat een persoon geen inwoner van een verdragsluitende staat is, wanneer hij in die staat slechts belastingplichtig is voor inkomen verkregen uit bronnen in die staat.

Het tweede lid bevat regels om de woonstaat van een natuurlijke persoon voor de toepassing van het Verdrag vast te stellen in het geval deze persoon volgens de nationale wetgevingen van beide verdragsluitende staten wordt aangemerkt als inwoner. Aangesloten wordt achtereenvolgens bij de beschikbaarheid van een duurzaam tehuis, het middelpunt van de levensbelangen, het gewoonlijk verblijf of de nationaliteit. Indien op grond van deze factoren de woonplaats niet kan worden vastgesteld, zullen de bevoegde autoriteiten in onderling overleg bepalen van welke verdragsluitende staat deze persoon geacht zal worden inwoner te zijn voor de toepassing van het Verdrag.

Het derde lid bevat de zogenoemde «*corporate tiebreaker*» voor situaties waarin een lichaam op grond van de bepalingen van het eerste lid als inwoner van beide verdragsluitende staten wordt beschouwd. Deze bepaling is in overeenstemming met de «*corporate tiebreaker*» die wordt voorgesteld in het rapport bij BEPS-actiepunten 6 om het risico op onbedoelde verdragstoepassing door een lichaam dat als inwoner van beide verdragsluitende staten wordt beschouwd te verkleinen. De bevoegde autoriteiten zullen in dergelijke situaties met elkaar in overleg treden om het inwonerschap van het lichaam voor de toepassing van het Verdrag te bepalen. Daarbij zal rekening worden gehouden met de plaats van feitelijke leiding en de plaats van oprichting van dat lichaam, en alle andere relevante factoren, waaronder mede begrepen het (fiscale) motief van een lichaam voor vestiging in een verdragsluitende staat. Zolang de bevoegde autoriteiten niet hebben vastgesteld van welke verdragsluitende staat het lichaam inwoner is voor de toepassing van het Verdrag of als hier geen overeenstemming over wordt bereikt, heeft het lichaam geen recht op een belastingvermindering of -vrijstelling op grond van het Verdrag. Maar bij het ontbreken van overeenstemming bestaat wel het recht op toepassing van het artikel over non-discriminatie (artikel 23) en het artikel over het onderlinge overleg (artikel 24). Daarnaast kunnen de

bevoegde autoriteiten ingevolge de laatste volzin in onderling overleg nader bepalen voor welke verdragsvoordelen een dergelijk lichaam in aanmerking komt.

II.5. Vaste inrichting (artikel 5 en Protocol artikel VI)

Artikel 5 definieert het begrip «vaste inrichting». Dit begrip is vooral van belang voor de verdeling van heffingsrechten over ondernemingswinsten volgens artikel 7 van het Verdrag.

Dit artikel is gebaseerd op artikel 5 van het OESO-modelverdrag en op voorstellen die zijn gedaan in het rapport bij actiepoint 7 van het BEPS-project over het kunstmatig ontgaan van de kwalificatie als vaste inrichting.¹⁴ In lijn met de kabinetsappreciatie van de uitkomsten van het BEPS-project, zoals verwoord in de eerder genoemde brief van 5 oktober 2015, heeft Nederland aan Ierland voorgesteld artikel 5 hiermee in lijn te brengen. Maar Ierland gaf aan – in aansluiting bij de Ierse opstelling op dit punt in het kader van de totstandkoming van het Multilaterale Instrument – alleen te kunnen instemmen met het opnemen (in het zesde en achtste lid) van bepalingen gericht op het tegengaan van, kort gezegd, het kunstmatig «opknippen» van werkzaamheden onder verbonden ondernemingen met het doel de aanwezigheid van een vaste inrichting te ontlopen. Nederland heeft in deze keuze van Ierland uiteindelijk berust. Verder is op verzoek van Nederland het artikel, conform het Nederlandse verdragsbeleid zoals beschreven in onderdeel 2.6.3 van de NFV 2011, aangevuld met een bepaling over de aanwezigheid van een vaste inrichting met betrekking tot werkzaamheden buitengaats.

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

Het tweede lid bepaalt vervolgens dat de uitdrukking «vaste inrichting» in het bijzonder omvat een plaats waar leiding wordt gegeven, een filiaal, een kantoor, een fabriek, een werkplaats, een mijn, olie- of gasbron, groeve of enige andere plaats waar natuurlijke rijkdommen worden gewonnen.

Ingevolge het derde lid vormt een plaats van uitvoering van een bouwwerk of van constructie- of installatiewerkzaamheden alleen dan een vaste inrichting als deze werkzaamheden langer duren dan 12 maanden.

In het vierde lid is een bepaling opgenomen die betrekking heeft op werkzaamheden die verband houden met de opsporing en winning van natuurlijke rijkdommen binnen de territoriale wateren en de exclusieve economische zone (werkzaamheden buitengaats). Ter zake van die activiteiten wordt een vaste inrichting aanwezig geacht als deze activiteiten in totaal gedurende dertig dagen of meer worden verricht (in een periode van twaalf maanden). Niet vereist is dat die activiteiten worden verricht in een aaneengesloten periode van 30 dagen. In artikel VI van het Protocol is verduidelijkt dat het begrip «werkzaamheden buitengaats» ook werkzaamheden omvat die verband houden met windmolenparken. De uitbreiding van het vaste inrichtingsbegrip geldt ook voor de toepassing van artikel 14 van het Verdrag (inkomsten uit dienstbetrekking).

¹⁴ OECD (2015), Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

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

In het zesde lid is opgenomen dat voor de vaststelling of is voldaan aan de termijn voor het constateren van een vaste inrichting ingevolge het derde en vierde lid de samenhangende activiteiten van nauw verbonden ondernemingen bij elkaar worden geteld. Met deze bepaling wordt voorkomen dat de aanwezigheid van een vaste inrichting kan worden ontgaan door activiteiten te verdelen over verschillende verbonden ondernemingen. In onderdeel C van het rapport bij BEPS-actiepunten 7 wordt een dergelijke bepaling (in de paragraaf getiteld «*splitting-up of contracts*») voorgesteld voor de vaststelling van de aanwezigheid van een vaste inrichting bij bouwwerk- of constructiewerkzaamheden in de zin van het derde lid. Nederland pleegt in de belastingverdragen een vergelijkbare bepaling op te nemen voor de in het vierde lid bedoelde werkzaamheden buitengaats. Gezien de samenhang hiertussen is besloten deze bepalingen in één lid samen te voegen. Daarbij ziet onderdeel a op de toepassing van het derde lid en onderdeel b op de toepassing van het vierde lid.

Het zevende lid omschrijft een aantal situaties waarin geen vaste inrichting aanwezig wordt geacht. Het gemeenschappelijke kenmerk van deze situaties is dat het gaat om het aanhouden of gebruiken van een vaste bedrijfsinrichting voor uitsluitend activiteiten van voorbereidende aard of met een ondersteunend karakter. In het rapport bij BEPS-actiepunten 7 wordt voorgesteld het voorbereidende en ondersteunende karakter voor al deze activiteiten als expliciete eis vast te leggen en in lijn hiermee heeft Nederland ook voorgesteld deze bepaling aldus te redigeren. Ierland bleek hiermee evenwel niet te kunnen instemmen, conform de Ierse keuze in het kader van het Multilaterale Instrument. Nederland heeft de wens van Ierland om in het zevende lid alleen voor de onderdelen e en f expliciet op te nemen dat het gaat om activiteiten van voorbereidende aard of met een ondersteunend karakter geaccepteerd.

Daarbij is van belang dat het achtste lid waarborgt dat de uitzonderingen van het zevende lid niet op kunstmatige wijze kunnen worden opgezocht. Deze bepaling is ontleend aan de in paragraaf 15 van het rapport bij BEPS-actiepunten 7 voorgestelde anti-fragmentatiebepaling. Volgens onderdeel a gelden de uitzonderingen van het zevende lid niet voor de desbetreffende activiteiten van een onderneming als die onderneming, of een daarmee nauw verbonden onderneming, in dezelfde staat samenhangende activiteiten uitoefent waarvoor een vaste inrichting aanwezig wordt geacht. Volgens onderdeel b lid gelden de uitzonderingen van het zevende lid voorts niet als de desbetreffende samenhangende activiteiten van een onderneming en een daarmee nauw verbonden onderneming tezamen genomen niet van voorbereidende aard of ondersteunend van karakter zijn.

Volgens het negende lid wordt een onderneming geacht over een vaste inrichting te beschikken als een voor die onderneming werkzame persoon, anders dan een onafhankelijke vertegenwoordiger in de zin van het tiende lid, gemachtigd is om namens die onderneming in een verdragsluitende staat overeenkomsten af te sluiten en dat recht gewoonlijk uitoefent. Uitgezonderd zijn de werkzaamheden die te kwalificeren zijn als activiteiten in de zin van het zevende lid.

Op grond van het tiende lid wordt een onderneming niet geacht over een vaste inrichting in een verdragsluitende staat te beschikken op grond van de enkele omstandigheid dat de onderneming daar zaken doet door middel van een makelaar, een algemeen commissionair of enige andere onafhankelijke vertegenwoordiger, mits deze personen handelen in de normale uitoefening van hun bedrijf of beroep.

In het elfde lid wordt omschreven wanneer een persoon voor de toepassing van artikel 5 nauw verbonden is met een onderneming. Dit is van belang voor de bepalingen van het zesde en van het achtste lid. Een persoon wordt geacht nauw te zijn verbonden met een onderneming indien die persoon, gebaseerd op alle feiten en omstandigheden, controle heeft over de onderneming of andersom, of dat beiden onder controle staan van dezelfde personen of ondernemingen. Een persoon wordt in ieder geval aangemerkt als nauw verbonden met een onderneming als:

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

Het twaalfde lid bepaalt dat de enkele omstandigheid dat een lichaam die inwoner is van een verdragsluitende staat, een lichaam beheerst dat 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 lichamen een vaste inrichting vormt van het andere lichaam.

II.6. Inkomsten uit onroerende zaken (artikel 6 en Protocol artikel VII)

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

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

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

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

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

In aanvulling op artikel 6 van het Verdrag is in artikel VII van het Protocol vastgelegd dat exploratie- en exploitatierechten ter zake van natuurlijke rijkdommen binnen de territoriale wateren en de exclusieve economische zone van een verdragsluitende staat, met inbegrip van rechten op belangen in activa, of op inkomsten daaruit, die voortvloeien uit een dergelijke exploratie of exploitatie, eveneens worden aangemerkt als onroerende zaken in die staat en worden geacht te behoren tot de activa van een vaste inrichting in die staat. Op verzoek van Ierland is de bepaling ook van toepassing op aandelen of daarmee vergelijkbare belangen die meer dan 50% van hun waarde ontlenen aan dergelijke exploratie- en exploitatierechten. Dit sluit aan bij artikel 13, vierde lid van het Verdrag, waarin winsten behaald met de vervreemding van aandelen die meer dan 75% van hun waarde ontlenen aan onroerende zaken eveneens ter heffing zijn toegewezen aan de verdragsluitende staat waar de onroerende zaak is gelegen.

II.7. Winst uit onderneming (artikel 7)

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

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

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

In het derde lid is vastgelegd dat ingeval een van de verdragsluitende staten – in overeenstemming met het tweede lid – een winstcorrectie aanbrengt ter zake van aan een vaste inrichting toe te rekenen winst, de andere staat, ter vermijding van dubbele belasting, een passende correctie aanbrengt indien het met de correctie van de eerstbedoelde staat instemt. Op dit punt is aangesloten bij de in paragraaf 68 van het commentaar op artikel 7 van het OESO-modelverdrag voorgestelde redactie. Bij het ontbreken van overeenstemming over een correctie, zullen de verdragsluitende staten in onderling overleg daaruit voortvloeiende dubbele belasting vermijden.

In het vierde lid is bepaald dat als winsten van een vaste inrichting ook onder een andere bepaling van het Verdrag vallen, die andere bepaling voor gaat. Te denken valt aan de toepassing van artikel 10 (dividenden) ter zake van dividenden die een onderneming van een verdragsluitende staat verkrijgt uit de andere staat.

II.8. Zee- en luchtvaart (artikel 8)

Artikel 8 bepaalt dat het heffingsrecht over winsten uit internationale scheep- en luchtvaartactiviteiten is toegekend aan het land waarvan de onderneming die deze activiteiten ontplooit inwoner is. Hierbij is aangesloten bij de voorstellen die in dit verband door de OESO zijn

gedaan voor de update van het OESO-modelverdrag.¹⁵ Deze update is op 21 november 2017 gepubliceerd.

Ingevolge het tweede lid geldt het eerste lid ook voor winst verkregen uit de exploitatie van schepen en luchtvaartuigen in internationaal verkeer door middel van participatie in een poolovereenkomst of deelname in een gemeenschappelijk bedrijf of internationaal opererend agentschap. Het tweede lid stemt overeen met het vierde lid van artikel 8 van het OESO-modelverdrag.

II.9. Gelieerde ondernemingen (artikel 9 en Protocol artikel IX)

Artikel 9 bevat het zogenoemde arm's-length-beginsel voor grensoverschrijdende transacties tussen gelieerde ondernemingen en stemt overeen met het OESO-modelverdrag en het Nederlandse verdragsbeleid (zie onderdeel 2.6.4 van de NFV 2011). Het arm's-length-beginsel houdt in dat transacties tussen gelieerde ondernemingen dienen te geschieden tegen dezelfde voorwaarden als transacties die onder dezelfde omstandigheden zouden zijn aangegaan tussen niet-gelieerde ondernemingen. Als er wel afwijkingen zijn, kan een correctie plaatsvinden. Bij de vaststelling of sprake is van zakelijk correcte voorwaarden die ook zouden gelden tussen niet-gelieerde partijen, gelden als leidraad de door de OESO opgestelde «*Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations*», alsmede de administratieve praktijken van de verdragsluitende staten. Deze richtsnoeren vormen een uitwerking van het arm's-length-beginsel dat is neergelegd in artikel 9 van het OESO-modelverdrag en wordt toegelicht in het commentaar op dat artikel.

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

In het geval een winstcorrectie door de ene verdragsluitende staat, in de zin van het eerste lid, met betrekking tot een transactie tussen gelieerde ondernemingen, leidt tot belastingheffing, regelt het tweede lid dat de andere verdragsluitende staat in beginsel op passende wijze het bedrag aan belasting dat aldaar over in die winstcorrectie begrepen voordelen is geheven, zal herzien.

In Artikel IX van het Protocol is op verzoek van Nederland een bepaling opgenomen die verduidelijkt dat de enkele omstandigheid dat gelieerde ondernemingen cost-sharing-overeenkomsten (overeenkomsten over de verdeling van kosten) 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 met het arm's-length-beginsel, en dus onzakelijk, zouden handelen. Deze bepaling laat uiteraard de mogelijkheid onverlet om de in het kader van de cost-sharing-overeenkomsten en algemene dienstverleningsovereen-

¹⁵ Proposed changes to the OECD Model Tax Convention dealing with the operation of ships and aircraft in international traffic. Public discussion draft 15 November 2013–15 January 2014 (<http://www.oecd.org/tax/treaties/Discussion-draft-international-taffic.pdf>).

komsten overeengekomen kostenverdeling te toetsen aan het arm's-length-beginsel.

II.10. Dividenden (artikel 10 en Protocol artikelen X, XI en XII)

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

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

Het tweede lid wijst echter ook een heffingsrecht toe aan de vestigingsstaat (de «bronstaat») van het dividenduitkerende lichaam. Het heffingsrecht voor de bronstaat is beperkt tot 15% van het brutodividend mits de inwoner van de andere verdragsluitende staat die het dividend ontvangt de uiteindelijk gerechtigde tot het dividend is. Dit sluit aan bij het Nederlandse verdragsbeleid zoals beschreven in onderdeel 2.7.2 van de NFV 2011.

Op grond van het derde lid heeft de bronstaat geen heffingsrecht als het lichaam dat de uiteindelijk gerechtigde tot de dividenden is, inwoner is van de andere staat en minimaal 10% van het (aandelen-)kapitaal in het dividenduitkerende lichaam bezit (onderdeel a), of een pensioenfonds is (onderdeel b). Beide onderdelen sluiten aan bij het Nederlandse verdragsbeleid, zoals beschreven in onderdeel 2.7.1 van de NFV 2011. In onderdeel a is een aanvullende voorwaarde opgenomen die volgt uit het rapport bij actiepunt 6 van het BEPS-project; voor de vrijstelling van bronheffing moet ten minste 365 dagen aan het vereiste bezitspercentage van 10% zijn voldaan («minimumbezitsperiode»). Daarbij is van belang dat ook dagen na een dividendbetaling meetellen. Hierdoor kunnen de verdragsvoorwaarden ook achteraf beschikbaar komen als na de dividendbetaling wordt voldaan aan de minimumbezitsperiode.

Op verzoek van Nederland is in artikel X van het Protocol bepaald dat de in het derde lid neergelegde uitsluitende woonstaatheffing geen toepassing vindt ten aanzien van de fiscale beleggingsinstelling in de zin van de Wet Vpb 1969 (hierna: «de FBI»). Dit geldt zowel voor de dividenden die een FBI ontvangt als voor de dividenden die een FBI uitkeert. Gezien het karakter van de door een FBI ontvangen en betaalde dividenden – een FBI brengt collectief beleggingsvermogen bijeen – ligt een aansluiting in de rede bij de bepalingen van het tweede lid over portfoliodividenden en niet bij de bepalingen van het derde lid over deelnemingsdividenden. Dit sluit ook aan bij het niet toepassen van de deelnemingsvrijstelling bij een FBI zoals is bepaald in artikel 13 van de Wet Vpb 1969, en bij een aanbeveling op dit punt zoals opgenomen in het eerder reeds genoemde rapport bij actiepunt 6 van het BEPS-project (pagina's 70 en 71).

Het vierde lid van artikel 10 bepaalt dat de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staten in onderlinge overeenstemming voorschriften kunnen vaststellen voor de uitvoering van de in het tweede en derde lid opgenomen beperkingen van de bronheffing. Nederland heeft tijdens de onderhandelingen aangegeven dat wat Nederland betreft in de regel kan

worden volstaan met de universele uitvoeringsvoorschriften inzake belastingverdragen (*Stcrt.* 2015, nr. 43413 en *Stcrt.* 2018, nr. 17298). In aanvulling hierop is in Artikel XI van het Protocol bepaald dat verzoeken om vrijstelling van bronbelasting bij uitkering van dividend of teruggaaf van te veel geheven bronbelasting moeten worden ingediend overeenkomstig de nationale wet- en regelgeving van de bronstaat. Voor verzoeken om teruggaaf van Nederlandse dividendbelasting geldt een termijn van vijf jaar (overeenkomstig het beleid voor ambtshalve verminderingen). In Ierland geldt voor deze verzoeken een termijn van vier jaar.

Ingevolge het vijfde lid laten de in het tweede en derde lid opgenomen bepalingen de belastingheffing over de winst waaruit de dividenden worden betaald, onverlet.

De in het zesde lid opgenomen definitie van de term «dividenden» komt overeen met de definitie in het OESO-modelverdrag. In artikel XII van het Protocol is bepaald dat inkomsten die worden genoten uit de inkoop van aandelen of de (gedeeltelijke) liquidatie van een vennootschap, voor de toepassing van het Verdrag wat betreft Nederland worden aangemerkt als dividend (en derhalve niet als vermogenswinst). Dit sluit aan bij het in onderdeel 2.9.5 van de NFV 2011 uiteengezette verdragsbeleid.

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

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

In het negende lid is op verzoek van Nederland een bepaling opgenomen voor dividenden die worden ontvangen door geëmigreerde natuurlijke personen uit hoofde van een aanmerkelijk belang in een in de voormalige woonstaat gevestigd lichaam. Conform het Nederlandse verdragsbeleid, zoals toegelicht in onderdeel 2.9.3 en 2.9.4 van de NFV 2011, zet Nederland erop in na emigratie van een aanmerkelijkbelanghouder het heffingsrecht te kunnen effectueren over dividenden uit aanmerkelijk belang die de belichaming vormen van de winstreserves (van het lichaam waarin het aanmerkelijk belang wordt gehouden) ter zake waarvan bij emigratie een conserverende aanslag is opgelegd (de zogenoemde «aanmerkelijkbelangclaim»). Op basis van deze, overigens wederkerig geformuleerde, bepaling mag Nederland, tot tien jaren na emigratie van de aanmerkelijkbelanghouder, bij uitkering van een aanmerkelijkbelangdividend tot het bedrag dat openstaat op de conserverende aanslag het nationale tarief voor inkomen uit aanmerkelijk belang (25%) toepassen, in plaats van het verdragstarief voor portfoliodividend van 15%. Van belang hierbij is dat deze bepaling uitgaat van de vestigingsplaats van het lichaam dat de dividenden uitkeert volgens de nationale wetgeving van de verdragsluitende staat waar het dividend opkomt. De bepaling is dus ook

van toepassing op dividenden die worden betaald door een lichaam dat volgens artikel 4 van het Verdrag inwoner is geworden van de andere staat.

II.11. Interest (artikel 11)

Artikel 11 betreft de verdeling van heffingsrechten over interest. Het artikel sluit tekstueel aan bij artikel 11 van het OESO-modelverdrag, maar kent inhoudelijk een verschil omdat Nederland en Ierland uitsluitende woonstaatheffing zijn overeengekomen. Nederland heft geen bronbelasting over interest en streeft in de hoofdregel naar uitsluitende woonstaatheffing voor interest, zoals beschreven in onderdeel 2.8.1 van de NFV 2011. Ierland is in veel belastingverdragen uitsluitende woonstaatheffing voor interest overeengekomen en kon hiermee met Nederland ook akkoord gaan.

Uit het eerste lid volgt de uitsluitende woonstaatheffing.

Het tweede lid bevat de definitie van de uitdrukking «interest». Deze definitie komt overeen met de definitie in het OESO-modelverdrag.

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

Ingevolge het vierde lid zijn de bepalingen van artikel 11 slechts van toepassing voor zover de op een schuldvordering betaalde interest overeenkomt met de interest die tussen onafhankelijke partijen overeengekomen zou zijn. Daarnaast legt dit lid vast dat het eventuele bovenmatige gedeelte van die interest in het voorkomende geval belastbaar is overeenkomstig de nationale wetgeving van elk van de verdragsluitende staten, rekening houdend met de overige bepalingen van het Verdrag.

II.12. Royalty's (artikel 12)

Artikel 12 betreft de verdeling van heffingsrechten over royalty's. Evenals voor interest zijn de verdragsluitende staten over royalty's een uitsluitende woonstaatheffing overeengekomen. Daarmee stemt het artikel overeen met het OESO-modelverdrag.

Ingevolge het eerste lid mogen royalty's afkomstig uit één van de verdragsluitende staten en betaald aan een inwoner van de andere staat, indien deze inwoner uiteindelijke gerechtigde tot de royalty's is, uitsluitend in die andere staat worden belast.

Het tweede lid bevat een definitie van het begrip «royalty's». Deze definitie komt overeen met de definitie van het begrip «royalty's» in het OESO-modelverdrag.

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

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

II.13. Vermogenswinsten (artikel 13)

Artikel 13 heeft betrekking op de verdeling van heffingsrechten over vermogenswinsten. Het artikel bevat twee verschillen ten opzichte van artikel 13 van het OESO-modelverdrag. Conform het Nederlandse verdragsbeleid dat is beschreven in onderdeel 2.9.2 van de NFV 2011 zijn in het vierde lid beperkingen opgenomen bij de bronstaatheffing over vermogenswinsten ter zake van aandelen die hun waarde aan onroerende zaken ontleen. Voorts bevat het zesde lid in aansluiting op artikel 10, negende lid, van het Verdrag, een bepaling over vermogenswinsten behaald door geëmigreerde aanmerkelijkbelanghouders conform het Nederlandse verdragsbeleid dat is toegelicht in onderdeel 2.9.3 en 2.9.4 van de NFV 2011.

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

In het tweede lid is, in aansluiting bij artikel 7, bepaald dat voordelen die worden verkregen door een onderneming van een verdragsluitende staat uit de vervreemding van roerende zaken die behoren tot het vermogen van een vaste inrichting van die onderneming in de andere verdragsluitende staat, mogen worden belast in de staat waarin de vaste inrichting is gelegen.

Ingevolge het derde lid zijn, in lijn met artikel 8 (Zee- en luchtvaart), de voordelen verkregen door een onderneming van een verdragsluitende staat uit de vervreemding van schepen en luchtvaartuigen die in het internationale verkeer worden geëxploiteerd, en van roerende zaken die bij die exploitatie worden gebruikt, uitsluitend belastbaar in de woonstaat van de desbetreffende ondernemer.

Het vierde lid bevat, op verzoek van Ierland en in aansluiting bij artikel 13, vierde lid, van het OESO-modelverdrag, een bronstaatheffing over vermogenswinsten behaald met de vervreemding van aandelen of vergelijkbare belangen in zogenoemde onroerendezaaklichamen (die beschikken over in een verdragsluitende staat gelegen onroerende zaken – de «situsstaat»¹⁶). In 2003 werd het huidige vierde lid in artikel 13 van het OESO-modelverdrag opgenomen, om te voorkomen dat de toewijzing van de heffingsrechten over vermogenswinsten behaald met de vervreemding van een onroerende zaak aan de situsstaat (het eerste lid) kon worden ontweken door onroerende zaken in te brengen in een vennootschap en in plaats van een onroerende zaak, de aandelen in de vennootschap te vervreemden. In dat geval zou, conform artikel 13, vijfde lid van het OESO-modelverdrag, de belastingheffing toekomen aan de woonstaat van de vervreemder van de aandelen. Zoals verwoord in onderdeel 2.9.2 van de NFV 2011 is de inzet van Nederland uitsluitende woonstaatheffing overeen te komen over vermogenswinsten behaald met

¹⁶ In het vervolg wordt ten behoeve van de leesbaarheid uitgegaan van een situatie waarin aandelen worden gehouden.

de vervreemding van aandelen. Desalniettemin is Nederland in het kader van een totaalcompromis met Ierland akkoord gegaan met een bronstaathelling over vermogenswinsten behaald met vervreemding van aandelen in een onroerendezaaklichaam, maar heeft daarbij voorwaarden en uitzonderingen bedongen om de proportionaliteit van deze anti-misbruikbepaling te verbeteren.

Allereerst is hiertoe bepaald dat het vierde lid niet van toepassing is op aandelen die zijn genoteerd aan een effectenbeurs. Voorts is bepaald dat vermogenswinsten behaald met vervreemding van aandelen in onroerendezaaklichamen pas ter heffing zijn toegewezen aan de situsstaat indien meer dan 75% van de waarde van de aandelen in het lichaam, direct of indirect, is ontleend aan in de situsstaat gelegen onroerende zaken, met uitzondering van onroerende zaken waarin een onderneming van dat lichaam wordt gedreven of onroerende zaken waarin de aandeelhouder(s) van dat lichaam een onderneming drijven. Bovendien zijn de vermogenswinsten uitsluitend belastbaar in de woonstaat van de vervreemder indien;

- de vervreemder, voor een eerste vervreemding, minder dan 50% van de aandelen in het onroerendezaaklichaam bezat (onderdeel a);
- sprake is van een bedrijfsreorganisatie, fusie, splitsing of vergelijkbare transactie (onderdeel b); of
- de vervreemder een pensioenfonds is en de vermogenswinst niet is behaald met een ondernemingsactiviteit van dat pensioenfonds (onderdeel c).

In het vierde lid is aangesloten bij de in het rapport bij BEPS-actiepunt 6 voorgestelde wijzigingen van artikel 13, vierde lid, van het OESO-modelverdrag. Ten eerste is de maatregel opgenomen dat bij de toepassing van het vierde lid gedurende een periode van 365 dagen voorafgaand aan een vervreemding wordt getoetst of de waarde van de aandelen op enig moment voor meer dan 75% is ontleend aan onroerende zaken gelegen in de situsstaat. Deze maatregel is bedoeld om misbruik door middel van zogenoemde «oppompconstructies» te bestrijden. Daarbij wordt vlak voor de vervreemding van aandelen een grote hoeveelheid kasgeld als eigen vermogen in de vennootschap ingebracht. Hierdoor daalt de relatieve waarde van het deel dat toerekenbaar is aan onroerende zaken en zou zonder deze aanpassing de vermogenswinst niet ter heffing zijn toegewezen aan de situsstaat. De tweede wijziging regelt dat de bepaling ook ziet op de vervreemding van met aandelen vergelijkbare belangen, zoals belangen in een partnership of trust. Met deze wijziging wordt beoogd te voorkomen dat bepaalde entiteiten buiten de werkingssfeer van artikel 13, vierde lid, vallen omdat zij geen aandelen uitgeven.

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

Het zesde lid bepaalt, conform het Nederlandse verdragsbeleid zoals toegelicht in onderdeel 2.9.3 en 2.9.4 van de NFV 2011, dat de voormalige woonstaat van een geëmigreerde natuurlijke persoon gerechtigd is belasting te heffen over de tot het moment van emigratie aangegroeide meerwaarde van door die persoon gehouden aandelen, winstbewijzen, koopopties, vruchtgebruik en schuldvorderingen. Daarnaast regelt de bepaling dat de nieuwe woonstaat de tot het moment van emigratie aangegroeide meerwaarde niet in de belastingheffing betreft. De bepaling is wederkerig geformuleerd en geldt derhalve zowel voor Nederland als voor Ierland. Wat Nederland betreft ziet deze bepaling op de belasting die

wordt geheven bij emigratie van een aanmerkelijkbelanghouder in de vorm van een conserverende aanslag.

II.14. Inkomsten uit dienstbetrekking (artikel 14)

Artikel 14 betreft de verdeling van heffingsrechten over inkomsten uit dienstbetrekking (niet-zelfstandige arbeid). Behoudens het derde lid stemt dit artikel geheel overeen met artikel 15 van het OESO-modelverdrag.

Volgens het eerste lid mag de verdragsluitende staat waarin de niet-zelfstandige werkzaamheden worden verricht (de «werkstaat») over de inkomsten belasting heffen.

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

- a. het verblijf van de werknemer in de werkstaat is in totaal niet langer dan 183 dagen in een 12-maandsperiode die begint of eindigt in het betrokken belastingjaar;
- b. de beloning wordt betaald door of namens een werkgever die geen inwoner is van de werkstaat; en
- c. de beloning komt niet ten laste van een vaste inrichting van de werkgever in de werkstaat.

Als aan één of meer van deze drie voorwaarden niet wordt voldaan, mag de werkstaat volgens de regels van het eerste lid belasting heffen over de inkomsten van de werknemer voor zover die inkomsten zijn toe te rekenen aan de in de werkstaat verrichte werkzaamheden. Het doel van deze bepaling is om de fiscale positie van werknemers die voor een beperkte periode werkzaam zijn in een ander land dan het woonland niet te veranderen en de werknemer en werkgever extra administratieve lasten te besparen die zouden voortvloeien uit een belastingplicht in de werkstaat.

Voor de duidelijkheid wordt opgemerkt dat onder een vaste inrichting als bedoeld in onderdeel c ook wordt verstaan een vaste inrichting in de zin van artikel 5, vierde lid (het vaste inrichtingsbegrip voor werkzaamheden buitengaats). Dit betekent dat, wat Nederland betreft, Nederland belasting mag heffen over de inkomsten uit dienstbetrekking van werknemers die voor een Ierse onderneming op het Nederlandse continentale plat werken als die onderneming gedurende 30 dagen of meer activiteiten ontplooit die verband houden met de opsporing en winning van natuurlijke rijkdommen. Zoals in de toelichting bij artikel 5 is opgemerkt, geldt de uitbreiding van het vaste inrichtingsbegrip ook voor de toepassing van artikel 14, ter behoud van de Nederlandse heffingsrechten over inkomsten uit dienstbetrekking van werknemers op het Nederlandse continentale plat.

Op grond van het derde lid is een beloning van werknemers, verkregen ter zake van een dienstbetrekking uitgeoefend aan boord van een schip of een luchtvaartuig ingezet voor internationaal verkeer, uitsluitend belastbaar in de woonstaat van de werknemer. Deze bepaling wijkt af van de tijdens de onderhandelingen actuele tekst van het OESO-modelverdrag op basis waarvan het heffingsrecht was toegewezen aan de staat waar de feitelijke leiding van de internationale vervoersonderneming is gevestigd. Door de OESO was toen reeds voorgesteld de toewijzing van dit heffingsrecht in het OESO-modelverdrag te wijzigen naar een exclusief heffings-

recht voor de woonstaat van de desbetreffende werknemer.¹⁷ Nederland en Ierland hebben tijdens de onderhandelingen besloten hier al bij aan te sluiten. Reden hiervoor is dat de woonstaat het beste in staat is bij de belastingheffing van mobiele werknemers rekening te houden met de persoonlijke situatie van belastingplichtigen. Daarnaast worden werknemer en werkgever administratieve lasten bespaard die zouden voortvloeien uit een belastingplicht in de werkstaat.

II.15. Directeursbeloningen (artikel 15 en Protocol artikel XIII)

Artikel 15 inzake directeursbeloningen is gebaseerd op artikel 16 van het OESO-modelverdrag en is in overeenstemming met de bepaling die Nederland hiervoor in belastingverdragen pleegt overeen te komen.

Volgens het artikel mogen de beloningen ontvangen door personen in hun hoedanigheid van bestuurder van een lichaam worden belast in het land waarvan het lichaam inwoner is. In afwijking van het OESO-modelverdrag is de uitdrukking «andere beloningen» gehanteerd in plaats van «vergelijkbare betalingen». Hiermee wordt buiten twijfel gesteld dat ook vergoedingen in natura en aandelenopties onder deze bepaling vallen.

Ingevolge artikel XIII van het Protocol vallen onder de uitdrukking «lid van de raad van beheer» personen die belast zijn met het dagelijks bestuur van de onderneming en personen die belast zijn met het toezicht daarop (zoals de leden van de raad van commissarissen).

II.16. Artiesten en sportbeoefenaars (artikel 16)

Artikel 16 ziet op de inkomsten van artiesten en sportbeoefenaars en stemt, afgezien van het derde lid, overeen met het OESO-modelverdrag. Nederland heeft voorgesteld geen apart artikel voor artiesten en sportbeoefenaars op te nemen, maar om voor hun inkomsten aan te knopen bij de bepalingen voor winst uit onderneming of inkomsten uit dienstbetrekking, in lijn met het verdragsbeleid omschreven in onderdeel 2.12 van de NFV 2011. Ierland hechtte echter sterk aan opname van deze specifieke bepaling en Nederland heeft daar uiteindelijk mee ingestemd.

Het eerste lid wijst het heffingsrecht over de inkomsten toe aan de verdragsluitende staat waar een artiest of sportbeoefenaar activiteiten ontplooit.

Het tweede lid ziet op de situatie waarin het inkomen ter zake van de persoonlijke activiteiten niet direct aan de artiest of sportbeoefenaar toekomt maar aan een andere persoon. Ook in dat geval mogen de inkomsten worden belast door de verdragsluitende staat waar die activiteiten worden verricht. Deze bepaling heeft bijvoorbeeld betrekking op betalingen aan management- of artiestenvennootschappen (zogenoemde «*star-companies*») of aan gezelschappen.

Op het beginsel van belastingheffing in de werkstaat maakt het derde lid een uitzondering. De inkomsten mogen slechts in de woonstaat van de artiest of sportbeoefenaar worden belast, als diens bezoek aan de andere verdragsluitende staat geheel of voornamelijk wordt gefinancierd uit overheidsfondsen van één of beide verdragsluitende staten (of een staatkundig onderdeel of plaatselijk publiekrechtelijk lichaam daarvan) of

¹⁷ Proposed changes to the OECD Model Tax Convention dealing with the operation of ships and aircraft in international traffic. Public discussion draft 15 November 2013–15 January 2014 (<http://www.oecd.org/tax/treaties/Discussion-draft-international-taffic.pdf>).

als de activiteiten plaatsvinden in het kader van een cultureel uitwisselingsprogramma tussen de regeringen van de verdragsluitende staten. Deze uitzondering pleegt Nederland overeen te komen in de belastingverdragen met een artikel over inkomsten van artiesten en sportbeoefenaars.

II. 17. Pensioenen, lijfrenten en socialezekerheidsuitkeringen (artikel 17 en Protocol artikel I)

Artikel 17 ziet op het heffingsrecht over pensioenen, lijfrenten en socialezekerheidsuitkeringen. In lijn met onderdeel 2.11.1 van de NFV 2011 heeft Nederland ingezet op een uitsluitende bronstaatheffing voor pensioenen, lijfrenten en socialezekerheidsuitkeringen (hierna: «pensioenen»). Het Ierse verdragsbeleid gaat uit van uitsluitende woonstaatheffing voor particuliere pensioenen. Uiteindelijk heeft Ierland, gezien het belang van bronstaatheffing voor Nederland vanwege de in Nederland fiscaal gefacilieerde pensioenopbouw, ingestemd met een gedeeltelijke bronstaatheffing. In artikel 17 komen de verschillende uitgangspunten van Nederland en Ierland duidelijk naar voren. In het eerste lid wordt in zijn algemeenheid uitgegaan van een uitsluitende woonstaatheffing voor pensioenen, maar in het tweede lid wordt hier een uitzondering op gemaakt met een bronstaatheffing voor periodieke pensioenen met inachtneming van een drempel, en in het derde lid met een bronstaatheffing voor niet-periodieke pensioenen (afkoopsommen). De belastingheffing door de bronstaat is alleen toegestaan over pensioenen die in die verdragsluitende staat fiscaal gefacilieerd zijn opgebouwd (vierde lid).

Het eerste lid wijst het heffingsrecht over pensioenen, behoudens de pensioenen die onder de reikwijdte van artikel 18, tweede lid, vallen (overheidspensioenen), die afkomstig zijn uit een verdragsluitende staat (de bronstaat) en die worden betaald aan een inwoner van de andere verdragsluitende staat in beginsel uitsluitend toe aan die andere staat (de woonstaat).

Volgens het tweede lid mogen die pensioenen ook in de bronstaat worden belast indien het gezamenlijke brutobedrag van de door een persoon ontvangen pensioenen in een betrokken belastingjaar meer bedraagt dan 25.000 euro. Bij de vaststelling of aan deze drempel is voldaan worden ook pensioenen die zijn opgebouwd in publiekrechtelijke dienstbetrekking (overheidsfuncties) en die ter belastingheffing zijn toegewezen aan de «kasstaat» (daarop ziet artikel 18) meegeteld. Hiermee wordt voorkomen dat personen die gedurende hun werkzame leven alleen in de private sector hebben gewerkt en daar pensioen hebben opgebouwd anders zouden worden behandeld dan mensen die zowel in de private als de publieke sector werkzaam zijn geweest en in beide sectoren pensioen hebben opgebouwd.

Daarnaast bevat het tweede lid onder dezelfde voorwaarden voor bepaalde gevallen een bronstaatheffing voor overheidspensioenen, in afwijking van een in artikel 18, tweede lid, onderdeel b, opgenomen heffingsrecht voor de andere staat dan de zogenoemde kasstaat. Voor pensioenen die zijn opgebouwd in een overheidsfunctie geldt op basis van artikel 18, tweede lid, onderdeel a, in beginsel een kasstaatheffing. Dat wil zeggen dat de verdragsluitende staat waarvoor een overheidsfunctie is verricht waarop een pensioen betrekking heeft, dat pensioen ook mag belasten. Een uitzondering op deze regel wordt evenwel gemaakt in artikel 18, tweede lid, onderdeel b, waarin is bepaald dat het pensioen dat is opgebouwd door een persoon die voor een verdragsluitende staat (de zendstaat) in de andere verdragsluitende staat (de ontvangstaat) een overheidsfunctie heeft vervuld en die inwoner én onderdaan is van die ontvangstaat, uitsluitend door die ontvangstaat mag worden belast.

Deze voorwaarden worden evenwel terzijde gesteld door het in dat onderdeel opgenomen voorbehoud van de toepassing van artikel 17, tweede lid. Concreet betekent dit dat ook voor overheidspensioenen van inwoners van een staat in zijn algemeenheid (ook) een heffingsrecht is toegekend aan de andere staat (de kasstaat) als de opbouw van zo'n pensioen in die andere staat fiscaal heeft begeleid.

Hierbij kan worden gedacht aan bij voorbeeld een in Nederland (als ontvangstaat) lokaal aangeworven medewerker met de Nederlandse nationaliteit van de Ierse (de zendstaat) ambassade in Nederland. Indien deze persoon evenwel na pensionering zou verhuizen naar Ierland, dan zou zijn pensioen zonder nadere voorziening niet (meer) in Nederland mogen worden belast, maar in Ierland. De in artikel 18, tweede lid, onderdeel b, opgenomen heffingsrechtverdeling ziet immers op de situatie dat een pensioen wordt betaald door de zendstaat aan een inwoner van de ontvangstaat, en van die situatie zou na emigratie geen sprake meer van zijn. Maar aangezien in dit concrete geval het salaris van deze persoon vóór pensionering door Nederland mocht worden belast (op basis van de in artikel 18, eerste lid, onderdeel b, onder (i) opgenomen toewijzing van het heffingsrecht, en daarmee ook de pensioenopbouw voor fiscale tegemoetkoming in Nederland in aanmerking is kunnen komen, zijn Nederland en Ierland het er over eens geworden dat Nederland ook in dit concrete geval een heffingsrecht als bronland behoort toe te komen, in overeenstemming met het aan artikel 17 ten grondslag liggende uitgangspunt een bronheffingsrecht te geven aan het land waarin de opbouw van een pensioen fiscaal is gefacilieerd.

Ingevolge het derde lid heeft de bronstaat het heffingsrecht over niet-periodieke pensioenuitkeringen, zoals afkoopsommen. Dit lid is op verzoek van Nederland opgenomen omdat Nederland fiscaal gedreven emigratie naar een staat met een gunstig fiscaal regime voor pensioenafkoop wil tegengaan. Voor wat betreft Ierland is in aansluiting hierop in artikel I van het Protocol neergelegd dat Ierland het uitsluitende heffingsrecht heeft over uitkeringen uit een drietal Ierse oudedagsvoorzieningen. In Ierland is het mogelijk om na het bereiken van de pensioengerechtigde leeftijd de met fiscale tegemoetkomingen opgebouwde pensioenaanspraak niet tot uitkering te laten komen maar onder te brengen in een dergelijke oudedagsvoorziening. De gerechtigde kan dan zelf beslissen of en wanneer de aanspraak periodiek tot uitkering komt of kan kiezen de aanspraak in één keer te laten uitkeren. Vooral de laatste keuzemogelijkheid is gevoelig voor fiscaal gedreven emigratie. Daarom heeft Nederland de wens van Ierland om voor uitkeringen uit deze Ierse oudedagsvoorzieningen een uitsluitende bronstaatheffing af te spreken geaccepteerd.

Het vierde lid regelt wanneer een verdragsluitende staat kan worden aangemerkt als de bronstaat van een pensioen, andere soortgelijke beloningen en lijfrente. Dit is het geval voor zover de daarvoor betaalde premies, dan wel de aanspraken op pensioenen, andere soortgelijke beloningen en lijfrenten, in die staat in aanmerking zijn gekomen voor fiscale tegemoetkoming. Tevens is buiten twijfel gesteld dat de overdracht van een pensioen, andere soortgelijke uitkering of lijfrente van een pensioenfonds of een verzekeringsmaatschappij van een staat naar een pensioenfonds of een verzekeringsmaatschappij in enige andere staat, het heffingsrecht van de bronstaat niet aantast.

Het vijfde lid bevat de definitie van de uitdrukking «lijfrente». Voor Nederland sluit deze definitie aan bij de definitie hiervan in de Wet inkomstenbelasting 2001. Wat betreft Ierland wordt niet verwezen naar het nationale recht van Ierland, maar wordt in het Verdrag een algemene

definitie gegeven. Hierin is de voorwaarde opgenomen dat de opbouw in aanmerking is gekomen voor fiscale tegemoetkoming.

In het zesde lid is bepaald dat de bevoegde autoriteiten van de staten in onderling overleg uitvoeringsvoorschriften zullen vaststellen met het oog op toepassing van de in het tweede lid opgenomen bronstaatheffing.

Tot slot is in artikel 30 (inwerkingtreding) voorzien in een overgangsregeling met betrekking tot pensioenen voor gevallen waarin het pensioen voor de inwerkingtredingsdatum van het Verdrag tot uitkering is gekomen. Hierop wordt in de toelichting op artikel 30 nader ingegaan.

II.18. Overheidsfuncties (artikel 18)

Deze bepaling regelt de toewijzing van heffingsrechten over beloningen die worden ontvangen door een natuurlijk persoon vanwege werkzaamheden die (in dienstbetrekking) voor de overheid, of een staatkundig onderdeel of een plaatselijk publiekrechtelijk lichaam daarvan, zijn verricht. Het artikel is gebaseerd op artikel 19 van het OESO-modelverdrag maar wijkt op twee punten daar vanaf. In het eerste lid is op verzoek van Ierland de zinsnede toegevoegd dat het gaat om diensten «in de uitoefening van een overheidsfunctie». Deze zinsnede was in het verleden ook opgenomen in artikel 19 van het OESO-modelverdrag, maar is in 1977 komen te vervallen. Voor Ierland was het belangrijk deze zinsnede op te nemen om een beperking in de reikwijdte van het artikel aan te brengen ten opzichte van de interpretatie in gerechtelijke uitspraken in Ierland. Wat betreft Nederland heeft opname van deze zinsnede geen andere interpretatie tot gevolg. Nederland is, net als de meeste OESO-landen, van mening dat het vervallen van de zinsnede «in de uitoefening van overheidsfuncties» in het OESO-modelverdrag niet heeft geleid tot een uitbreiding van de reikwijdte van dit artikel.¹⁸

In het tweede lid, onderdeel b, dat betrekking heeft op pensioenen ter zake van de in het eerste lid bedoelde werkzaamheden, is in afwijking van het OESO-modelverdrag voorrang gegeven aan de heffingsrechtverdeling volgens artikel 17, tweede lid, van het Verdrag. Daarbij wordt voor de volledigheid opgemerkt dat in afwijking van het in onderdeel 2.11.2 van de NFV 2011 beschreven verdragsbeleid, de zogenoemde particuliere en overheidspensioenen in verschillende artikelen zijn geregeld (respectievelijk in artikel 17 en artikel 18) vanwege de in Artikel 17 opgenomen drempel.

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

Het eerste lid, onderdeel b, maakt daarop een uitzondering. De staat waarin de werkzaamheden worden verricht heeft het heffingsrecht als de werknemer inwoner is van de werkstaat en tevens de nationaliteit heeft van die staat, of niet inwoner van die staat is geworden enkel om daar werk te verrichten voor de overheid van de andere staat. Deze uitzondering strekt ertoe lokaal aangeworven medewerkers van bijvoorbeeld

¹⁸ Zie ook blz. 4 en 5 van de toelichtende nota bij het op 15 oktober 2012 te Praag tot stand gekomen Protocol tot wijziging van de Overeenkomst tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Tsjecho-Slowaakse Socialistische Republiek van 4 maart 1974 tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en naar het vermogen (Kamerstuk 33 535, nr. 1).

een ambassade in hun woonland belastingplichtig te laten zijn in plaats van in de staat bij wiens ambassade zij werkzaam zijn.

In het tweede lid, onderdeel a, is bepaald dat het heffingsrecht over overheidspensioenen en andere soortgelijke beloningen is toegewezen aan de staat die het pensioen betaalt of die het fonds waaruit het pensioen wordt betaald in het leven heeft geroepen. Volgens onderdeel b komt het heffingsrecht over deze overheidspensioenen en andere soortgelijke beloningen echter uitsluitend toe aan de andere staat dan die kasstaat, als de natuurlijk persoon in kwestie de nationaliteit van de andere staat heeft en inwoner is van de andere staat. Maar voor het geval dat een dergelijk persoon op het moment van pensioengerechtigdheid geen inwoner meer is van de staat waar deze persoon de overheidsfunctie uitoefende, hebben de verdragsluitende staten het principe van bronstaat-heffing (de staat waar het pensioen voor fiscale tegemoetkoming in aanmerking is gekomen) voorrang gegeven boven het principe van woonstaatheffing. Dit is bewerkstelligd door in dat geval artikel 17, tweede lid voorrang te geven boven artikel 18, tweede lid, onderdeel b. Hierop is in de toelichting op dat artikel uitgebreid ingegaan.

Ingevolge het derde lid geldt de in het eerste en tweede lid opgenomen verdeling van heffingsrechten niet voor beloningen, waaronder pensioenen, die worden ontvangen ter zake van werkzaamheden die zijn of worden verricht voor een door de overheid gedreven onderneming. Artikel 14 (inkomsten uit dienstbetrekking), artikel 15 (directeursbeloningen), of artikel 16 (pensioenen, lijfrenten en socialezekerheidsuitkeringen) zijn dan van toepassing.

II.19. Studenten (artikel 19)

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

II.20. Overige inkomsten (artikel 20)

Artikel 20 verdeelt het heffingsrecht over inkomsten ter zake waarvan het heffingsrecht niet in de voorgaande artikelen van het Verdrag is behandeld («overige inkomsten»). In lijn met het OESO-modelverdrag bepaalt het eerste lid dat het heffingsrecht over dit inkomen, ongeacht de herkomst ervan, exclusief toekomt aan de verdragsluitende staat waar de ontvanger van die inkomsten woont.

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

II.21. Vermijding van dubbele belasting (artikel 21)

In artikel 21 is neergelegd op welke wijze de verdragsluitende staten dubbele belasting vermijden.

In het eerste tot en met het vierde lid is, in lijn met het Nederlandse verdragsbeleid, bepaald hoe Nederland voorziet in het vermijden van dubbele belasting voor inkomsten genoten door een inwoner van Nederland die volgens het Verdrag (ook) in Ierland mogen worden belast.

Uit het eerste lid volgt expliciet dat Nederland de inkomsten die (ook) in Ierland mogen worden belast in de grondslag mag betrekken waarnaar de Nederlandse belasting wordt geheven. Daarmee wordt ook bevestigd dat Nederland de tariefprogressie die met name in de inkomstenbelasting gestalte krijgt ook met betrekking tot inkomsten uit Ierland kan effectueren.

Het tweede lid bepaalt vervolgens dat voor de daar genoemde inkomsten belastingvermindering wordt verleend volgens de vrijstellingsmethode. Met betrekking tot de vennootschapsbelasting wordt daarbij het volgende opgemerkt. Met ingang van 1 januari 2012 is in afdeling 2.10a van de Wet Vpb 1969 de zogenoemde objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten opgenomen. Toegespitst op het onderhavige Verdrag wordt op basis van deze objectvrijstelling bij een belastingplichtige met winst uit Ierland de winst verminderd met de positieve en de negatieve bedragen van de winst uit Ierland die op basis van het Verdrag mede aan Ierland ter heffing is toegewezen en waarvoor Nederland op basis van de onderhavige bepaling voor positieve bedragen een vrijstelling dient te verlenen. Voor de toepassing van het tweede lid houdt dit in dat door de objectvrijstelling de desbetreffende uit Ierland afkomstige (en aan Ierland ter heffing toegewezen) winsten per saldo geen deel meer uitmaken van de in het eerste lid bedoelde grondslag waarover de vennootschapsbelasting wordt geheven. Dientengevolge behoeft de in het tweede lid opgenomen vrijstellingsmethode hierop geen toepassing meer te vinden en wordt door de toepassing van de objectvrijstelling in feite voorzien in het vermijden van dubbele belastingheffing. Aangezien de objectvrijstelling niet geldt voor de inkomstenbelasting, blijft de in de onderhavige bepaling opgenomen vrijstellingsmethode onverkort van belang voor de in dit onderdeel bedoelde inkomsten van natuurlijke personen.

In het derde lid wordt voor andere inkomsten waarover Ierland belasting mag heffen, uitgewerkt dat Nederland in die gevallen een vermindering ter vermijding van dubbele belasting verleent volgens de verrekeningsmethode met evenredigheidslimiet. Het betreft dividenden, vermogenswinsten, inkomen van bestuurders en sporters- en artiesten en afkoopsummen van pensioenen waarvoor een bronstaatheffing geldt. Voorts is expliciet vastgelegd dat de bepalingen van dit derde lid niet afdoen aan, kort gezegd, de in de Nederlandse regelgeving vastgelegde «gezamenlijke methode» en voortwentelingsmogelijkheid bij de verrekening van Ierse belasting.

In het vierde lid is ten slotte vastgelegd dat Nederland bij het vermijden van dubbele belasting, over winst behaald met een in Ierland gelegen vaste inrichting, de verrekeningsmethode hanteert in plaats van de vrijstellingsmethode, indien op grond van de Nederlandse regelgeving die methode toepassing vindt bij het vermijden van dubbele belasting over die inkomsten. Dit is de zogenoemde «zwartegatenbepaling». Zo is bij de hiervoor beschreven objectvrijstelling bepaald dat de objectvrijstelling niet geldt voor winst uit een laagbelaste buitenlandse beleggingsonderneming als bedoeld in artikel 15g van de Wet Vpb 1969; in dat geval wordt voorzien in een verrekening van de op die winst drukkende buitenlandse belasting op de voet van de in artikel 23d van de Wet Vpb 1969 getroffen regeling. Door opname van de onderhavige bepaling kan Nederland deze in de Nederlandse wetgeving opgenomen regeling ter vermijding van dubbele belasting ook in relatie tot Ierland toepassen.

In het vijfde lid is bepaald dat de in het tweede lid opgenomen vrijstellingsmethode geen toepassing vindt op bestanddelen van het inkomen indien de bronstaat de bepalingen van dit Verdrag toepast om dit inkomen vrij te stellen.

Vervolgens bepalen het zesde tot en met achtste lid hoe Ierland vermindering van dubbele belasting verleent voor inkomsten genoten door een inwoner van Ierland die volgens het Verdrag (ook) in Nederland mogen worden belast.

Het zesde lid, onderdeel a, beschrijft dat Ierland voor alle inkomenscategorieën de verrekeningsmethode hanteert ter vermindering van dubbele belasting. De Nederlandse belasting wordt verrekend tot maximaal de door Ierland geheven belasting over het ook aan Nederland ter heffing toegewezen inkomen. Ierland verleent bovendien een indirecte verrekening («*underlying credit*») ten aanzien van dividenden uitgedeeld door Nederlandse vennootschappen aan Ierse vennootschappen op deelnemingen van 5% of meer. Doel van deze indirecte verrekening is cumulatie van vennootschapsbelasting op dividenden te voorkomen. Hiertoe is in onderdeel b bepaald dat Ierland de Nederlandse belasting verrekent die is geheven van de uitdelende vennootschap met betrekking tot de winsten waaruit de dividenden zijn betaald.

Het zevende lid is opgenomen, omdat Ierland op basis van Ierse wetgeving slechts een verrekening van in het buitenland betaalde belasting kan geven indien de betreffende inkomsten afkomstig zijn uit een buitenlandse bron. Met deze bepaling wordt zeker gesteld dat aan deze voorwaarde is voldaan.

In het achtste lid is opgenomen dat Ierland als woonstaat bij het berekenen van de belasting over inkomensbestanddelen, eventueel vrijgestelde inkomensbestanddelen in de grondslag mag betrekken om de verschuldigde belasting over de rest van het inkomen te bepalen.

II.22. Recht op voordelen (artikel 22)

In artikel 22 van het Verdrag is in overeenstemming met de aanbevelingen in het rapport bij actiepunten 6 van het BEPS-project een zogeheten «*principal purposes test*» opgenomen ter bestrijding van verdragsmisbruik. Voorts is in het vierde lid een zogenoemde «*remittance-base-bepaling*» opgenomen die ziet op het verlenen van verdragsvoordelen voor inkomsten onder de voorwaarde dat die inkomsten naar het andere land zijn overgemaakt.

Op grond van het eerste lid worden verdragsvoordelen niet toegekend voor een inkomensbestanddeel indien het verkrijgen van dit verdragsvoordeel één van de voornaamste redenen was voor een constructie of transactie die tot dat voordeel heeft geleid.

In het tweede lid is bepaald dat op verzoek van een belastingplichtige de bevoegde autoriteit van de staat waarvan verdragsvoordelen worden gevraagd (veelal het bronland) de mogelijkheid heeft verdragsvoordelen toch toe te kennen voor zover wordt vastgesteld dat bij afwezigheid van een transactie of constructie bedoeld in het eerste lid, verdragsvoordelen ook gegeven zouden zijn (de zogenoemde «*vangnetbepaling*»).

In het derde lid is geregeld dat voordat een verdragsluitende staat aan een belastingplichtige de verdragsvoordelen op grond van dit artikel weigert, de verdragsluitende staat de andere verdragsluitende staat daarover raadpleegt (verplichte voorafgaande consultatie).

Het vierde lid bevat een zogenoemde «remittance-base-bepaling». Krachtens Ierse wetgeving worden inkomsten en vermogenswinsten onder omstandigheden alleen in Ierland in de belastingheffing betrokken indien zij zijn overgemaakt naar, of zijn ontvangen in, Ierland. Dit is het zogeheten «remittance»-principe. Om te voorkomen dat dergelijke inkomensbestanddelen zowel in Ierland als in Nederland bij de belastingheffing buiten aanmerking zouden blijven, is in het vierde lid overeengekomen dat een verdragsluitende staat slechts gehele of gedeeltelijke vermindering van belasting hoeft te verlenen voor dat deel van de inkomsten dat feitelijk naar de andere verdragsluitende staat is overgemaakt of aldaar is ontvangen. Dit houdt wat Nederland betreft in dat Nederland teruggaaf van eventueel, gelet op de bepalingen van het Verdrag, te veel geheven belasting zal verlenen, wanneer het desbetreffende inkomensbestanddeel naar Ierland wordt overgemaakt.

Voor de goede orde wordt erop gewezen dat het redactionele verschil tussen het eerste, tweede en derde lid, en het vierde lid, in de zin dat in het vierde lid de uitdrukking «inkomsten» en «vermogenswinsten» is gehanteerd in plaats van «inkomensbestanddelen», geen inhoudelijk verschil impliceert.

II.23. Non-discriminatie (artikel 23)

Artikel 23 is grotendeels gebaseerd op de in het OESO-modelverdrag opgenomen non-discriminatiebepaling. In lijn met het Nederlandse verdragsbeleid zoals beschreven in onderdeel 2.11.5 van de NFV 2011 is in het zesde lid een regeling opgenomen inzake voortgezette pensioenpremieaftrek.

Het eerste lid bevat het verbod op fiscale discriminatie naar nationaliteit.

In het tweede lid is een bepaling opgenomen voor zogenoemde staatloze personen.

Uit het derde lid volgt dat een verdragsluitende staat een vaste inrichting van een door een inwoner van de andere verdragsluitende staat gedreven onderneming niet ongunstiger mag behandelen dan de ondernemingen van de «eigen» inwoners. Deze staat is evenwel niet verplicht persoonlijke aftrekken en dergelijke te verlenen. Het uitgangspunt is immers dat met name de woonstaat van een belastingplichtige rekening moet houden met de persoonlijke omstandigheden van de belastingplichtige.

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

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

Het zesde lid bewerkstelligt een non-discriminatoire aftrek in de werkstaat van pensioenpremies die natuurlijke personen betalen bij voortgezette deelname aan een fiscaal erkende pensioenregeling in de andere staat (veelal de voormalige werkstaat). Een non-discriminatoire aftrek van pensioenpremies houdt in dat in de nieuwe werkstaat dezelfde belastingaftrek wordt verleend als wanneer deze pensioenpremies waren betaald

aan een pensioenfonds van de nieuwe werkstaat van de premiebetaler. Deze bepaling is met name van belang voor de voortgezette pensioenopbouw van werknemers die in concernverband gedurende langere tijd (soms enkele jaren) naar het buitenland worden uitgezonden. Een voortgezette pensioenopbouw tijdens de periode van uitzending voorkomt (voor de werknemer nadelige) pensioenbreuken. Aan de toepassing van het zesde lid zijn de volgende twee voorwaarden verbonden:

- a) de betrokken persoon betaalde reeds premies aan het desbetreffende pensioenfonds voordat hij inwoner werd van de huidige werkstaat, en
- b) de bevoegde autoriteit van de huidige werkstaat heeft erkend dat het pensioenfonds in het algemeen overeenkomt met voor belastingdoeleinden erkende pensioenfondsen van die staat.

Volgens het zevende lid is de toepassing van dit artikel niet beperkt tot de belastingen waar het Verdrag ingevolge artikel 2 op van toepassing is.

II.24. Procedure voor onderling overleg (artikel 24)

Artikel 24 bevat een regeling voor onderling overleg tussen de verdragsluitende staten (onderlinge overlegprocedure) en sluit aan bij artikel 25 van het OESO-modelverdrag. Daarbij zij opgemerkt dat de ook in het OESO-modelverdrag voorziene mogelijkheid van arbitrage in het Verdrag in een afzonderlijk artikel (artikel 25) is opgenomen. Voorts is in het onderhavige artikel een aanbeveling verwerkt die is gedaan in het rapport bij actiepunt 14 van het BEPS-project dat ziet op het verbeteren van geschillenbeslechting.¹⁹

Op basis van het eerste lid kan een inwoner van een verdragsluitende staat bij de aangewezen bevoegde autoriteit van elk van de verdragsluitende staten om een onderlinge overlegprocedure verzoeken wanneer hij van mening is dat de maatregelen van één of van beide staten voor hem leiden of zullen leiden tot belastingheffing die niet in overeenstemming is met het Verdrag. Dit kan zich, bijvoorbeeld, voordoen als bepalingen van het Verdrag in beide verdragsluitende staten verschillend worden uitgelegd en toegepast, of wanneer beide staten een verschillende winsttoerekening hanteren, waardoor ondanks de bepalingen van het Verdrag toch dubbele belasting ontstaat. Met de gecreëerde mogelijkheid om een verzoek te kunnen richten aan de bevoegde autoriteiten van beide staten, in plaats van alleen bij de bevoegde autoriteit van de staat waarvan de belastingplichtige inwoner is, wordt aangesloten bij de zodanige aanbeveling in het rapport bij actiepunt 14 van het BEPS-project.

Op grond van de tweede volzin van het eerste lid moet het verzoek worden ingediend binnen drie jaar nadat de maatregel die mogelijk belastingheffing in strijd met het belastingverdrag tot gevolg heeft voor het eerst bekend gemaakt is aan de belastingplichtige. Nederland heeft de procedure voor onderling overleg nader uitgewerkt in het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 29 september 2008, nr. IFZ 2008/248M (*Stcrt.* 2008, nr. 188).

Het tweede lid bevat een inspanningsverplichting voor de bevoegde autoriteiten om – indien een verzoek gegrondd voorkomt – in onderling overleg eventuele belastingheffing die in strijd is met het belastingverdrag weg te nemen. In de tweede volzin is de verplichting opgenomen voor de staten om niettegenstaande de termijnen in hun nationale wetgeving de uitkomst van een procedure voor onderling overleg te implementeren.

¹⁹ OECD (2015), Make dispute resolution mechanisms more effective, Action 14 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

Op grond van het derde lid trachten bevoegde autoriteiten in onderling overleg moeilijkheden en twijfelpunten die ontstaan bij de uitleg en toepassing van een belastingverdrag weg te nemen. Uit de tweede volzin volgt dat bevoegde autoriteiten ook in overleg kunnen treden bij situaties van dubbele belastingheffing die niet in het belastingverdrag zijn geregeld. Op grond van het derde lid kunnen de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staten problemen bij de toepassing van het Verdrag in onderling overleg adresseren zonder dat daaraan een verzoek ten grondslag ligt.

In het vierde lid is opgenomen dat rechtstreeks overleg kan plaatsvinden tussen de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staten om overeenstemming te bereiken in het kader van een onderlinge overlegprocedure. Dit overleg is vormvrij. In tegenstelling tot het in het OESO-modelverdrag opgenomen artikel, is op verzoek van Ierland niet expliciet vermeld dat overleg tussen de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staten kan geschieden in een gezamenlijke commissie. Omdat Ierland van mening is dat zonder deze bepaling ook een overleg kan worden georganiseerd in de vorm van een gezamenlijke commissie kon Nederland hiermee akkoord gaan.

II.25. Arbitrage (artikel 25)

Artikel 25 bevat bepalingen over verplichte en bindende arbitrage als sluitstuk van de in artikel 24 opgenomen procedure voor onderling overleg. Het eerste lid regelt de verplichte bindende arbitrage zoals door de OESO was voorgesteld in de update van het OESO-modelverdrag en die inmiddels op 22 november 2017 is gepubliceerd. De overige leden bevatten bepalingen die de arbitrageprocedure uitwerken. Deze leden zijn gebaseerd op de bepalingen over arbitrage in het Multilaterale Instrument en op uitvoeringsregels die worden ontwikkeld in de *Sub Group on Arbitration* van de OESO. Nederland en Ierland hebben gekozen de arbitrageprocedure zo gedetailleerd mogelijk uit te werken in het Verdrag aan de hand van deze voorbeelden.

Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat inmiddels ook de Richtlijn (EU) 2017/1852 betreffende mechanismen ter beslechting van belastinggeschillen in de Europese Unie (PbEU 2017, L 265) tot stand is gekomen («arbitragerichtlijn»). Deze richtlijn, die voor Nederland is geïmplementeerd in de Wet fiscale arbitrage, bevat eveneens een procedure voor onderling overleg tussen de bevoegde autoriteiten van de betrokken lidstaten en een procedure voor arbitrage. De procedures van het Verdrag en van de arbitragerichtlijn staan in beginsel naast elkaar.

Op grond van het eerste lid van artikel 25 worden zaken waar de bevoegde autoriteiten in een procedure voor onderling overleg geen overeenstemming over kunnen bereiken op schriftelijk verzoek van een persoon voorgelegd voor arbitrage. In beginsel komt een zaak daarvoor in aanmerking als de bevoegde autoriteiten niet binnen – kort gezegd – twee jaar na de start van de procedure overeenstemming bereiken. Het verplichte karakter houdt in dat de verdragsluitende staten zich niet aan – door een belastingplichtige verzochte – arbitrage kunnen onttrekken. Het bindende karakter houdt in dat de verdragsluitende staten gebonden zijn aan de uitkomst van een arbitrageprocedure. Hierop bestaan twee uitzonderingen, namelijk indien de belastingplichtige niet akkoord gaat met de uitkomst van de arbitrageprocedure of indien de bevoegde autoriteiten het, binnen negentig dagen nadat de arbitragebeslissing bekend geworden is, eens worden over een alternatieve oplossing. Daarnaast is in het eerste lid, in aanvulling op de voorbehouden in het zeventiende lid, bepaald dat zaken die reeds zijn behandeld door een

rechterlijke instantie of administratieve rechtbank van een verdragsluitende staat niet voor arbitrage in aanmerking komen.

Het tweede en derde lid betreffen situaties die de tweejaarstermijn van het eerste lid doen stuiten. Daarvan is sprake als een bevoegde autoriteit de procedure voor onderling overleg heeft opgeschort in verband met, kortweg, een lopende rechtszaak over een vergelijkbare zaak. Ook als de belastingplichtige die om het onderlinge overleg heeft verzocht en de bevoegde autoriteit overeengekomen zijn de procedure voor onderling overleg aan te houden, stuit de tweejaarstermijn. Op grond van het derde lid, wordt de tweejaarstermijn uit het eerste lid verlengd met de periode die een belastingplichtige nodig heeft om de informatie aan te leveren waar de bevoegde autoriteiten om hebben verzocht om tot een beoordeling van de zaak te kunnen komen.

Op grond van het vierde lid wordt de arbitrageprocedure beëindigd als gedurende het arbitrageproces, maar vóór de definitieve beslissing, de zaak behandeld is door een rechterlijke instantie of administratieve rechtbank.

Volgens het vijfde lid dienen de verdragsluitende staten ervoor te zorgen dat door de persoon die een verzoek tot onderling overleg heeft ingediend, en door eventuele betrokken adviseurs, schriftelijk wordt verklaard dat informatie die in het kader van de arbitrageprocedure is verkregen niet openbaar wordt gemaakt. Als dit toch gebeurt voordat het arbitragepanel de uitkomst heeft gecommuniceerd met de bevoegde autoriteiten, worden de arbitrageprocedure en de procedure voor onderling overleg beëindigd.

Het zesde lid, onderdeel a, regelt in welke gevallen een belastingplichtige wordt geacht niet akkoord te zijn gegaan met de overeengekomen regeling waardoor de arbitragebeslissing met betrekking tot de kwestie ten uitvoer wordt gelegd. Onderdeel b geeft aan in welke gevallen de verdragsluitende staten niet gebonden zijn aan de arbitragebeslissing. Dit is het geval indien:

- (i) een rechterlijke instantie van een verdragsluitende staat definitief heeft geoordeeld dat de arbitragebeslissing ongeldig is; of,
- (ii) een persoon betrokken bij de zaak een rechtszaak start over kwesties die aan de orde zijn gekomen in de overeengekomen onderlinge regeling ter uitvoering van de arbitragebeslissing (zie artikel 25, achtste lid).

In het zevende lid is bepaald dat een verzoek tot arbitrage schriftelijk dient te worden ingediend, voldoende informatie dient te bevatten alsmede een schriftelijke verklaring dat in vergelijkbare zaken niet reeds uitspraak is gedaan door een rechterlijke instantie of administratieve rechtbank. Als een indicatie dat het verzoek en de begeleidende verklaringen ook naar de andere bevoegde autoriteit zijn gestuurd ontbreekt, zal de ontvangende bevoegde autoriteit het verzoek en de bijlagen binnen tien dagen doorsturen.

Het achtste lid schrijft voor welke informatie het verzoek op zijn minst dient te bevatten. Tevens is in het achtste lid verduidelijkt dat de tweejaarstermijn bedoeld in het eerste lid start nadat beide bevoegde autoriteiten deze informatie hebben ontvangen.

Het negende lid geeft regels voor het vaststellen van de start van de tweejaarstermijn bedoeld in het eerste lid en achtste lid.

Het tiende lid bevat regels over de samenstelling en aanwijzing van het arbitragepanel. Onderdeel a schrijft voor dat een arbitragepanel uit drie leden bestaat met ervaring of expertise op het gebied van internationaal belastingrecht en dat de aangewezen arbiters onafhankelijk moeten zijn en blijven van de bevoegde autoriteiten, de belastingdiensten en Ministeries van Financiën van de verdragsluitende staten en van personen (en hun adviseurs) die geraakt worden door de zaak. Op basis van onderdeel b wijst elke bevoegde autoriteit binnen zestig dagen na het arbitrageverzoek één lid van het panel aan. De twee aldus aangewezen arbiters wijzen vervolgens tezamen binnen zestig dagen een derde arbiter aan, die als voorzitter van het arbitragepanel functioneert. Deze voorzitter mag niet de nationaliteit hebben van een van de verdragsluitende staten of inwoner zijn van een van de verdragsluitende staten. Onderdeel c bevat regels die ervoor zorgen dat er een arbitragepanel wordt ingesteld als de verdragsluitende staten geen arbiter aanwijzen of als geen voorzitter wordt benoemd binnen de gestelde termijn. Onderdeel d bepaalt tot slot wanneer een arbiter formeel is aangewezen.

Op grond van het elfde lid geldt, tenzij de bevoegde autoriteiten onderling anders overeenkomen, de zogenoemde final-offer-arbitrage. Bij deze vorm van arbitrage stellen de bevoegde autoriteiten elk een oplossing voor aan het arbitragepanel. Het arbitragepanel kiest een van de voorgestelde oplossingen, op basis van een meerderheid van stemmen, zonder daarbij de overwegingen die aan de keuze ten grondslag liggen te vermelden (onderdelen a en e). Het voorstel van een bevoegde autoriteit mag vergezeld gaan van een toelichtende notitie (onderdeel b). Een bevoegde autoriteit kan ook een reactie op het voorstel en/of de toelichtende notitie van de andere bevoegde autoriteit sturen aan deze bevoegde autoriteit en het arbitragepanel (onderdeel c). Daarnaast zullen de arbiters zoveel mogelijk communiceren door middel van tele- en videoconferenties (onderdeel d).

In het twaalfde lid is bepaald dat voor toepassing van artikelen 26 (uitwisseling van informatie) en 27 (bijstand bij invordering) en de nationale wetgeving in de verdragsluitende staten met betrekking tot uitwisseling en vertrouwelijkheid van informatie en bijstand, de arbiters en hun staf worden aangemerkt als gevolmachtigde vertegenwoordiger van de bevoegde autoriteit.

Volgens het dertiende lid dienen de bevoegde autoriteiten er ook voor te zorgen dat de leden van het arbitragepanel en hun staf schriftelijk verklaren de informatie die aan hen wordt verstrekt in het kader van de arbitrageprocedure als vertrouwelijk te behandelen in lijn met de betreffende bepalingen van het Verdrag en nationale wetgeving van de verdragsluitende staten.

Op basis van het veertiende lid kunnen de bevoegde autoriteiten nieuwe arbiters aanwijzen indien het arbitragepanel niet binnen de in onderdeel e van het elfde lid voorgeschreven termijn één van de door de bevoegde autoriteiten voorgestelde oplossingen kiest.

Op grond van vijftiende lid worden de procedure voor onderling overleg en de arbitrageprocedure beëindigd indien:

- (i) de bevoegde autoriteiten gedurende het arbitrageproces, en voordat het arbitragepanel tot een beslissing is gekomen, de kwesties die aan de orde komen in de arbitrageprocedure oplossen; of,
- (ii) de belastingplichtige zijn verzoek om onderling overleg of om arbitrage intrekt.

In het zestiende lid is de wijze waarop de kosten van een arbitrageprocedure gedragen worden door de verdragsluitende staten opgenomen.

In het zeventiende lid zijn op verzoek van Ierland voorbehouden opgenomen bij de toegang tot arbitrage in lijn met de keuze van Ierland in het Multilaterale Instrument. Mede gezien het feit dat in het kader van het Multilaterale Instrument dergelijke voorbehouden door een verdragspartner geaccepteerd moeten worden, is Nederland hiermee akkoord gegaan. Onderdeel a bevat een voorbehoud voor gevallen waarin de belastingplichtige, een verbonden persoon of een vertegenwoordiger daarvan, is veroordeeld door een rechterlijke instantie of een bestuurlijke boete opgelegd heeft gekregen vanwege belastingfraude, het ontgaan van belasting of belastingontwijking. Ierland legt dit voorbehoud, ondanks verschillen in redactie, op dezelfde manier uit als het desbetreffende voorbehoud van Ierland in het Multilaterale Instrument. Uit onderdeel b volgt een voorbehoud betreffende zaken waarop Ierse nationale anti-misbruikbepalingen van toepassing zijn. Tot slot is in onderdeel c een voorbehoud opgenomen om dubbelloop van arbitrageprocedures ten aanzien van een zaak te voorkomen.

In het achttiende lid is neergelegd dat de bevoegde autoriteiten de uitkomst van een arbitrageprocedure binnen honderdtachtig dagen nadat de arbitragebeslissing bekend geworden is, zullen implementeren via de oorspronkelijke procedure voor onderling overleg.

II.26. Uitwisseling van informatie (artikel 26)

Artikel 26 verplicht de verdragsluitende staten om, op verzoek, automatisch of spontaan, informatie uit te wisselen. Het artikel komt overeen met artikel 26 van het OESO-modelverdrag en is in lijn met het Nederlandse verdragsbeleid.

Uit het eerste lid volgt de werkingssfeer van de informatie-uitwisseling. Volgens de tweede volzin is de informatie-uitwisseling niet beperkt tot informatie ten aanzien van inwoners van de verdragsluitende staten en evenmin tot de belastingen waarop het Verdrag van toepassing is.

Het tweede lid regelt hoe de verdragsluitende staat die informatie ontvangt van de andere verdragsluitende staat met deze informatie dient om te gaan in termen van vertrouwelijkheid. Het tweede lid bevat ook de toevoeging (overeenkomstig het tweede lid van artikel 26 OESO-modelverdrag) dat de ontvangende staat de informatie onder voorwaarden ook voor niet-fiscale doeleinden mag gebruiken. Namelijk indien dat in elk van de verdragsluitende staten wettelijk is toegestaan en mits de aanleverende bevoegde autoriteit dit toestaat. Op basis van deze volzin kan door Nederland en Ierland uitgewisselde informatie door Nederland ook gebruikt worden voor de uitvoering van de Nederlandse inkomensafhankelijke regelingen (toeslagen). Van belang hierbij is dat de belastingautoriteit van Ierland, met inachtneming van privacybescherming, informatie kan uitwisselen met het Ierse instituut dat gaat over de toekenning en uitbetaling van Ierse toeslagen (*Department of Social Protection*).

Op grond van het derde lid kunnen de verdragsluitende staten de voor een arbitrageprocedure noodzakelijke informatie verstrekken aan de arbiters en zijn de arbiters gebonden aan de regels omtrent vertrouwelijkheid in het tweede lid.

In het vierde lid wordt aangegeven onder welke omstandigheden een verdragsluitende staat geen informatie hoeft te verstrekken aan de andere verdragsluitende staat.

Het vijfde lid brengt expliciet tot uitdrukking dat een staat niet kan weigeren informatie uit te wisselen op grond van het feit dat deze staat de informatie niet nodig heeft voor de eigen belastingheffing.

Tot slot bepaalt het zesde lid dat het enkele feit dat informatie in het bezit is van bijvoorbeeld een bank, een andere financiële instelling of een zaakwaarnemer, of dat de informatie betrekking heeft op eigendomsverhoudingen, niet de grond mag zijn op basis waarvan informatie niet wordt uitgewisseld.

II.27. Bijstand bij de invordering van belastingen (artikel 27 en Protocol artikel XIV)

In artikel 27 zijn de verdragsluitende staten samenwerking bij de invordering van belastingen overeengekomen. Het artikel is, afgezien van het derde lid, gelijk aan artikel 27 van het OESO-modelverdrag.

Het eerste lid bevat de verplichting tot het verlenen van de bijstand. Net als het geval is bij de uitwisseling van informatie, is de bijstand bij invordering niet beperkt tot inwoners van de verdragsluitende staten en evenmin tot de belastingen waarop het Verdrag van toepassing is. In afwijking van onderdeel 2.16.2 van de NFV 2011 is geen doelmatigheidsdrempel opgenomen. Reden hiervoor is het actuele inzicht dat bijstand bij invordering ook wenselijk kan zijn voor relatief kleine terugvorderingen. Hierbij is wel van belang dat in het achtste lid een algemene proportionaliteitstoets is opgenomen voor bijstand bij invordering, overeenkomstig het OESO-modelverdrag.

Het tweede lid bepaalt wat voor de toepassing van dit artikel wordt verstaan onder een «belastingvordering». Het gaat om belastingvorderingen met betrekking tot alle soorten belastingen, met inbegrip van bijkomende kosten. Vorderingen die betrekking hebben op belastingen geheven op een wijze die in strijd is met het Verdrag zelf of met andere verdragen waarbij de staten partij zijn, worden van de invorderingsbijstand uitgezonderd. Bijkomende kosten die onder de invorderingsbijstand vallen, zijn interest, bestuursrechtelijke boetes en de kosten van invordering of van conservatoire maatregelen.

Ingevolge het derde lid kan een verdragsluitende staat om bijstand bij invordering verzoeken wanneer een belastingvordering volgens de wetgeving van die staat kan worden ingevorderd en aan een belasting-schuldige geen (rechts)middelen meer ter beschikking staan om de invordering tegen te houden. Overeenkomstig het Nederlandse verdragsbeleid, dat is neergelegd in onderdeel 2.16.2 van de NFV 2011, verschillen de voorwaarden voor invorderingsbijstand op basis van dit artikel al naar gelang de belastingvordering een inwoner of een niet-inwoner betreft. Ter zake van niet-inwoners zijn de voorwaarden voor een verzoek om bijstand strenger en wordt alleen bijstand verleend als de belastingvordering niet meer openstaat voor beroep. Voor inwoners geldt dat bijstand wordt verleend als geen beroep is ingesteld. Op deze manier is de rechtsbescherming voor niet-inwoners, die waarschijnlijk minder op de hoogte zijn van de bezwaar- en beroepsmogelijkheden in de andere staat, beter geborgd.

Het vierde lid ziet op het nemen van conservatoire maatregelen. De aangezochte staat dient voor de invordering van een buitenlandse belastingschuld dezelfde conservatoire maatregelen te nemen die deze staat zou nemen voor de invordering van een binnenlandse schuld. De aangezochte staat zal reeds ingaan op een verzoek om conservatoire maatregelen te nemen, ook al is de belastingschuld nog niet invorderbaar of nog vatbaar voor bezwaar en beroep.

Het vijfde lid bevat twee voorbeholden op het in het derde en vierde lid neergelegde verzoek voor de aangezochte staat om de buitenlandse belastingschuld in te vorderen als ware het een binnenlandse belasting-schuld. Ten eerste gelden de nationale regels met betrekking tot verjaring van de invordering van belasting-schulden niet voor buitenlandse belastingvorderingen. Ten tweede is bepaald dat aan buitenlandse belastingvorderingen geen voorrang wordt verleend.

Ingevolge het zesde lid kunnen procedures inzake het bestaan, de geldigheid of het bedrag van een belastingvordering van een verzoekende staat niet voor een rechterlijke instantie of administratiefrechtelijk lichaam van een aangezochte staat worden gebracht.

Uit het zevende lid volgt dat wanneer niet langer is voldaan aan de voorwaarden voor het doen van een verzoek tot invordering, bijvoorbeeld omdat een vordering niet langer invorderbaar is in de verzoekende staat, de verzoekende staat de aangezochte staat onverwijld op de hoogte dient te brengen van deze gewijzigde omstandigheden.

In het achtste lid is een aantal beperkingen opgenomen ten aanzien van de verplichting van de aangezochte staat om aan een bijstandsverzoek van de verzoekende staat te voldoen, waaronder een proportionaliteits-toets; die bepaalt dat bijstand niet hoeft te worden verleend in gevallen waarin de administratieve last voor de aangezochte staat duidelijk onevenredig is ten opzichte van het voordeel dat door de verzoekende staat kan worden behaald.

Ierland kon niet instemmen met het verzoek van Nederland om de bijstand bij invordering uit te breiden naar de naar invordering van inkomensafhankelijke regelingen (toeslagen) omdat hier in Ierland een wettelijke basis voor ontbreekt. In artikel XIV van het Protocol is echter wel een bepaling opgenomen op basis waarvan de werkingssfeer van artikel 27 van het Verdrag in de toekomst kan worden uitgebreid naar bijstand bij de invordering van inkomensafhankelijke regelingen. Wederzijdse bijstand met betrekking tot terugvordering van ten onrechte verstrekte toeslagen wordt echter ook bestreken door de Verordening (EG) nr. 883/2004 (betreffende de coördinatie van de sociale zekerheidsstelsels) en Verordening (EG) nr. 987/2009 (tot vaststelling van de wijze van toepassing van Verordening (EG) nr. 883/2004 betreffende de coördinatie van de sociale zekerheidsstelsels) waarbij beide verdragsluitende staten partij zijn. De wederzijdse bijstandsmogelijkheden in de Europese basisverordening voor sociale zekerheid gelden voor alle toeslagen die Nederland kent, behoudens de huurtoeslag.

II.28. Leden van diplomatieke vertegenwoordigingen en consulaire posten (artikel 28)

Artikel 28 ziet op de toepassing van het Verdrag in relatie tot leden van een diplomatieke vertegenwoordiging of consulaire post.

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

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

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

II.29. Uitbreiding tot andere gebieden (artikel 29)

Het eerste lid bepaalt dat het Verdrag – mits aan bepaalde voorwaarden wordt voldaan – kan worden uitgebreid tot andere delen van het Koninkrijk. Ten behoeve van die uitbreiding zou een separaat verdrag gesloten moeten worden dat de goedkeuring van het parlement behoeft.

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

II.30. Inwerkingtreding (artikel 30)

Artikel 30 regelt de inwerkingtreding van het Verdrag. Volgens het eerste lid stellen de verdragsluitende staten elkaar via diplomatieke notawisseling ervan in kennis dat de in hun staat vereiste wettelijke procedures voor de inwerkingtreding van het Verdrag zijn vervuld. Het Verdrag treedt dan in werking op de laatste dag van de maand volgend op de maand waarin de laatste van de beide kennisgevingen is ontvangen.

Uit onderdelen a en b van het eerste lid volgt wanneer de bepalingen van het Verdrag toepassing vinden in de verdragsluitende staten. Voor Nederland vinden de bepalingen toepassing voor belastingjaren en -tijdvakken beginnend, en op belastbare gebeurtenissen die zich voordoen, op of na 1 januari van het kalenderjaar dat volgt op het kalenderjaar waarin het Verdrag in werking is getreden (onderdeel a). Voor Nederland geldt een onderscheid tussen de vennootschapsbelasting en de overige belastingen waarop het Verdrag van toepassing is. Voor de vennootschapsbelasting wordt aangesloten bij het boekjaar en voor de overige belastingen bij het aanslagjaar (onderdeel b).

Het tweede lid regelt de beëindiging van de Overeenkomst van 1969. De Overeenkomst van 1969 is niet meer van toepassing vanaf het tijdstip dat het Verdrag van toepassing wordt.

Het derde lid bevat een algemene overgangsmaatregel op verzoek; als een persoon door het Verdrag in een nadeligere fiscale positie komt te verkeren dan onder de Overeenkomst van 1969, dan kan die persoon kiezen voor verlengde toepassing van de Overeenkomst van 1969. In dat geval blijven de bepalingen van de Overeenkomst van 1969 ten aanzien van die persoon nog voor een periode van twaalf maanden, volgend op het tijdstip dat het Verdrag anders van toepassing zou zijn geworden ten aanzien van deze persoon, van toepassing. Na twaalf maanden gelden dan onverkort de bepalingen van het Verdrag.

Het vierde lid bevat op verzoek van Ierland een specifieke overgangsregeling met betrekking tot pensioenen, andere soortgelijke beloningen, lijfrenten en socialezekerheidsuitkeringen, die reeds zijn ingegaan op het tijdstip dat het Verdrag van toepassing wordt. Het vierde lid bepaalt dat de fiscale behandeling onder de Overeenkomst van 1969 in de tijd onbeperkt wordt voortgezet voor reeds ingegane uitbetalingen van pensioenen, andere soortgelijke beloningen, lijfrenten en socialezekerheidsuitkeringen, tenzij de genietter ervan uitdrukkelijk kiest voor toepassing van de bepalingen van het Verdrag. Deze keuze kan worden gemaakt tot twee jaar nadat het Verdrag van toepassing is geworden en is onherroepelijk.

II.31. Beëindiging (artikel 31)

Het Verdrag kan na verloop van vijf jaar na de datum van inwerking-treding door elk van de verdragsluitende staten worden beëindigd. Beëindiging dient langs diplomatieke weg te geschieden door een kennisgeving van beëindiging, met inachtneming van een opzegtermijn van ten minste zes maanden vóór het einde van enig kalenderjaar dat aanvangt na afloop van die vijfjaarsperiode.

Uit onderdeel a volgt dat indien de kennisgeving is gedaan in de eerste zes maanden van een kalenderjaar, het Verdrag wat betreft Nederland ophoudt van toepassing te zijn voor belastingjaren en -tijdvakken beginnend, en belastbare gebeurtenissen die zich voordoen, na het einde van het kalenderjaar waarin de kennisgeving van beëindiging is gedaan. Indien de kennisgeving is gedaan in de laatste zes maanden van een kalenderjaar, houdt het Verdrag wat betreft Nederland op van toepassing te zijn voor belastingjaren en -tijdvakken beginnend, en belastbare gebeurtenissen die zich voordoen, na het einde van het kalenderjaar volgend op het kalenderjaar waarin de kennisgeving van beëindiging is gedaan.

Wat betreft Ierland is in onderdeel b in lijn met Artikel 30 betreffende inwerkingtreding een onderscheid aangebracht tussen de vennootschapsbelasting waarvoor wordt aangesloten bij het boekjaar en de overige belastingen waarvoor wordt aangesloten bij het aanslagjaar.

De Staatssecretaris van Financiën,
M. Snel

De Minister van Buitenlandse Zaken,
S.A. Blok