



# de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

## **Sectie IFZ NOB – April 2022**

### **Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020 en door Nederland gesloten belastingverdragen**

#### **Inleiding**

In dit memo volgt een uiteenzetting van een onderzoek naar de uitgangspunten uit de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020 en de mate waarin deze uitgangspunten zijn gerealiseerd in de nadien afgesloten belastingverdragen. Het onderzoek richt zich voornamelijk op hoofdstuk 4 van de Notitie over de belangrijkste afwijkingen en aanvullingen op het OESO-modelverdrag in het Nederlandse verdragsbeleid.<sup>1</sup> Het betreft de belastingverdragen met Bulgarije, Chili, Colombia, Cyprus, Kosovo en Liechtenstein.<sup>2</sup> Ook het tweede protocol tot wijziging van het verdrag met Duitsland en het protocol tot wijziging van het verdrag met Polen is na publicatie van de Notitie ondertekend.<sup>3</sup> Het tweede wijzigingsprotocol van het verdrag met Duitsland is niet meegenomen in dit onderzoek, aangezien dit protocol (vrijwel) geen wijzigingen bevatte voor de in de Notitie genoemde punten. Het wijzigingsprotocol van het verdrag met Polen bevatte wel enkele relevante veranderingen en is daarom meegenomen in het onderzoek.

In dit memo is per uitgangspunt uit de Notitie een korte toelichting opgenomen, waarin wordt uitgelegd wat de ratio is achter het uitgangspunt en hoe dit uitgangspunt in de relevante verdragen tot uiting is gekomen.

#### **Nadere invulling inwonerschap<sup>4</sup>**

In het OESO-modelverdrag is bepaald dat personen die onderworpen zijn aan belastingheffing gelden als verdragsinwoner.<sup>5</sup> Nederland acht het onduidelijk wat precies moet worden verstaan onder onderworpenheid en streeft daarom naar opname van een bepaling waaruit blijkt dat ook subjectief vrijgestelde lichamen als verdragsinwoner gelden.<sup>6</sup>

---

<sup>1</sup> Bij de onderwerpen die zich daarvoor lenen wordt in de voetnoten aandacht besteed aan de doorwerking van het BEPS-project in het Nederlandse verdragsbeleid.

<sup>2</sup> De Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020 is gepubliceerd op 25 juni 2020. Het verdrag met Bulgarije is ondertekend op 14 september 2020, het verdrag met Chili op 25 januari 2021, het verdrag met Colombia op 16 februari 2022, het verdrag met Cyprus op 1 juni 2021, het verdrag met Kosovo op 29 juli 2020 en het verdrag met Liechtenstein op 3 juni 2020. Aangezien het verdrag met Liechtenstein zeer kort voor publicatie van de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020 is ondertekend, hebben we ervoor gekozen dit verdrag in het onderzoek te betrekken.

<sup>3</sup> Het tweede wijzigingsprotocol van het verdrag met Duitsland is ondertekend op 24 maart 2021 en het wijzigingsprotocol van het verdrag met Polen is ondertekend op 29 oktober 2020.

<sup>4</sup> Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020, onderdeel 4.2.

<sup>5</sup> In navolging van actiepunten 2 en 6 van het BEPS-project heeft Nederland in de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020, onderdeel 3.3.3 aangegeven ook een corporate tie-breaker met onderlinge overlegprocedure in zijn verdragen op te willen nemen. Alle onderzochte verdragen hebben een dergelijke corporate tie-breaker bepaling: art. 4, vijfde lid, Verdrag Nederland-Bulgarije 2020, art. 4, derde lid, Verdrag Nederland-Chili 2021, art. 4, vierde lid, Verdrag Nederland-Colombia 2022, art. 4, derde lid, Verdrag Nederland-Cyprus 2021, art. 4, derde lid, Verdrag Nederland-Kosovo 2020, art. 4, derde lid, Verdrag Nederland-Liechtenstein 2020 en art. 4, derde lid, Verdrag Nederland-Polen 2002 als gevolg van art. 4, tweede lid, Wijzigingsprotocol 2020.

<sup>6</sup> Daarnaast streeft Nederland ernaar om in al zijn verdragen bepaling over hybride entiteiten en een specifieke saving clause op te nemen, blijkens Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020, onderdelen 3.3.1 en 3.3.2. In de verdragen met Bulgarije, Colombia en Cyprus zijn beide bepalingen overgenomen: art. 1, tweede lid en derde lid, Verdrag Nederland-Bulgarije 2020, art. 1, tweede lid, Verdrag Nederland-Colombia 2022 en art. 1, tweede en derde lid, Verdrag Nederland-Cyprus 2021. Het verdrag met Chili heeft een bepaling over hybride entiteiten in art. 1, tweede lid, Verdrag Nederland-Chili 2021 en een saving clause in art. 1, derde lid, Verdrag Nederland-Chili 2021. In de verdragen met Kosovo en Liechtenstein is alleen een hybride entiteiten-bepaling opgenomen: art. 1, tweede lid, Verdrag Nederland-Kosovo 2020 en art. 1, tweede lid, Verdrag Nederland-Liechtenstein 2020. Door art. 2 Wijzigingsprotocol 2020 is in art. 1, tweede lid, Verdrag Nederland-Polen 2002 ook een bepaling over hybride entiteiten alsmede een saving clause opgenomen.

Hierdoor kunnen bijvoorbeeld charitatieve instellingen verdragsvoordelen genieten. Een dergelijke bepaling is enkel in de verdragen met Bulgarije en Colombia opgenomen.<sup>7</sup>

### **Uitsluiting van voordelen voor VBI's<sup>8</sup>**

Indien in een verdrag een bepaling is opgenomen om subjectief vrijgestelde lichamen als verdragsinwoner te doen gelden, streeft Nederland naar opname van een bepaling op grond waarvan vrijgestelde beleggingsinstellingen (VBI's) uitgesloten worden van bepaalde verdragsvoordelen. Dit om oneigenlijk gebruik van dit beleggingsvehikel te voorkomen. Aangezien slechts in de verdragen met Bulgarije en Colombia een bepaling is opgenomen om inwonerschap toe te delen aan subjectief vrijgestelde lichamen, zijn dit ook de enige verdragen waarbij het noodzakelijk is om een bepaling voor uitsluiting van verdragsvoordelen voor VBI's toe te voegen. Dit is dan ook slechts in de verdragen met Bulgarije en Colombia gebeurd.<sup>9</sup>

### **Offshore activiteiten<sup>10</sup>**

Om Nederlandse belastingclaims op activiteiten in de Noordzee te verzekeren, streeft Nederland naar een uitbreiding van de definitie van het begrip vaste inrichting voor werkzaamheden buitengaats. Door een dergelijke uitbreiding zal er eerder sprake zijn van een vaste inrichting bij offshore activiteiten. Een dergelijke bepaling is in ieder recent afgesloten verdrag opgenomen. In het verdrag met Cyprus is een separaat artikel voor offshore activiteiten opgenomen.<sup>11</sup> In het verdrag met Chili vallen offshore activiteiten onder het begrip 'extraction of natural resources'.<sup>12</sup> Onder deze bepaling vallen ook mijnbouwactiviteiten op het land. In de overige verdragen is in art. 5 een onderdeel opgenomen dat op offshore activiteiten ziet.<sup>13</sup>

### **Bronheffing op deelnemingsdividenden<sup>14</sup>**

Nederland streeft naar een uitsluitende woonstaatheffing voor deelnemingsdividenden.<sup>15</sup> Dit ter voorkoming van economisch dubbele belasting. De verdragen met Bulgarije, Cyprus, Kosovo en Liechtenstein kennen een uitsluitende woonstaatheffing voor deelnemingsdividenden.<sup>16</sup> De verdragen met Chili en Colombia voorzien conform het OESO-modelverdrag in een maximaal bronheffingsstarief op deelnemingsdividenden van 5%.<sup>17</sup>

---

<sup>7</sup> Art. 4, tweede lid, Verdrag Nederland-Bulgarije 2020 en art. 4, tweede lid, Verdrag Nederland-Colombia 2022. In deze bepalingen is opgenomen dat een persoon, niet zijnde een natuurlijke persoon, wordt geacht aan belastingheffing onderworpen te zijn, als de persoon voor de winstbelasting van de desbetreffende staat wordt gezien als inwoner en het door de persoon genoten inkomen in die staat niet rechtstreeks wordt toegerekend aan de belanghebbenden bij die persoon.

<sup>8</sup> Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020, onderdeel 4.3.2.

<sup>9</sup> Art. II, eerste lid, Protocol Verdrag Nederland-Bulgarije 2020 en art. II, eerste lid, Protocol Verdrag Nederland-Colombia 2022.

<sup>10</sup> Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020, onderdeel 4.4.

<sup>11</sup> Art. 19 Verdrag Nederland-Cyprus 2021. Het verdrag met Polen kent in art. 24 ook een separaat artikel voor offshore activiteiten. Deze bepaling was reeds in het oude verdrag opgenomen.

<sup>12</sup> Art. 5, derde lid, letter b, Verdrag Nederland-Chili 2021.

<sup>13</sup> Art. 5, vierde lid, Verdrag Nederland-Bulgarije 2020, art. 5, vierde lid, Verdrag Nederland-Colombia 2022, art. 5, vierde lid, Verdrag Nederland-Kosovo 2020 en art. 5, vierde lid, Verdrag Nederland-Liechtenstein 2020.

<sup>14</sup> Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020, onderdeel 4.5.2.

<sup>15</sup> Daarnaast tracht Nederland in al zijn verdragen een minimumbezitsperiode voor dividenden op te nemen in lijn met actiepunt 6 van het BEPS-project, blijktens Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020, onderdeel 3.3.5. In alle onderzochte verdragen is dit gelukt: art. 10, derde lid, letter a, Verdrag Nederland-Bulgarije 2020, art. 10, tweede lid, letter a, Verdrag Nederland-Chili 2021, art. 10, tweede lid, letter b, Verdrag Nederland-Colombia 2022, art. 10, derde lid, letter a, Verdrag Nederland-Cyprus 2021, art. 10, derde lid, letter a, Verdrag Nederland-Kosovo 2020, art. 10, derde lid, letter a, Verdrag Nederland-Liechtenstein 2020. In het verdrag met Polen is de minimumbezitsperiode niet overgenomen, ook niet in het Wijzigingsprotocol uit 2020.

<sup>16</sup> Art. 10, derde lid, letter a, Verdrag Nederland-Bulgarije 2020, Art. 10, derde lid, letter a, Verdrag Nederland-Cyprus 2021, art. 10, derde lid, letter a, Verdrag Nederland-Kosovo 2020 en art. 10, derde lid, letter a, Verdrag Nederland-Liechtenstein 2020.

<sup>17</sup> Art. 10, tweede lid, letter a, Verdrag Nederland-Chili 2021 en art. 10, tweede lid, letter b, Verdrag Nederland-Colombia 2022.

### **Bronheffing op portfoliodividenden<sup>18</sup>**

Ter beperking van de uitvoeringslasten streeft Nederland ernaar om in verdragen voor de bronheffing op portfoliodividenden aan te sluiten bij het nationale tarief van 15%.

Dit tarief is conform het OESO-modelverdrag. Het is in ieder recent afgesloten verdrag gelukt om aan te sluiten bij dit voornemen.<sup>19</sup>

### **Deelnemingsdividenden en FBI's<sup>20</sup>**

Aangezien het voornemen tot een uitsluitende woonstaatheffing voor deelnemingsdividenden niet is bedoeld voor beleggingsdividenden, streeft Nederland ernaar om bij deelnemingsdividenden betaald door of aan fiscale beleggingsinstellingen (FBI's) aan te sluiten bij het portfoliotarief van 15%. In de protocollen bij de verdragen met Bulgarije, Colombia en Liechtenstein is daarom een bepaling opgenomen op basis waarvan FBI's worden uitgesloten van het 0%-tarief voor deelnemingsdividenden.<sup>21</sup> Ook het wijzigingsprotocol bij het verdrag met Polen bevat een dergelijke bepaling.<sup>22</sup> De overige verdragen bevatten deze bepaling niet.

### **Vrijstelling bronheffing dividenden pensioenfondsen<sup>23</sup>**

Pensioenfondsen zijn in Nederland subjectief vrijgesteld van de vennootschapsbelasting en hebben daarom geen mogelijkheid tot verrekening van buitenlandse bronheffingen. Het is daarom vanuit Nederlandse optiek wenselijk om in het dividendartikel een bepaling op te nemen op grond waarvan pensioenfondsen vrijgesteld zijn van bronheffingen. Dit is in ieder recent afgesloten verdrag tot uiting gekomen.<sup>24</sup>

### **Bronheffing op renten<sup>25</sup>**

Ter voorkoming van verrekeningsproblematiek wenst Nederland een uitsluitende woonstaatheffing voor rentebetalingen in de verdragen op te nemen. Dit is gelukt in de verdragen met Cyprus en Liechtenstein.<sup>26</sup> Het verdrag met Kosovo sluit met een bronheffingstarief van 10% aan bij het tarief uit het OESO-modelverdrag, terwijl het verdrag met Bulgarije een tarief van 5% kent.<sup>27</sup> In beide verdragen zijn uitzonderingen opgenomen voor betalingen aan onder meer staatkundige entiteiten en pensioenfondsen.<sup>28</sup> Het verdrag met Chili schrijft, afhankelijk van het soort rentebetaling, een maximumtarief van 4% of 10% voor.<sup>29</sup>

<sup>18</sup> Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020, onderdeel 4.5.1.

<sup>19</sup> Art. 10, tweede lid, Verdrag Nederland-Bulgarije 2020, art. 10, tweede lid, letter b, Verdrag Nederland-Chili 2021, art. 10, tweede lid, letter c, Verdrag Nederland-Colombia 2022, art. 10, tweede lid, Verdrag Nederland-Cyprus 2021, art. 10, tweede lid, Verdrag Nederland-Kosovo 2020 en art. 10, tweede lid, Verdrag Nederland-Liechtenstein 2020. Dit geldt op basis van art. 10, tweede lid, letter b, Verdrag Nederland-Polen 2002 ook voor het verdrag met Polen. Dit percentage gold al in het oude verdrag.

<sup>20</sup> Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020, onderdeel 4.3.3.

<sup>21</sup> Art. II, tweede lid, Protocol Verdrag Nederland-Bulgarije 2020, art. VIII, eerste lid, Protocol Verdrag Nederland-Colombia 2022 en art. V Protocol Verdrag Nederland-Liechtenstein 2020.

<sup>22</sup> Art. 20, eerste lid, Wijzigingsprotocol 2020 bij het Verdrag Nederland-Polen 2002.

<sup>23</sup> Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020, onderdeel 4.5.4.

<sup>24</sup> Art. 10, derde lid, letter b, Verdrag Nederland-Bulgarije 2020, art. 10, derde lid, Verdrag Nederland-Chili 2021, art. 10, tweede lid, letter a, Verdrag Nederland-Colombia 2022, art. 10, derde lid, letter b, Verdrag Nederland-Cyprus 2021, art. 10, derde lid, letter b, Verdrag Nederland-Kosovo 2020, art. 10, derde lid, letter b, Verdrag Nederland-Liechtenstein 2020 en art. 7 Wijzigingsprotocol 2020 bij het Verdrag Nederland-Polen 2002.

<sup>25</sup> Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020, onderdeel 4.5.3.

<sup>26</sup> Art. 11, eerste lid, Verdrag Nederland-Cyprus 2021 en art. 11, eerste lid, Verdrag Nederland-Liechtenstein 2020.

<sup>27</sup> Art. 11, tweede lid, Verdrag Nederland-Bulgarije 2020 en art. 11, tweede lid, Verdrag Nederland-Kosovo 2020. Het verdrag met Polen voorziet op basis van art. 11, tweede lid, Verdrag Nederland-Polen 2002 ook in de mogelijkheid om een bronheffing op renten in te houden (maximaal 5%). Deze bepaling was reeds in het oude verdrag aanwezig.

<sup>28</sup> Art. 11, derde lid, Verdrag Nederland-Bulgarije 2020 en art. 11, derde lid, Verdrag Nederland-Kosovo 2020.

<sup>29</sup> Art. 11, tweede lid, Verdrag Nederland-Chili 2021. Het tarief van 4% geldt voor betalingen aan banken of verzekeringsmaatschappijen, voor betalingen aan ondernemingen die een groot deel van hun bruto-inkomen ontlenen aan het actief financieren van niet-gerelateerde partijen en betalingen in verband met de verkoop op afbetaling van machines of uitrusting.

Ook in het verdrag met Colombia worden twee maximum tarieven (5% en 10%) voorgeschreven afhankelijk van het doel van de lening.<sup>30</sup>

### **Vrijstelling bronheffing renten pensioenfondsen<sup>31</sup>**

Net als bij dividenden streeft Nederland naar een vrijstelling voor pensioenfondsen ter zake van de bronheffing op rentebetalingen. Een dergelijke bepaling is opgenomen in de verdragen met Bulgarije, Colombia en Kosovo.<sup>32</sup> Ook het verdrag met Polen kent met de inwerkingtreding van het wijzigingsprotocol voortaan een vrijstelling voor pensioenfondsen.<sup>33</sup> De verdragen met Cyprus en Liechtenstein kennen überhaupt geen mogelijkheid om bronheffing op rentebetalingen in te houden, waardoor het ook niet nodig is om pensioenfondsen vrij te stellen. Het verdrag met Chili valt op, aangezien dit verdrag voor bronheffing op dividenden een vrijstelling voor pensioenfondsen kent, maar voor bronheffing op rentebetalingen niet.<sup>34</sup>

### **Inkoop eigen aandelen en liquidatie<sup>35</sup>**

Tot begin deze eeuw was onduidelijk of de inkomsten voortkomend uit de inkoop van eigen aandelen en uit liquidatie van een vennootschap worden beheerst door het dividendartikel of door het vermogenswinstartikel. In een tweetal arresten heeft de Hoge Raad – in het kader van de inkomstenbelasting – bepaald dat deze inkomsten onder het vermogenswinstartikel vallen.<sup>36</sup> Nederland acht deze uitkomst onwenselijk en streeft daarom naar een bepaling waaruit blijkt dat dergelijke baten worden beheerst door het dividendartikel. In ieder recent afgesloten verdrag is een dergelijke bepaling opgenomen.<sup>37</sup>

### **Bronheffing op royalty's<sup>38</sup>**

In lijn met het OESO-modelverdrag, wenst Nederland geen bronheffing op royalty's in de verdragen op te nemen. Dit om verrekeningsproblematiek te voorkomen. De verdragen met Cyprus, Kosovo en Liechtenstein kennen inderdaad geen bronheffing op royalty's.<sup>39</sup> Het verdrag met Bulgarije kent, in afwijking van het OESO-modelverdrag en het Nederlandse verdragsbeleid, de mogelijkheid om bronheffing op royalty's in te houden tot 5%.<sup>40</sup> Het verdrag met Chili kent een tarief van 2% of 10%.<sup>41</sup> Onder het verdrag met Colombia mag maximaal 5% of 10% bronbelasting worden ingehouden.<sup>42</sup>

<sup>30</sup> Art. 11, tweede lid, Verdrag Nederland-Colombia 2022. Het tarief van 5% geldt voor rentebetalingen op een lening verstrekt door een financiële instelling voor infrastructuurprojecten met een looptijd van tenminste drie jaar.

<sup>31</sup> Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020, onderdeel 4.5.4.

<sup>32</sup> Art. 11, derde lid, letter d, Verdrag Nederland-Bulgarije 2020, art. 11, derde lid, letter f, Verdrag Nederland-Colombia 2022 en art. 11, derde lid, letter b, Verdrag Nederland-Kosovo 2020.

<sup>33</sup> Art. 8 Wijzigingsprotocol 2020 bij het Verdrag Nederland-Polen 2002.

<sup>34</sup> Art. 11, tweede lid, Verdrag Nederland-Chili 2021.

<sup>35</sup> Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020, onderdeel 4.7

<sup>36</sup> HR 12 december 2003, ECLI:NL:HR:2003:AI0450 (inkoopbate) en HR 9 juni 2006, ECLI:NL:HR:2006:AX7341 (liquidatiebate).

<sup>37</sup> Art. 10, zevende lid, Verdrag Nederland-Bulgarije 2020, art. VI Protocol Verdrag Nederland-Chili 2021, art. X Protocol Verdrag Nederland-Colombia 2022, art. 3 Protocol Verdrag Nederland-Cyprus 2021, art. IX Protocol Verdrag Nederland-Kosovo 2020, art. VII Protocol Verdrag Nederland-Liechtenstein 2020 en art. 20 Wijzigingsprotocol 2020 bij het Verdrag Nederland-Polen 2002.

<sup>38</sup> Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020, onderdeel 4.5.3.

<sup>39</sup> Art. 12, eerste lid, Verdrag Nederland-Cyprus 2021, art. 12, eerste lid, Verdrag Nederland-Kosovo 2020, art. 12, eerste lid, Verdrag Nederland-Liechtenstein 2020.

<sup>40</sup> Art. 12, tweede lid, Verdrag Nederland-Bulgarije 2020. Het verdrag met Polen voorziet op grond van art. 12, tweede lid, Verdrag Nederland-Polen 2002 ook in de mogelijkheid om een bronheffing op royalty's in te houden (maximaal 5%). Deze bepaling was reeds in het oude verdrag aanwezig.

<sup>41</sup> Art. 12, tweede lid, Verdrag Nederland-Chili 2021. Het tarief van 2% geldt voor royalty's betaald ter zake van het gebruik van industriële, commerciële of wetenschappelijke uitrusting, met uitzondering van schepen, luchtvaartuigen en containers. Het tarief van 10% geldt voor alle overige gevallen.

<sup>42</sup> Art. 12, tweede lid, Verdrag Nederland-Colombia 2022. Het tarief van 5% geldt voor royalty's betaald ter zake van het gebruik van industriële of wetenschappelijke uitrusting.

### **Onroerendezaaklichamen<sup>43</sup>**

Nederland wenst voor vermogenswinsten op onroerendezaaklichamen zoveel mogelijk aan te sluiten bij de hoofdregel van art. 13 OESO-modelverdrag, waarin de heffingsbevoegdheid over vermogenswinsten aan de woonstaat van de vervreemder wordt toegewezen.<sup>44</sup> Vooral in deelnemingssituaties is dit relevant, om economisch dubbele belasting te voorkomen. Nederland onderkent in het kader van het voorkomen van verdragsmisbruik echter het belang van het opnemen van een situsstaatheffing voor vermogenswinsten op onroerendezaaklichamen. De hoofdregel in het OESO-modelverdrag, waarbij vermogenswinsten op de verkoop van vennootschappen van welke het vermogen voor minstens 50% uit onroerend goed bestaat aan de bronstaat worden toegewezen, is volgens Nederland echter te ruim geformuleerd om enkel misbruik te voorkomen. Nederland streeft daarom naar opname van een hoger percentage of een uitzonderingsbepaling voor bijvoorbeeld reorganisaties om de reikwijdte van art. 13, vierde lid, OESO-modelverdrag te beperken.

In het verdrag met Kosovo is geen aparte bepaling voor vermogenswinsten op onroerendezaaklichamen toegevoegd.<sup>45</sup> Dergelijke vermogenswinsten mogen daarom op basis van de hoofdregel van art. 13 slechts in de woonstaat worden belast. De verdragen met Bulgarije en Liechtenstein kennen wel de mogelijkheid van een situsstaatheffing voor vermogenswinsten op aandelen in onroerendezaaklichamen, maar slechts indien het vermogen van het lichaam voor minimaal 75% uit onroerend goed bestaat. Ook zijn uitzonderingen opgenomen voor onder meer reorganisaties en belangen gehouden door pensioenfondsen.<sup>46</sup> De verdragen met Chili, Colombia en Cyprus kennen een situsstaatheffing voor vermogenswinsten op aandelen in onroerendezaaklichamen waarvan het vermogen voor minstens 50% uit onroerend goed bestaat. In het verdrag met Chili is slechts een uitzondering opgenomen voor belangen gehouden door pensioenfondsen, terwijl het verdrag met Cyprus daarnaast uitzonderingen kent voor onder meer reorganisaties en belangen in beursgenoteerde lichamen.<sup>47</sup> Het verdrag met Colombia kent geen verdere uitzonderingen of specificaties voor vermogenswinsten op aandelen in onroerendezaaklichamen.<sup>48</sup> Met de inwerkingtreding van het wijzigingsprotocol wordt ook aan het verdrag met Polen een bepaling toegevoegd die de heffingsbevoegdheid over vermogenswinsten op aandelen in onroerendezaaklichamen aan de bronstaat toebedeelt. Hier geldt een minimumpercentage van 75% voor het deel van het vermogen van het lichaam dat uit onroerend goed moet bestaan, met een uitzondering voor belangen gehouden door pensioenfondsen.<sup>49</sup>

### **Ab-voorbehoud<sup>50</sup>**

Bij emigratie van een ab-houder wordt geheven over de toename van de waarde van het belang in de periode dat de ab-houder inwoner was van Nederland. In een dergelijk geval legt Nederland een conserverende aanslag op, waarvoor de ab-houder uitstel van betaling kan krijgen. Deze claim wordt vervolgens (gedeeltelijk) geëffectueerd bij de vervreemding van het belang of op het moment van winstuitdeling. Het komt echter voor dat de verdragspartner bij vervreemding van het belang ook over de Nederlandse vermogensaanwas wenst te heffen. Om dit te voorkomen, streeft Nederland naar opname van een bepaling in het vermogenswinstartikel die de voormalige woonstaat in staat stelt om de emigratieheffing te effectueren, terwijl de nieuwe woonstaat dat deel van de waardeaanwinst dat in de voormalige woonstaat is opgekomen, niet in de heffing betreft.

<sup>43</sup> Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020, onderdeel 4.8.

<sup>44</sup> Ook is Nederland voorstander van de terugkijkperiode van 365 dagen uit art. 13, vierde lid OESO-MV, blijkens Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020, onderdeel 3.3.6. In de verdragen met Bulgarije, Chili, Colombia en Liechtenstein is deze terugkijkperiode opgenomen: art. 13, vierde lid, Verdrag Nederland-Bulgarije 2020, art. 13, vierde lid, letter a, Verdrag Nederland-Chili 2021, art. 13, vierde lid, Verdrag Nederland-Colombia 2022, art. 13, vierde lid, Verdrag Nederland-Liechtenstein 2020. In de verdragen met Cyprus en Kosovo is deze terugkijkperiode niet opgenomen. Het verdrag met Polen voorziet op grond van art. 13, derde lid a, Verdrag Nederland-Polen 2002 ook in de terugkijkperiode. Deze bepaling is toegevoegd in het Wijzigingsprotocol 2020.

<sup>45</sup> Art. 13 Verdrag Nederland-Kosovo 2020.

<sup>46</sup> Art. 13, vierde lid, Verdrag Nederland-Bulgarije 2020 en art. 13, vierde lid, Verdrag Nederland-Kosovo 2020.

<sup>47</sup> Art. 13, vierde lid, Verdrag Nederland-Chili 2021 en art. 13, vierde lid, Verdrag Nederland-Cyprus 2021.

<sup>48</sup> Art. 13, vierde lid, Verdrag Nederland-Colombia 2022.

<sup>49</sup> Art. 9 Wijzigingsprotocol 2020 bij het Verdrag Nederland-Polen 2002.

<sup>50</sup> Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020, onderdeel 4.6.

Daarnaast wenst Nederland in het dividendartikel een bepaling op te nemen die de voormalige woonstaat in staat stelt om over ab-dividenden te heffen, zolang de conserverende aanslag nog open staat. De belasting die Nederland over deze dividenden heft, komt vervolgens in mindering op de nog openstaande conserverende aanslag. De verdragen met Bulgarije, Chili, Colombia, Cyprus en Liechtenstein kennen een dergelijke bepaling in zowel het dividendartikel als het vermogenswinstartikel.<sup>51</sup> In het verdrag met Kosovo is geen ab-voorbehoud opgenomen voor dividenden.<sup>52</sup>

### **Verrekenmethode voor directeurs- en commissarissenbeloningen<sup>53</sup>**

Nederland geeft in de voorkomingsbepaling over het algemeen een vrijstelling voor actieve inkomsten. Directeurs- en commissarissenactiviteiten vinden echter vaak niet op een vaste locatie plaats, waardoor onduidelijk is in hoeverre deze activiteiten in het buitenland in de heffing worden betrokken. Nederland streeft daarom naar toepassing van de verrekenmethode voor directeurs- en commissarissenbeloningen. Dit streven is in ieder recent afgesloten verdrag tot uiting gekomen.<sup>54</sup>

### **Sporters en artiesten<sup>55</sup>**

Nederland streefde voorheen, in afwijking van het OESO-modelverdrag, naar een integrale woonstaatheffing voor inkomen van sporters en artiesten.<sup>56</sup> Dit streven vond zijn oorsprong in de praktische problemen die een situsstaatheffing voor zowel belastingplichtigen als overheden zou veroorzaken. Met de publicatie van de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020 heeft Nederland deze wens losgelaten, aangezien gemerkt werd dat verdragspartners veel waarde hechten aan een situsstaatheffing voor inkomen van sporters en artiesten. Nederland streeft sindsdien naar een beperktere situsstaatheffing ten opzichte van het OESO-modelverdrag, bijvoorbeeld door opname van een drempelbedrag of een voorbehoud voor activiteiten die voor minstens 50% zijn bekostigd uit publieke middelen.

Ondanks de constatering dat verdragspartners veel waarde hechten aan een apart artikel met een situsstaatheffing voor sporters en artiesten, is het in het verdrag met Cyprus toch gelukt om het artikel voor sporters en artiesten achterwege te laten. Hierdoor mogen dergelijke activiteiten, op basis van het artikel voor ondernemingswinsten, dan wel het artikel voor inkomen uit dienstbetrekking, in de woonstaat worden belast. De overige verdragen kennen wel een apart artikel met een situsstaatheffing voor inkomen van sporters en artiesten. In ieder verdrag is deze situsstaatheffing beperkter dan in het OESO-modelverdrag, met uitzondering van het verdrag met Colombia.<sup>57</sup> Zo kent het verdrag met Chili een drempelbedrag van 5000 euro en een voorbehoud voor activiteiten die zijn bekostigd uit publieke middelen.<sup>58</sup> De verdragen met Bulgarije, Kosovo en Liechtenstein kennen enkel een voorbehoud voor activiteiten die zijn bekostigd uit publieke middelen.<sup>59</sup>

<sup>51</sup> Art. 10, tiende lid en art. 13, zesde lid, Verdrag Nederland-Bulgarije 2020, art. 10, negende lid en art. 13, zesde lid, Verdrag Nederland-Chili 2021, art. 10, zevende lid en art. 13, zevende lid, Verdrag Nederland-Colombia 2022, art. 10, achtste lid en art. 13, vijfde lid, Verdrag Nederland-Cyprus 2021 en art. 10, negende lid en art. 13, zesde lid, Verdrag Nederland-Liechtenstein 2020. Hetzelfde gold op grond van art. 10, zesde lid en art. 13, vijfde lid, Verdrag Nederland-Polen 2002 reeds in het oude verdrag met Polen.

<sup>52</sup> Het ab-voorbehoud voor vermogenswinsten is opgenomen in art. 13, vijfde lid, Verdrag Nederland-Kosovo 2020.

<sup>53</sup> Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020, onderdeel 4.11.

<sup>54</sup> Art. 22, vierde lid, Verdrag Nederland-Bulgarije 2020, art. 23, tweede lid, letter b, Verdrag Nederland-Chili 2021, art. 21, derde lid, Verdrag Nederland-Colombia 2022, art. 21, vierde lid, Verdrag Nederland-Cyprus 2021, art. 21, tweede lid, letter e, Verdrag Nederland-Kosovo 2020 en art. 22, tweede lid, letter e, Verdrag Nederland-Liechtenstein 2020. Het oude verdrag met Polen voldeed met art. 23, derde lid, Verdrag Nederland-Polen 2002 reeds aan de Nederlandse wens om de verrekenmethode toe te passen op directeurs- en commissarissenbeloningen.

<sup>55</sup> Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020, onderdeel 4.9.

<sup>56</sup> Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011, onderdeel 2.12.

<sup>57</sup> Art. 16 Verdrag Nederland-Colombia 2022.

<sup>58</sup> Art. 17, eerste en derde lid, Verdrag Nederland-Chili 2021.

<sup>59</sup> Art. 16, derde lid, Verdrag Nederland-Bulgarije 2020, art. 16, derde lid, Verdrag Nederland-Kosovo 2020 en art. 16, derde lid, Verdrag Nederland-Liechtenstein 2020. Een dergelijke bepaling was met art. 17, derde lid, Verdrag Nederland-Polen 2002 reeds in het oude verdrag met Polen aanwezig.

## **Pensioenen, lijfrenten en sociale uitkeringen<sup>60</sup>**

In Nederland zijn pensioenpremies aftrekbaar, terwijl de uitkeringen belast worden. Om de claim over deze uitkeringen bij emigratie te waarborgen, streeft Nederland naar een integrale situsstaatheffing voor zowel particuliere als overheidspensioenen. De verdragen met Bulgarije, Chili, Colombia, Kosovo en Liechtenstein kennen inderdaad een situsstaatheffing voor pensioenen en sociale uitkeringen.<sup>61</sup> Het verdrag met Cyprus kent een woonstaatheffing voor pensioenen en sociale uitkeringen, al mag de bronstaat ook heffen indien het totale brutobedrag aan pensioenen en sociale uitkeringen 15.000 euro te boven gaat.<sup>62</sup> Het verdrag met Polen kende onder bepaalde omstandigheden reeds een situsstaatheffing voor pensioenen. Met de inwerkingtreding van het wijzigingsprotocol wordt een situsstaatheffing de standaard.<sup>63</sup>

## **Onderling overleg<sup>64</sup>**

Om te voorkomen dat belastingplichtigen door hoge kosten geen onderlinge overlegprocedure aanspannen, streeft Nederland naar opname van een bepaling op basis waarvan de staten afspraken kunnen maken om te zorgen dat boetes, renten en andere kosten niet onevenredig hoog oplopen tijdens het onderlinge overleg. Een dergelijke bepaling is opgenomen in de verdragen met Bulgarije, Colombia, Kosovo en Liechtenstein.<sup>65</sup> De verdragen met Chili en Cyprus bevatten een dergelijke bepaling niet.

## **Toeslagen<sup>66</sup>**

Om te veel betaalde toeslagen terug te kunnen vorderen, wenst Nederland een bepaling op te nemen op basis waarvan de artikelen over invorderingsbijstand en gegevensuitwisseling ook van toepassing zijn op toeslagen. In de verdragen met Bulgarije, Chili en Kosovo is inderdaad een bepaling opgenomen die dit regelt.<sup>67</sup> Ook het verdrag met Polen kent met de inwerkingtreding van het wijzigingsprotocol een dergelijke bepaling.<sup>68</sup> In het verdrag met Cyprus, dat geen bepaling voor hulp bij invordering bevat, is enkel het artikel over gegevensuitwisseling van toepassing op toeslagen.<sup>69</sup> Ondanks dat het verdrag met Colombia wel een bepaling voor hulp bij invordering bevat, is ook hier alleen het artikel over gegevensuitwisseling van toepassing op toeslagen.<sup>70</sup> In het Protocol bij het verdrag met Liechtenstein is een bepaling opgenomen op basis waarvan de bevoegde autoriteiten kunnen overeenkomen onder welke omstandigheden invorderingsbijstand kan worden toegepast met betrekking tot toeslagen.<sup>71</sup>

---

<sup>60</sup> Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020, onderdeel 4.10.

<sup>61</sup> Art. 17, eerste en tweede lid, Verdrag Nederland-Bulgarije 2020, art. 18, eerste en tweede lid, Verdrag Nederland-Chili 2021, art. 17, eerste en tweede lid, Verdrag Nederland-Colombia 2022, art. 17, eerste en tweede lid, Verdrag Nederland-Kosovo 2020 en art. 17, eerste en tweede lid, Verdrag Nederland-Liechtenstein 2020.

<sup>62</sup> Art. 16, eerste en tweede lid, Verdrag Nederland-Cyprus 2021.

<sup>63</sup> Art. 18 Verdrag Nederland-Polen 2002 en art. 10 Wijzigingsprotocol 2020 bij het Verdrag Nederland-Polen 2002.

<sup>64</sup> Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020, onderdeel 3.3.10.

<sup>65</sup> Art. XII Protocol Verdrag Nederland-Bulgarije 2020, art. XIII Protocol Verdrag Nederland-Colombia, art. XI Protocol Verdrag Nederland-Kosovo 2020 en art. X Protocol Verdrag Nederland-Liechtenstein 2020. In het oude verdrag met Polen was met art. XI Protocol Verdrag Nederland-Polen 2002 reeds een dergelijke bepaling opgenomen.

<sup>66</sup> Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020, onderdeel 4.12.

<sup>67</sup> Art. XIV Protocol Verdrag Nederland-Bulgarije 2020, art. VIII Protocol Verdrag Nederland-Chili 2021 en art. XII Protocol Verdrag Nederland-Kosovo 2020.

<sup>68</sup> Art. 27 Wijzigingsprotocol 2020 bij het Verdrag Nederland-Polen 2002.

<sup>69</sup> Art. 4 Protocol Verdrag Nederland-Cyprus 2021.

<sup>70</sup> Art. XIV Protocol Verdrag Nederland-Colombia 2022.

<sup>71</sup> Art. XII Protocol Verdrag Nederland-Liechtenstein 2020.

## Ficties<sup>72</sup>

Naar aanleiding van een arrest van de Hoge Raad van 18 november 2016<sup>73</sup>, waarin bepaald werd dat de gebruikelijkloonregeling niet doorwerkt in het verdrag met Portugal, streeft Nederland naar opname van een fictiebepaling waaruit blijkt dat de verdragspartner de doorwerking van deze fictie in het verdrag heeft aanvaard. Een dergelijke bepaling is enkel in het verdrag met Liechtenstein opgenomen.<sup>74</sup>

## BES-eilanden<sup>75</sup>

Bonaire, Sint-Eustatius en Saba zijn bijzondere gemeenten van het land Nederland. Dit betekent dat zij geen eigen autonomie hebben in het sluiten van belastingverdragen. Nederland streeft er daarom naar dat de gesloten belastingverdragen mede van toepassing zijn op de BES-eilanden. Verdragspartners zijn hiervoor vaak huiverig, aangezien de BES-eilanden een eigen belastingstelsel kennen, dat afwijkt van dat van het stelsel dat geldt voor het Europese deel van het land Nederland. De verdragen met Bulgarije, Cyprus en Kosovo zijn ook van toepassing op de BES-eilanden.<sup>76</sup> Het toepassingsgebied van het verdrag met Chili omvat enkel het Europese deel van het land Nederland.<sup>77</sup> Ook de verdragen met Colombia en Liechtenstein zijn enkel van toepassing op het Europese deel van het land Nederland, al kennen deze verdragen wel een bepaling om het toepassingsgebied uit te breiden met de BES-eilanden.<sup>78</sup>

## Afsluiting

Van alle onderzochte verdragen komt het verdrag met Bulgarije het meest overeen met de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020, terwijl het verdrag met Chili de minste overeenkomsten met de Notitie vertoont. De punten over inwonerschap voor subjectief vrijgestelde lichamen, beperkingen in de verdragsvoordelen voor VBI's en exclusieve woonstaatheffing op renten zijn maar twee keer overgenomen. De doorwerking van de gebruikelijkloonregeling is zelfs slechts één keer overgenomen. Opvallend is dat pensioenfondsen in het verdrag met Chili vrijgesteld zijn van bronheffing op dividenden, maar niet van bronheffing op rentebetalingen. Van alle verdragen is enkel in het verdrag met Kosovo geen ab-voorbehoud voor dividenden opgenomen.

---

<sup>72</sup> Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020, onderdeel 4.13.

<sup>73</sup> HR 18 november 2016, ECLI:NL:HR:2016:2497.

<sup>74</sup> Art. VIII Protocol Verdrag Nederland-Liechtenstein 2020.

<sup>75</sup> Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020, onderdeel 2.8.

<sup>76</sup> Art. 3, eerste lid, letter b, onder ii, Verdrag Nederland-Bulgarije 2020, art. 3, eerste lid, letter b, onder ii, Verdrag Nederland-Cyprus 2021 en art. 3, eerste lid, letter b, onder ii, Verdrag Nederland-Kosovo 2020.

<sup>77</sup> Art. 3, eerste lid, letter a, Verdrag Nederland-Chili 2021. Ook het verdrag met Polen is op grond van art. 3, eerste lid, letter b, Verdrag Nederland-Polen 2002 enkel van toepassing op het Europese deel van het land Nederland. Deze bepaling was reeds in het oude verdrag opgenomen.

<sup>78</sup> Art. 3, eerste lid, letter a en art. 28, eerste lid, Verdrag Nederland-Colombia 2022 en art. 3, eerste lid, letter b, onder ii en art. 29, eerste lid, Verdrag Nederland-Liechtenstein 2020.