

Vergaderjaar 2010–2011

32 536

Goedkeuring van het op 26 februari 2010 te 's-Gravenhage tot stand gekomen Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Zwitserse Bondsstaat tot het vermijden van dubbele belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen, met Protocol (Trb. 2010, 98)

Nr. 3

MEMORIE VAN TOELICHTING

1. Inleiding

Het onderhavige op 26 februari 2010 te 's-Gravenhage tot stand gekomen Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Zwitserse Bondsstaat tot het vermijden van dubbele belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen; met Protocol (hierna: «het Verdrag»; *Trb.* 2010, 98) geeft regels die aanwijzen welke van de verdragsluitende staten bevoegd is om in overeenstemming met zijn nationale wetgeving belasting te heffen van het inkomen van inwoners van één of van beide staten; dit teneinde dubbele belasting te voorkomen. Daarnaast regelt het Verdrag, onder meer met het oog op het voorkomen van het ontgaan van belasting, de onderlinge uitwisseling van fiscale gegevens. Het Verdrag past in het netwerk van vergelijkbare belastingverdragen, dat het Koninkrijk der Nederlanden heeft met tal van andere landen ter wereld. Het Verdrag dient ter vervanging van het bestaande, op 12 november 1951 te 's-Gravenhage tot stand gekomen Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Zwitserse Bondsstaat ter voorkoming van dubbele belasting op het gebied van belastingen van het inkomen en van het vermogen, met Slotprotocol en Aanvullend Protocol (*Trb.* 1951, 148, en *Trb.* 1952, 33, zoals gewijzigd bij het aanvullende te 's-Gravenhage tot stand gekomen Verdrag van 22 juni 1966 (*Trb.* 1966, 177 en 297; hierna: «het huidige belastingverdrag»).

2. Verloop van de onderhandelingen

De onderhandelingen over het nieuwe Verdrag zijn voortgevloeid uit de wens van Nederland om het huidige belastingverdrag tussen Nederland en Zwitserland te moderniseren en in lijn te brengen met de vele ontwikkelingen die zich in de loop der jaren in de nationale belastingwetgeving van beide landen en met name ook recent op internationaal terrein hebben voorgedaan. Het huidige belastingverdrag wijkt sterk af van het OESO-modelbelastingverdrag 2008 (OESO-publicaties, Parijs 2008; zie www.oecd.org; hierna: «het OESO-modelverdrag»). De aanzienlijke afwijking van het OESO-modelverdrag leidde tot relatief veel procedures en problemen in de uitvoeringspraktijk. Daarnaast is de toelichting op het

huidige belastingverdrag zeer beperkt. Ook Zwitserland kon uiteindelijk instemmen met besprekingen over een nieuw verdrag dat aansluit bij het OESO-modelverdrag. Vanaf het begin vormde de informatie-uitwisseling daarbij één van de belangrijkste onderwerpen.

De Nederlandse inzet van de onderhandelingen was te komen tot een verdrag dat zoveel mogelijk in overeenstemming zou zijn met het beleid, zoals neergelegd in de notitie «Uitgangspunten van het beleid op het terrein van het internationaal fiscaal (verdragen)recht» (*Kamerstukken II 1997/98, 25 087, nr. 4*; hierna: «notitie Verdragsbeleid 1998»), doch in ieder geval niet ongunstiger zou zijn dan het huidige belastingverdrag met Zwitserland.

Na een vijftal onderhandelingsrondes in 2005, 2006, 2007 en in juni 2009, is op 24 juni 2009 overeenstemming bereikt over het ontwerp voor een nieuw Nederlands-Zwitsers belastingverdrag. De structuur, de inhoud en de bewoordingen van het Verdrag stemmen in het algemeen overeen met het gebruikelijke patroon van de door het Koninkrijk der Nederlanden gesloten recente verdragen op dit terrein. De in het Verdrag neergelegde regelingen weerspiegelen een resultaat dat in het licht van de over en weer naar voren gebrachte wensen als evenwichtig kan worden beschouwd, waarbij op bevredigende wijze rekening is gehouden met de belangen van het Nederlandse bedrijfsleven. De door Nederland naar voren gebrachte wensen konden bij de onderhandelingen grotendeels worden verwezenlijkt. Daarvan kunnen de volgende punten worden genoemd:

- de bepaling inzake de verbindendheid van overlegprocedures (Protocolbepaling II);
- een bepaling op grond waarvan pensioenfondsen als inwoner en dus verdragsgerechtigd worden aangemerkt (Protocolbepaling III), en een bepaling waarin een uitsluitende woonstaatheffing voor dividenden is overeengekomen, indien de uiteindelijk gerechtigde een pensioenfonds is zoals bedoeld in Protocolbepalingen III en IX, onderdeel 2 (artikel 10, derde lid, onderdeel b);
- het gebruikelijke winstartikel, inclusief de winsttoerekening van bedrijfsklare projecten (*turnkey*-bepaling) (artikel 7 juncto Protocolbepaling VII);
- de bepaling inzake overeenkomsten tot verdeling van concernkosten (*cost-sharing*bepaling) (artikel 9, eerste lid, tweede volzin);
- een uitsluitende woonstaatheffing voor dividenden bij 10%-deelnemingen (artikel 10, derde lid) en een uitsluitende woonstaatheffing voor interest en royalty's (artikel 11, eerste lid, en artikel 12, eerste lid);
- de heffing in de voormalige woonstaat over de winst behaald met de vervreemding van aandelen en dergelijke, behorende tot een zogenoemd aanmerkelijk belang met een tienjaarstermijn (artikel 13, zesde lid, juncto Protocolbepalingen XIII, onderdeel 2, en XIV);
- een woonstaatheffing voor pensioenen, lijfrenten en socialezekerheidsuitkeringen, waarbij onder bepaalde omstandigheden het heffingsrecht aan de bronstaat wordt toegewezen (artikel 18, eerste en tweede lid);
- een bronstaatheffing over afkoopsommen van pensioenen en lijfrenten (artikel 18, derde lid);
- de toepassing van de verrekeningsmethode voor bepaalde, aan een vaste inrichting toerekenbare, passieve inkomsten (artikel 22, vierde lid);
- een regeling betreffende werkzaamheden buitengaats (artikel 23);
- een bepaling inzake non-discriminatoire aftrek voor pensioenpremies van tijdelijk uitgezonden personen (artikel 24, zesde lid); en
- een regeling betreffende de beslechting van geschillen omtrent toepassing en uitleg van het Verdrag door verplichte en bindende arbitrage (artikel 25, vijfde lid).

Op enkele punten is van het Nederlandse fiscale verdragsbeleid afgeweken teneinde rekening te houden met specifieke wensen van Zwitserland. Deze specifieke wensen betreffen onder meer het opnemen van een overgangsbepaling voor vaste inrichtingen (bouwwerken, constructie-, montage- of installatiewerkzaamheden) die reeds bestonden of begonnen zijn vóór de inwerkingtreding van het Verdrag (artikel 5, derde lid, juncto Protocolbepaling VI). Verder betreffen deze specifieke wensen toepassing van het nultarief op dividenden ontvangen door socialeverzekeringsfondsen, alsmede het opnemen van een bronstaathelling onder voorwaarden voor vervreemding van aandelen in Zwitserse onroerendezaakmaatschappijen en het opnemen van een gedeeltelijke woonstaathelling voor in Zwitserland woonachtige bestuurders van Nederlandse vennootschappen.

In paragraaf 6 worden de overeengekomen resultaten op hoofdlijnen nader uiteengezet. Daarbij worden per artikel ook de afwijkingen ten opzichte van het Nederlandse fiscale verdragsbeleid aangegeven. De hierboven gebruikte term «uitsluitende» woonstaathelling houdt overigens in dat alleen de woonstaat mag heffen over een bepaald inkomensbestanddeel en dat de staat waaruit dat inkomensbestanddeel afkomstig is, in het geheel niet daarover mag heffen (dus bijvoorbeeld daarover geen bronbelasting mag heffen). Met de term «bronstaat» wordt bedoeld de staat waaruit een bepaald inkomensbestanddeel afkomstig is (de staat, of de inwoner van een staat, die een bepaald inkomensbestanddeel betaalt; als bijvoorbeeld Nederland een overheidspensioen of een AOW-pensioen betaalt aan een inwoner van Spanje, is Nederland de bronstaat).

3. Uitwisseling van inlichtingen

Op het belangrijke gebied van de uitwisseling van inlichtingen kent het huidige, uit 1951 daterende, belastingverdrag nog geen regeling. Vanaf het begin van de onderhandelingen vormde de informatie-uitwisseling dan ook één van de belangrijkste onderwerpen. Zoals bekend, zijn de ontwikkelingen op dit punt recent in een stroomversnelling geraakt, nadat de Zwitserse regering op 13 maart 2009 een persbericht heeft uitgebracht, waarin werd aangegeven dat Zwitserland op verzoek bankinformatie voor belastingdoeleinden wil gaan uitwisselen en dat het bereid is om zijn belastingverdragen op dit punt te herzien.

Deze gebeurtenis staat niet op zichzelf, maar moet worden gezien tegen de achtergrond van de recente economische gebeurtenissen. Met name de kredietcrisis heeft wereldwijd het bewustzijn verhoogd dat de «*globalized economy*» uitdrukkelijk verantwoordelijkheden met zich brengt, ook op fiscaal terrein. Immers, terwijl de belastingplichtigen in de «*globalized economy*» min of meer onafhankelijk van nationale grenzen kunnen opereren, moeten de belastingautoriteiten deze grenzen bij het uitvoeren van hun taken wél respecteren. Bepalingen die zien op informatie-uitwisseling, bieden hun een juridisch kader om over de grenzen samen te werken zonder de soevereiniteit van andere landen of de rechten van belastingbetalers te schenden.

Informatie-uitwisseling is dan ook een belangrijk instrument om ervoor te zorgen dat belastingplichtigen hun «*fair share*» aan de nationale schatkisten bijdragen.

Er zijn in de voorbije jaren door de OESO verschillende instrumenten ontwikkeld, die een juridisch kader bieden voor uitwisseling van informatie¹. Hieruit is een internationale standaard voortgekomen, die reeds in 2004 is onderschreven door de ministers van financiën van de G20-landen en in 2008 ook door het Verenigde Naties Comité van Experts in Internationale Samenwerking op het gebied van Belastingen. De internationale standaard voorziet in uitwisseling van informatie op verzoek in alle belastingkwesties ten behoeve van de toepassing of de tenuitvoerlegging

¹ Te weten:

a) Artikel 26 van het OESO-modelverdrag. Dit is de basis voor de informatie-uitwisselingbepaling die kan worden opgenomen in een bilateraal belastingverdrag. Naast informatie-uitwisseling op verzoek biedt artikel 26 ook de mogelijkheid om informatie op automatische basis of spontaan uit te wisselen. OESO-modelverdrag van 17 juli 2008, *OECD, Model tax convention on income and capital*, Parijs: OESO 2008

b) De zogenoemde «*Tax Information Exchange Agreement*» (TIEA), die is gebaseerd op de *OECD Model Agreement on exchange of information on tax matters*, dat samen met een aantal niet-OESO lidstaten, waaronder verschillende belastingparadijzen, is ontwikkeld (DAFFE/CFA(2002)24/FINAL), Parijs: OESO 2002, inclusief Commentaar, beschikbaar via <http://www.oecd.org/dataoecd/15/43/2082215.pdf>.

c) Het multilaterale Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken van 25 januari 1988 (*Convention on mutual administrative assistance in tax matters*), dat tot stand is gekomen onder auspiciën van de OESO en de Raad van Europa (WABB-verdrag, *Trb.* 1991, 4).

van de nationale belastingwet, waarbij een verzoek niet geweigerd mag worden enkel omdat de aangezochte staat zelf geen belang heeft bij de gevraagde informatie of vanwege het bestaan van een bankgeheim. Daarnaast voorziet de standaard ook in uitgebreide waarborgen om de vertrouwelijkheid van de uitgewisselde informatie te beschermen. Met name landen die van oudsher een bankgeheim kennen, hebben consequent een voorbehoud gemaakt op het punt van de uitwisseling van bancaire informatie. Dit geldt voor Zwitserland, maar ook voor andere OESO-lidstaten als België, Oostenrijk en Luxemburg. Zij beriepen zich er doorgaans op dat het bankgeheim in de weg stond aan een dergelijke uitwisseling van informatie op belastingterrein. Daarnaast waren er verschillende jurisdicties («*tax havens*»), zoals de Caymaneilanden en Bermuda, die (tot voor kort) in het geheel niet bereid waren om (enige vorm van) informatie uit te wisselen.

In de aanloop naar de bijeenkomsten van de G20¹ van 15 en 16 november 2008 in Washington en van 2 april 2009 in Londen is de discussie over transparantie en informatie-uitwisseling in een stroomversnelling geraakt. Duidelijk werd dat landen die zich niet wilden committeren aan de internationale standaard, serieus rekening moesten houden met sanctie-maatregelen (*counter measures*) vanuit G20-landen. Om de voortgang van de implementatie van de standaard zichtbaar te maken publiceerde de OESO tegelijkertijd een overzicht waaruit de status op dit punt van in totaal 84 landen kon worden afgeleid². Dit overzicht werd vervolgens steeds aan de laatste stand van zaken aangepast, waardoor eventuele vooruitgang per land vrijwel direct zichtbaar werd. In combinatie met de aangekondigde maatregelen leidde dit niet alleen ertoe dat deze standaard vrijwel direct wereldwijd werd erkend en onderschreven, maar bovendien leidde dit tot een ongekend snelle uitbreiding van het aantal bilaterale onderhandelingen over «verdragen tot uitwisseling van belastinginformatie (*Tax Information Exchange Agreements* – TIEA's) en belastingverdragen met een moderne informatie-uitwisselingsbepaling conform artikel 26 OESO-modelverdrag.

Het is dan ook toe te juichen dat verschillende staten al aan de vooravond van de genoemde G20-top hebben aangegeven zich ook op het punt van uitwisseling van (bank)informatie te willen conformeren aan de internationaal overeengekomen standaard. Dit gold met name ook voor landen met een bankgeheim op dat ogenblik, waaronder Zwitserland, België, Oostenrijk, Luxemburg en Singapore. Al deze landen hebben aangegeven het eerder gemaakte voorbehoud bij artikel 26 van het OESO-modelverdrag, en dan met name het vijfde lid, dat ziet op uitwisseling van bankgegevens, in te trekken en bereid te zijn om ook op verzoek³ ook voor belastingdoeleinden bankinformatie uit te wisselen en bestaande verdragen op dit punt te herzien. Het op het bankgeheim gebaseerde verzet tegen ruimere gegevensuitwisseling is hiermee nu dus doorbroken.

Met uitzondering van België stellen deze landen wel een aantal (aanvullende) voorwaarden om zogenoemde *fishing expeditions* te voorkomen, waarbij zonder een concreet aanknopingspunt met betrekking tot één of meer belastingplichtigen gegevens worden opgevraagd. Deze voorwaarden zijn afgeleid van artikel 5 van het uit 2002 daterende TIEA-model, dat op zijn beurt voor de internationale standaard model heeft gestaan. In het geval van Zwitserland zijn deze voorwaarden op verzoek van Zwitserland in het onderhavige Verdrag opgenomen. Vooralnog is dus sprake van uitwisseling «op verzoek». Artikel 26 van het OESO-modelverdrag biedt landen in principe echter ook de mogelijkheid om informatie op automatische basis of spontaan uit te wisselen, een verplichting is dit evenwel niet. Nederland heeft altijd onderstreept voorstander te zijn van automatische uitwisseling van (bank)informatie, omdat daarmee een effectieve uitwisseling van informatie naar verwachting het best zal zijn gewaarborgd⁴. De internationale standaard

¹ De G20 is een groep van Ministers van Financiën en gouverneurs (presidenten) van centrale banken van 19 economisch meest belangrijke landen plus de Europese Unie.

² In het overzicht wordt een onderscheid gemaakt tussen landen die respectievelijk de normen naleven (in de wandelgang wel genoemd de 'witte lijst'), landen die gecommitteerd zijn maar nog niet aannemelijk maken dat zij de normen naleven ('grijze lijst') en non-coöperatieve landen ('zwarte lijst'). De witte lijst wordt gevormd door landen die ten minste twaalf overeenkomsten hebben gesloten, die voorzien in informatie-uitwisseling conform de internationale standaard.

³ Overigens wisselt België vanaf 1 januari 2010 onder de Europese Spaartegoedenrichtlijn binnen de EU bancaire informatie op automatische basis uit.

⁴ Automatische uitwisseling vindt nu bijvoorbeeld al plaats tussen de meeste EU-lidstaten in het kader van de spaartegoedenrichtlijn.

schrijft deze verdergaande vorm van informatie-uitwisseling evenwel (nog) niet voor, en geen van de hiervoor genoemde landen¹ is op dit moment bereid om verder gaan dan hetgeen de internationale standaard (thans) vereist. Overigens is het in het kader van de internationale standaard voldoende als de gevraagde informatie voor de belastingheffing (van het verzoekende land) «voorzienbaar relevant» is. Er behoeft dus bijvoorbeeld geen sprake te zijn van belastingontduiking of -fraude voordat een verzoek (succesvol) kan worden ingediend. Vanuit Nederlandse optiek blijft volledige transparantie en automatische gegevensuitwisseling evenwel de (logische) volgende stap. Desalniettemin is met de huidige internationale standaard («op verzoek») zonder meer sprake van een belangrijke stap, omdat daarmee op het gebied van informatie-uitwisseling voor het eerst een *level playing field* wordt gecreëerd, dat wereldwijd toepassing vindt. Het is daarom van groot belang dat op internationaal niveau adequaat erop wordt toegezien of landen hun afspraken ook nakomen en of er in de praktijk daadwerkelijk sprake is van een effectieve uitwisseling van informatie. Het is dan ook positief dat deze zaken op OESO-initiatief ter hand worden genomen in het kader van het *Global Forum on Transparency and Exchange of Information*. In het Global Forum zullen zowel OESO-lidstaten als niet-lidstaten samenwerken via een systeem van *peer reviews* waarbij landen elkaar onafhankelijk beoordelen op het punt van de effectieve implementatie van de standaarden op het gebied van transparantie en uitwisseling van informatie. Het Global Forum zal rapporteren aan de ministers van financiën van de G20, dit is een van de uitkomsten van eerder gememoreerde G20-bijeenkomst in Londen. De totstandkoming van de bepaling die ziet op uitwisseling van inlichtingen, moet worden gezien tegen de hiervoor geschetste achtergrond. Deze implementeert de internationale standaard op het gebied van informatie-uitwisseling in het Verdrag. Een van de belangrijkste karakteristieken is dat het de uitwisseling van bankgegevens op verzoek voor belastingdoeleinden mogelijk maakt. In dit verband wordt opgemerkt dat er geen bepaling inzake bijstand bij invordering in het Verdrag is opgenomen. Zwitserland was hiertoe niet bereid. In de onderhandelingen heeft Zwitserland wel aangegeven voor Nederland op basis van het Zwitserse nationale recht te zullen invorderen, indien sprake is van een ten onrechte verleende vermindering of vrijstelling onder het Verdrag.

4. Budgettaire gevolgen

De budgettaire gevolgen van het Verdrag zullen naar verwachting per saldo neutraal zijn. Voor het Nederlandse bedrijfsleven zal het Verdrag bij toenemende activiteiten en investeringen in Zwitserland positief uitwerken. De grenzen van de heffingsbevoegdheden van beide landen zijn duidelijk vastgelegd en er is een goede grondslag gelegd voor overleg en geschillenbeslechting in die situaties waarin toepassing van het Verdrag desalniettemin tot problemen zou kunnen leiden.

5. Koninkrijkspositie

Het Verdrag zal, wat het Koninkrijk der Nederlanden betreft, alleen gelden voor Nederland. In artikel 28 is evenwel bepaald dat het Verdrag hetzij in het geheel, hetzij gewijzigd, kan worden uitgebreid tot de delen van het Koninkrijk, die buiten Europa liggen. Een dergelijke uitbreiding wordt tot stand gebracht door een afzonderlijk verdrag met Zwitserland.

¹ Met uitzondering van België, dat vanaf 1 januari 2010 onder de Europese Spaartegodenrichtlijn binnen de EU bancaire informatie op automatische basis uitwisselt.

6. Toelichting op de artikelen van het Verdrag

Belastingen waarop het Verdrag van toepassing is (artikel 2)

Het Verdrag geldt voor belastingen naar het inkomen, maar niet voor belastingen naar het vermogen. Voor Zwitserland is het Verdrag van toepassing op de belastingen naar het inkomen, die worden geheven op federaal, kantonnaal en gemeentelijk niveau. In Zwitserland wordt geen vermogensbelasting geheven op federaal niveau, maar wel op kantonnaal en gemeentelijk niveau. De nationale Zwitserse wetgeving blijft derhalve van toepassing op deze kantonnale en gemeentelijke vermogensbelasting, nu deze belasting niet onder het Verdrag valt. Nederland heeft met ingang van 1 januari 2001 de Wet op de vermogensbelasting 1964 ingetrokken (deze wet is ingetrokken bij Wet van 11 mei 2000 tot vaststelling van de Wet inkomstenbelasting 2001 (Belastingherziening 2001; *Stb.* 2000, 215)). De Zwitserse federale inkomstenbelasting is een belasting waaraan natuurlijke personen die inwoner van Zwitserland zijn, zijn onderworpen voor hun wereldinkomen. Niet-inwoners zijn slechts aan de federale inkomstenbelasting onderworpen ter zake van inkomen uit bepaalde Zwitserse bronnen. De federale inkomstenbelasting kent progressieve tarieven, die, afhankelijk van de burgerlijke staat, variëren van 0,77% tot en met 13,2% vanaf belastingjaar 2009.

De Zwitserse federale vennootschapsbelasting is een belasting waaraan rechtspersonen die inwoner van Zwitserland zijn, zijn onderworpen voor hun wereldwinst. Er is sprake van inwonerschap, als de zetel of de werkelijke leiding van de rechtspersoon zich in Zwitserland bevindt. Niet-inwoners zijn slechts aan de federale vennootschapsbelasting onderworpen ter zake van winst uit bepaalde Zwitserse bronnen. De federale vennootschapsbelasting bevat een deelnemingsvrijstelling in binnenlandse en buitenlandse verhoudingen en kent een vast tarief van 8,5 %.

Zwitserland kent verder een federale bronbelasting van 35% op brutodividenden die worden betaald door Zwitserse vennootschappen, coöperaties en beleggingsfondsen aan natuurlijke en rechtspersonen, ongeacht of deze personen inwoner van Zwitserland zijn of niet. Voor niet-inwoners vormt de bronbelasting steeds een eindheffing.

Voor interest kent Zwitserland een federale bronbelasting van 35% op bruto-interest die wordt betaald op obligaties uitgegeven door inwoners van Zwitserland en op banktegoeden, ongeacht of de ontvangers inwoner van Zwitserland zijn of niet. Voor royalty's is er geen federale bronbelasting.

De belastingen geheven door de Zwitserse kantons en gemeenten kunnen nogal verschillen. Op kantonnaal en gemeentelijk niveau wordt overigens, op een uitzondering na, geen bronbelasting geheven.

Hybride lichamen (artikel 3 juncto onderdeel I van het Protocol)

Artikel 3 bevat omschrijvingen voor uitdrukkingen die in het Verdrag voorkomen. In het eerste lid, onderdeel e, van dat artikel is de uitdrukking «lichaam» omschreven. Daaronder wordt, tenzij de context van het Verdrag anders zou vereisen, verstaan elke rechtspersoon of elke eenheid die voor de belastingheffing als een rechtspersoon wordt behandeld. Het tweede lid van artikel 3 bevat een algemene regel voor de uitleg van uitdrukkingen die niet in het Verdrag voorkomen: daaraan wordt de betekenis toegekend, die deze uitdrukkingen hebben volgens de belastingwetgeving van de staat die het Verdrag toepast, tenzij de context van het Verdrag anders vereist.

Mede gezien de bepaling van het tweede lid kan het voorkomen dat een lichaam in de ene staat volgens zijn nationale recht wordt aangemerkt als een rechtspersoon, maar volgens het nationale recht van de andere staat

als «transparant». Deze term geeft aan dat de andere staat dan voor de belastingheffing door het lichaam heen kijkt naar de achterliggende partners/deelnemers: niet het lichaam is belastingplichtig, maar de achterliggende personen zijn belastingplichtig voor inkomsten van dat lichaam. Men spreekt in dit verband wel van hybride lichamen. Een dergelijk verschil in kwalificatie van lichamen kan leiden tot dubbele vrijstelling of dubbele belasting en roept vragen op over de verdragsgerechtigdheid: wie is verdragsgerechtigd, het lichaam zelf of de achterliggende partners/deelnemers?

Het OESO-rapport «*The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships*» (*Issues in International Taxation nr. 6*, OECD Publications, Paris, 1999; hierna: «het OESO-rapport») bevat aanwijzingen voor het oplossen van de problematiek van kwalificatieverschillen van lichamen. Nederland, dat evenals Zwitserland de uitgangspunten van het OESO-rapport in beginsel onderschrijft, heeft in de onderdelen 20–24 van bijlage II bij het rapport een voorbehoud gemaakt, omdat het rapport geen alomvattende oplossing voor de problematiek biedt en Nederland het nodig vindt de kwestie van de kwalificatieconflicten afzonderlijk in verdragen te regelen. Dit is gedaan in onderdeel I van het Protocol. Ook Zwitserland heeft overigens een voorbehoud gemaakt op het OESO-rapport (Bijlage II, onderdeel 27).

Op grond van dat voorbehoud behoudt Zwitserland zich het recht voor om de voorkomingsregels, die voor partnerships voortvloeien uit het OESO-rapport in geval van kwalificatieconflicten, niet toe te passen, als een kwalificatieconflict het gevolg is van een wijziging in de nationale wetgeving van de bronstaat *na* het sluiten van een belastingverdrag met een andere staat. Naar het oordeel van Zwitserland houden de voor partnerships aangepaste voorkomingsregels in het OESO-rapport (overgenomen in het OESO-commentaar op artikel 23

OESO-modelverdrag) het risico in dat de woonstaat afhankelijk wordt van de bronstaat. Als de bronstaat zijn nationale wetgeving wijzigt om zijn heffingsrecht uit te breiden, moet de woonstaat dat bij de toepassing van de voorkoming aanvaarden, hetgeen Zwitserland niet wenselijk acht. Vanwege het Zwitserse voorbehoud, is overeengekomen dat Nederland en Zwitserland elkaar zullen inlichten, als er zich, na sluiting van het Verdrag, wijzigingen in de nationale wetgeving inzake hybride lichamen zouden voordoen.

In onderdeel I, eerste lid, van het Protocol is geregeld aan wie de verdragsvoordelen moeten worden toegekend, als er sprake is van hybride lichamen: aan het lichaam of aan de achterliggende personen. Als inkomsten worden verkregen vanuit een verdragsluitende staat door een hybride lichaam opgericht in de andere verdragsluitende staat, verleent de eerstbedoelde staat de verdragsvoordelen voor die inkomsten aan de persoon die inwoner is van die andere staat volgens de wetgeving van die andere staat. Die verdragsgerechtigde inwoner kan het hybride lichaam zelf zijn, als dat lichaam in die andere staat fiscaal niet transparant is en dus als inwoner belast is voor de ontvangen inkomsten; of de achterliggende personen zijn de verdragsgerechtigde inwoners, als het lichaam fiscaal transparant is en dus de achterliggende personen als inwoner belast zijn voor de verkregen inkomsten. Met andere woorden: de bronstaat volgt met betrekking tot het hybride lichaam de belastingkwalificatie van het woonland (van het lichaam of de achterliggende personen). Om in aanmerking te komen voor de verdragsvoordelen moet vanzelfsprekend ook aan de andere voorwaarden van het Verdrag worden voldaan.

Als verduidelijking van de toepassing van het eerste lid van onderdeel I kan het volgende voorbeeld dienen. Een hybride lichaam is opgericht en gevestigd in Zwitserland. Nederland beschouwt het lichaam als transparant, maar Zwitserland niet. Het lichaam ontvangt dividenden van een Nederlandse vennootschap, waarin het een deelneming van 50% bezit. De

achterliggende partners/deelnemers van het hybride lichaam wonen deels in Zwitserland en deels daarbuiten. Nu Zwitserland het lichaam als belastingplichtig inwoner van Zwitserland aanmerkt, dient Nederland het verdragstarief voor deelnemingsdividenden (nultarief) toe te passen ten aanzien van het lichaam, ook al beschouwt Nederland het lichaam als fiscaal transparant.

Het kan zijn dat het hybride lichaam niet is opgericht en gevestigd in een van de verdragsluitende staten (Nederland of Zwitserland), maar in een derde staat. In dat geval is het niet van belang of het lichaam fiscaal transparant is of niet in de derde staat. Als dat lichaam in Nederland en Zwitserland verschillend wordt gekwalificeerd, is het eerste lid van onderdeel I van het Protocol ook van toepassing.

Het tweede lid van onderdeel I maakt een uitzondering op het toekennen van verdragsvoordelen op grond van de regeling van het eerste lid. Indien inkomsten worden verkregen vanuit een verdragsluitende staat door een hybride lichaam opgericht in diezelfde staat, hoeft die staat geen verdragsvoordelen voor die inkomsten toe te kennen, noch aan het lichaam, noch aan de achterliggende personen, op voorwaarde dat het lichaam als fiscaal niet transparant wordt aangemerkt in die staat. Het gaat hier immers om een zuiver nationale situatie (een lichaam verkrijgt inkomsten, zoals dividend, van een ander lichaam in dezelfde staat en wordt in die staat als normaal belastingplichtig beschouwd). Ter toelichting kan het volgende voorbeeld dienen. Natuurlijk persoon Z is inwoner van Zwitserland. Z is enig aandeelhouder van X, een in Nederland gevestigde BV. BV X bezit alle aandelen van de in Nederland gevestigde entiteit Y. Voor de Nederlandse wetgeving zijn BV X en entiteit Y fiscaal niet transparant. Stel dat voor de Zwitserse wetgeving X wel fiscaal transparant is. Op 1 mei keert Y dividend uit aan X. Op 1 oktober wordt dit dividend door X dooruitgedeeld aan Z. Voor de Zwitserse wetgeving wordt de dividenduitdeling van Y aan X geacht te zijn genoten door natuurlijk persoon Z. De bepaling van het tweede lid van onderdeel I van het Protocol leidt ertoe dat Nederland zijn nationale wetgeving mag blijven toepassen. In het onderhavige geval is op de dividenduitkering van Y aan X op 1 mei de Nederlandse nationale wetgeving van toepassing (heffing van 15% dividendbelasting). Bij de uitkering van X aan Z past Nederland op dat moment (1 oktober) het verdragstarief van 15 procent toe voor de heffing van dividendbelasting (dit is in dit geval tevens het nationale Nederlandse tarief).

Als op grond van het eerste lid géén verdragsvoordelen zouden hoeven te worden verleend, maakt het derde lid hierop evenwel een uitzondering in het volgende geval. Als inkomsten worden verkregen vanuit een verdragsluitende staat door een hybride lichaam opgericht in die staat of in een derde staat en als dit hybride lichaam in de eerstbedoelde staat als fiscaal transparant is aan te merken, verleent de eerstbedoelde staat de verdragsvoordelen voor die inkomsten aan een inwoner van de andere verdragsluitende staat, op voorwaarde dat die inkomsten zouden zijn vrijgesteld van belastingheffing in die andere staat, indien deze rechtstreeks zouden zijn ontvangen door die inwoner. Ook hier geldt vanzelfsprekend dat aan de overige voorwaarden van het Verdrag moet worden voldaan. Het derde lid is met name bedoeld voor (Nederlandse en Zwitserse) pensioenfondsen die in de staat van vestiging van belastingheffing zijn vrijgesteld. Als Nederlandse pensioenfondsen bijvoorbeeld investeren in aandelen in Zwitserse vennootschappen via een in Zwitserland gevestigd hybride lichaam (fiscaal transparant in Zwitserland), kunnen zij dus als achterliggende deelnemers van dat lichaam aanspraak maken op de door Zwitserland toe te kennen verdragsvoordelen. Het derde lid geldt ook als het hybride lichaam in een derde land is gevestigd. Voor het derde lid, dat in afwijking van het eerste lid toch toekenning van verdragsvoordelen mogelijk maakt, kan het volgende voorbeeld dienen. Z is een pensioenfonds als bedoeld in onderdeel III van

het Protocol en is voor de toepassing van het Verdrag inwoner van Nederland. Z is participant in de Zwitserse entiteit Y, die voor de toepassing van de Zwitserse (belasting)wetgeving wordt aangemerkt als transparante entiteit. Gezien de kenmerken van de entiteit, kwalificeert Nederland Y als fiscaal niet transparant. Y bezit alle aandelen in een in Zwitserland gevestigde vennootschap en ontvangt dividend van die vennootschap. Het eerste lid van onderdeel I zou ertoe leiden dat Z niet gerechtigd is tot de voordelen van artikel 10 voor het dividend ontvangen van de Zwitserse vennootschap via Y, omdat dat dividend in Nederland niet geacht wordt te zijn ontvangen door Z maar door Y. Zwitserland zou daardoor het Verdrag op deze uitkering niet behoeven toe te passen. Om te voorkomen dat in het bijzonder pensioenfondsen worden belemmerd in het beleggen van vermogen via dergelijke entiteiten, terwijl zij bij rechtstreekse belegging wel in aanmerking zouden komen voor verdragsvoordelen, is in het derde lid van onderdeel I neergelegd dat (in deze gevallen) Z toch gerechtigd is tot de verdragsvoordelen.

Inwoner (artikel 4 juncto onderdelen III, IV en IX, tweede lid, van het Protocol)

In het eerste lid van artikel 4 is bepaald wie voor de toepassing van het Verdrag geacht wordt inwoner te zijn van een verdragsluitende staat. Hierbij is de definitie uit het OESO-modelverdrag gehanteerd, met uitzondering van de verwijzing naar vermogen (het Verdrag is niet van toepassing op vermogensbelasting). In onderdeel III van het Protocol is op Nederlands verzoek een – wederkerig geformuleerde – bepaling opgenomen, op grond waarvan als zodanig erkende pensioenfondsen, waarvan het inkomen in het algemeen is vrijgesteld van belastingheffing, als inwoner worden aangemerkt. Hiermee wordt buiten twijfel gesteld dat dergelijke pensioenfondsen aanspraak kunnen maken op de voordelen van het Verdrag.

In aanvulling op onderdeel III is voor Zwitserland in onderdeel IX, tweede lid, nader bepaald dat onder pensioenfondsen ook vallen pensioenregelingen overeenkomstig de «*Federal Act on old age, widows/widowers and orphans and invalidity insurance payable in respect of employment or self-employment of 25 June 1982*», alsmede niet-geregistreerde beroepspensioenregelingen en vormen van erkende individuele pensioenregelingen die vergelijkbaar zijn met beroepspensioenregelingen, in overeenstemming met artikel 82 van de genoemde wet van de Zwitserse Bondsstaat.

Teneinde zeker te stellen dat het Verdrag van toepassing is op natuurlijke personen die, naar de feiten en omstandigheden beoordeeld, wonen aan boord van een schip of binnenschip en niet beschikken over een feitelijke woonplaats in een van de verdragsluitende staten, regelt onderdeel IV van het Protocol, op verzoek van Nederland, dat zij geacht worden te wonen in de verdragsluitende staat waar het desbetreffende schip of binnenschip zijn thuishaven heeft. Deze woonplaatsregeling in onderdeel IV van het Protocol, die in het huidige belastingverdrag niet is opgenomen, is gebaseerd op de nationale Nederlandse woonplaatsregeling voor aan boord van een (binnen)schip wonende personen in de Algemene wet inzake rijksbelastingen (artikel 4, tweede lid, AWR). Op grond van die Nederlandse regeling worden deze personen geacht in Nederland te wonen, indien het (binnen)schip zijn thuishaven in Nederland heeft. De nationale bepaling is derhalve niet van toepassing op aan boord van een (binnen)schip wonende personen, indien dat (binnen)schip zijn thuishaven buiten Nederland heeft. De woonplaatsfictie in de Protocolbepaling is wederkerig geformuleerd, zodat zij ook geldt wanneer het (binnen)schip van de betrokken schepeling zijn thuishaven in Zwitserland heeft. Heeft het (binnen)schip zijn thuishaven echter in een derde land, dan is de Protocolbepaling niet van toepassing, zoals ook de nationale bepaling van

de AWR dan niet van toepassing is. Indien met het derde land een belastingverdrag is gesloten en dit verdrag eenzelfde woonplaatsfictie bevat als die in het Verdrag, is het betrokken verdrag van toepassing op de schepeling en wordt hij voor de toepassing van dat verdrag geacht in dat derde land te wonen. Bestaat een dergelijk verdrag niet, dan hangt het af van de nationale wetgeving van het derde land of de schepeling wordt aangemerkt als inwoner van dat land. De woonplaatsregeling in Onderdeel IV van het Protocol is in overeenstemming met het Nederlandse fiscale verdragsbeleid en is reeds in vele verdragen opgenomen.

Vaste inrichting (artikel 5 juncto onderdeel VI van het Protocol)

In het derde lid van artikel 5 van het Verdrag is bepaald dat bij uitvoering van een bouwwerk en van constructie- of installatiewerkzaamheden uitsluitend een vaste inrichting wordt aangenomen, indien de duur daarvan twaalf maanden overschrijdt. Op verzoek van Zwitserland is een overgangsregeling opgenomen voor het genoemde derde lid. Op grond van het artikel inzake onderling overleg in het huidige belastingverdrag is in het besluit van 28 maart 1989, nr. 088–3766 (*Vakstudie Nieuws (V-N)* 1989, blz. 1 080, punt 12), vastgelegd dat niet als het uitoefenen van een bedrijf met behulp van een vaste inrichting in de zin van artikel 4 wordt beschouwd het uitvoeren van werken, voor zover dit plaatsvindt met behulp van installaties en dergelijke, die een tijdelijk karakter hebben en alleen voor een bepaald werk zijn opgericht, ook indien de uitvoering van het werk langer dan een jaar duurt. Er wordt derhalve onder het huidige belastingverdrag voor bouwwerken en dergelijke een langere termijn gehanteerd dan de twaalfmaandstermijn van het OESO-modelverdrag, voordat er sprake is van een vaste inrichting. Zwitserland vond het bezwaarlijk dat onder het Verdrag bouwwerken en dergelijke ineens een vaste inrichting gaan vormen, zonder dat de belastingplichtige daarmee rekening heeft kunnen houden. Daarom is in onderdeel VI van het Protocol bepaald dat voor ondernemingen die inwoner van Nederland of Zwitserland zijn en met de uitvoering van een bouwwerk of van constructie- of installatiewerkzaamheden in de andere staat zijn begonnen vóór de inwerkingtreding van het Verdrag, de aanwezigheid van een vaste inrichting in die andere staat wordt beoordeeld op grond van het huidige belastingverdrag. Dit houdt in dat het genoemde besluit van 28 maart 1989 nog van toepassing blijft op de bedoelde situaties.

Winst uit onderneming (artikel 7 juncto onderdeel VII van het Protocol)

Op Nederlands voorstel is afgesproken in een Memorandum van Overeenstemming vast te leggen dat op vergoedingen voor technische diensten of voor diensten van raadgevende of toezichthoudende aard de bepalingen van artikel 7 van het Verdrag van toepassing zijn. Daarmee wordt bereikt dat deze vergoedingen in beginsel niet kunnen worden aangemerkt als royalty's in de zin van artikel 12 van het Verdrag. Zwitserland kan over de betaling van dergelijke vergoedingen aan een inwoner van Nederland daardoor slechts belasting heffen, als deze vergoedingen zijn toe te rekenen aan een in Zwitserland gelegen vaste inrichting van deze persoon. Gebruikelijk is dat Nederland deze regeling in een Protocolbepaling vastlegt. Maar omdat Zwitserland nimmer een dergelijke regeling in zijn verdragen opneemt, is gekozen voor opname in een Memorandum van Overeenstemming (*Memorandum of Understanding*). Dit zal het rechtskarakter hebben van een beleidsafpraak. Door dit tussen partijen vast te leggen (zij het op andere wijze dan in Nederland gebruikelijk), wordt voorkomen dat ten opzichte van derde landen het ongewenste signaal wordt afgegeven dat Nederland zijn fiscaal verdragsbeleid zou hebben gewijzigd inzake het aanmerken van vergoedingen voor de hiervoor bedoelde diensten als winst en niet als royalty's.

Overeenkomstig Nederlands fiscaal verdragsbeleid (notitie Verdragsbeleid 1998, paragraaf 4.3.1.4.2.) is in het Protocol (onderdeel VII) voor bedrijfsklare projecten (zogenoemde turnkey-projecten) geregeld hoe de winstverdeling tussen hoofdkantoor en vaste inrichting dient plaats te vinden.

Zeevaart, binnenvaart en luchtvaart (artikel 8)

De winst behaald met de exploitatie van schepen en luchtvaartuigen in internationaal verkeer is ter belastingheffing toegewezen aan de verdragssluitende staat waar de plaats van de *werkelijke* leiding van de onderneming is gelegen. Dit komt overeen met het criterium dat wordt gehanteerd in het OESO-modelverdrag. Zwitserland heeft aangegeven dat naar Zwitserse opvatting de dagelijkse leiding en activiteiten van de onderneming bepalend zijn voor de toedeling van het heffingsrecht op grond van het criterium van de werkelijke leiding van de onderneming. In verband met deze Zwitserse opvatting heeft Nederland geen aparte bepaling meer opgenomen voor de Koninklijke Luchtvaart Maatschappij N.V. (hierna: KLM). Overeenkomstig zijn fiscale verdragsbeleid stelt Nederland sinds een aantal jaren namelijk wel een aparte bepaling voor, als in een verdrag een OESO-conform artikel voor zee- en luchtvaart wordt opgenomen. Een dergelijke bepaling houdt verband met de combinatie van KLM en de Société Air France per 1 april 2004 en beoogt zeker te stellen dat Nederland heffingsbevoegd blijft voor luchtvaartwinst van KLM, als de werkelijke leiding van KLM zou worden verplaatst van Nederland naar Frankrijk. Zwitserland zal echter, overeenkomstig zijn uitleg van het begrip «werkelijke leiding» (de dagelijkse leiding en activiteiten van de onderneming zijn daarvoor bepalend), niet betwisten dat voor de toepassing van het Verdrag de vestigingsplaats van KLM is gelegen in Nederland, indien de werkelijke leiding van KLM zou verschuiven naar Frankrijk.

Aangezien Zwitserland, evenals Nederland, behoort tot de Rijnsoeverstaten en er daardoor vervoer per binnenschip mogelijk is tussen Nederland en Zwitserland, is een aparte bepaling voor binnenvaart opgenomen. Ook daarvoor geldt, in overeenstemming met het OESO-modelverdrag, dat het heffingsrecht over winst behaald met de exploitatie van binnenschepen toekomt aan de staat waar de werkelijke leiding van de onderneming is gelegen.

Dividenden (artikel 10 juncto onderdelen VIII, IX, X, XI, XII en XIII van het Protocol)

Zwitserland kent een federale bronbelasting van 35% op brutodividenden die worden betaald door Zwitserse vennootschappen, coöperaties en beleggingsfondsen aan natuurlijke en rechtspersonen, ongeacht of deze personen inwoner van Zwitserland zijn of niet. Voor niet-inwoners vormt de bronbelasting steeds een eindheffing.

In overeenstemming met het Nederlandse fiscale verdragsbeleid, inhoudend dat Nederland steeds streeft naar opname van een nultarief voor deelnemingsdividenden (notitie Verdragsbeleid 1998, paragraaf 4.3.2.2.2.) heeft Nederland voor dividenden op deelnemingen van ten minste 10% een bronheffing van 0% voorgesteld. Zwitserland kon met dit voorstel instemmen. Dit betekent een verbetering ten opzichte van het huidige belastingverdrag, waarin weliswaar ook 0% is opgenomen, maar alleen voor dividenden op deelnemingen van ten minste 25%. Onder het Verdrag is op overige dividenden een bronheffing van 15% van toepassing.

In dit verband wordt nog verwezen naar de op 26 oktober 2004 te Luxemburg tot stand gekomen Overeenkomst tussen de Europese Gemeenschap en de Zwitserse Bondsstaat, waarbij wordt voorzien in

maatregelen van gelijke strekking als die welke zijn vervat in Richtlijn 2003/48/EG (Spaargeldenrichtlijn) van de Raad betreffende belastingheffing op inkomsten uit spaargelden in de vorm van rentebetaling (*PbEU* L 385 van 29-12-2004; hierna te noemen: de «Spaargeldenovereenkomst»). De Spaargeldenovereenkomst voorziet in artikel 15, eerste lid, vanaf de datum van inwerkingtreding (1 juli 2005) in een vrijstelling van bronbelasting bij uitkering van deelnemingsdividenden, zulks in lijn met de oorspronkelijke versies van de daarin genoemde Richtlijn 90/435/EEG van de Raad van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten (*PbEG* L 225 van 20-08-1990; hierna: de «moederdochterrichtlijn»). Voor vrijstelling geldt onder meer als voorwaarde dat het betrokken lichaam een deelneming van ten minste 25% gedurende ten minste twee jaar bezit. Overigens is in de Spaargeldenovereenkomst niet voorzien in een verlaging van de deelnemingseis van 25%, die wel is doorgevoerd voor de lidstaten van de Europese Gemeenschap (20% vanaf 2005, 15% vanaf 2007 en 10% vanaf 2009). Nu het Verdrag in artikel 10, derde lid, onderdeel a, een gunstiger deelnemingsvereiste bevat (10%), vindt het Verdrag toepassing op uitkering van dividenden die voldoen aan dit lagere deelnemingspercentage, voor zover ook aan de andere verdragsvoorwaarden wordt voldaan. In het besluit van 6 december 2005, nr. CPP2005/2215M (*V-N* 2006, nr. 4, punt 12), worden nadere regels gegeven voor de toepassing van de vrijstelling onder de Spaargeldenovereenkomst.

In het Protocol (onderdeel IX, eerste lid) is op verzoek van Zwitserland nader uitgewerkt welke in Nederland gevestigde en welke in Zwitserland gevestigde lichamen als uiteindelijk gerechtigde tot dividend in aanmerking kunnen komen voor volledige vermindering van belasting op betaalde dividenden op grond van artikel 10, derde lid, onderdeel a, van het Verdrag. Voor Nederland wordt daarbij verwezen naar de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (*Stb.* 1969, 445; hierna: *Wet Vpb*): in Nederland gevestigde belastingplichtigen in de zin van de *Wet Vpb*. Zwitserland zal daarbij overeenkomstig zijn beleid het nultarief toepassen op Zwitserse dividenden betaald aan deze belastingplichtigen. Onderdeel IX, eerste lid, blijft ook van toepassing, als de *Wet Vpb* wordt gewijzigd of zou worden vervangen, teneinde te voorkomen dat de Protocolbepaling, zonder aanpassing, niet zou doorwerken naar wijzigingen in of vervanging van de *Wet Vpb*.

Met betrekking tot instellingen (verenigingen en stichtingen), voor zover zij geen onderneming drijven, wordt het volgende opgemerkt. Zoals in de notitie Verdragsbeleid 1998 (paragraaf 4.3.2.2.2.) is vermeld, streeft Nederland naar een nultarief voor deelnemingsdividenden. Om daarvoor in aanmerking te komen, moet sprake zijn van ondernemingen. Het feit dat een vereniging of stichting die geen onderneming drijft, een reële vestiging in Nederland heeft, is derhalve onvoldoende om aanspraak te kunnen maken op het nultarief, ook al wordt de instelling aangemerkt als verdragsinwoner. Wel kunnen andere verdragsvoordelen van toepassing zijn. In artikel 15, eerste lid, van de Spaargeldenovereenkomst, die niet alleen ziet op rentebetalingen maar ook op deelnemingsdividenden, wordt in de relatie tussen de Europese Gemeenschap en Zwitserland bij uitkering van deelnemingsdividenden een vrijstelling van bronbelasting alleen verleend indien er sprake is van ondernemingen.

Voor Zwitserland zijn de in Zwitserland gevestigde lichamen die in aanmerking kunnen komen voor de verdragsvoordelen van artikel 10, derde lid, onderdeel a: naamloze vennootschappen, besloten vennootschappen, commanditaire vennootschappen op aandelen, coöperaties, alsmede andere vennootschappen en lichamen die voor de toepassing van de Zwitserse vennootschapsbelasting behandeld worden als de met name genoemde vennootschappen. Het gaat hier in het bijzonder om Zwitserse overheidsondernemingen die wel vennootschapsbelasting

betalen maar soms een juridische vorm hebben, die niet valt onder de Zwitserse wet inzake vennootschapsbelasting. Nederland kent overigens alleen aan de vennootschapsbelasting onderworpen overheidsopstellingen die in de Wet Vpb zelf zijn aangewezen.

De vrijstelling van bronbelasting (toepassing van een nultarief) geldt niet alleen voor de hiervoor bedoelde, in Nederland gevestigde lichamen, maar ook, overeenkomstig het Nederlandse fiscale verdragsbeleid, voor pensioenfondsen die dividenden ontvangen (artikel 10, derde lid, onderdeel b). Voor een toelichting op het inwonerschap en de daarmee samenhangende verdragsgerechtigdheid van pensioenfondsen wordt verwezen naar de toelichting op artikel 4 hiervóór.

In artikel 10, derde lid, onderdeel c, is ten slotte zekerheidshalve bepaald dat de vrijstelling van bronbelasting, met betrekking tot Zwitserland, ook geldt, als er sprake is van een Zwitserse socialezekerheidsregeling. Om te beoordelen wanneer er sprake is van een dergelijke regeling dient de bepaling in onderdeel IX, tweede lid, van het Protocol te worden geraadpleegd. Op grond van die bepaling worden ook pensioenregelingen die betrekking hebben op de zogenoemde «eerstepijlerpensioenen» (socialezekerheidspensioenen/wettelijke basispensioenen), aangemerkt als pensioenfondsen. Dit hangt samen met het feit dat Zwitserland voor «eerstepijlerpensioenen» een kapitaaldeckingsstelsel kent en dus de premies voor die pensioenen belegd kunnen worden, zodat dividend op dergelijke beleggingen kan worden ontvangen. Nederland daarentegen kent voor basispensioenen een omslagstelsel, zonder dus de mogelijkheid om premies te beleggen en op die beleggingen dividend te ontvangen.

In het huidige belastingverdrag is een antimisbruikbepaling opgenomen voor deelnemingsdividenden (artikel 9, tweede lid, onderdeel a, sub i). Op grond van die bepaling worden verdragsvoordelen niet toegekend, indien de verhouding tussen het lichaam dat dividenden betaalt, en het lichaam dat de dividenden ontvangt, in het leven is geroepen of wordt gehandhaafd in de eerste plaats met het doel het voordeel van de terugbetaling van de gehele bronbelasting te genieten. Nu het huidige belastingverdrag een antimisbruikbepaling bevat, hechte Nederland eraan een dergelijke bepaling ook in het Verdrag op te nemen. Het weglaten daarvan zou een verkeerd signaal kunnen afgeven, namelijk dat Nederland niet langer zou willen optreden tegen doorstroompraktijken. Zwitserland kon deze zienswijze beaamen. De antimisbruikbepaling is opgenomen in het Protocol (onderdeel VIII). Door de verwijzing naar het gehele artikel 10 heeft de Protocolbepaling niet alleen betrekking op deelnemingsdividenden als bedoeld in het derde lid van artikel 10, maar ook op andere dividenden uitgekeerd door een lichaam aan een ander lichaam. Dit betekent dat in beide gevallen de nationale Nederlandse en de nationale Zwitserse wetgeving onverkort van toepassing zijn (en, wat Nederland betreft, inclusief de buitenlandse aanmerkelijkbelangregeling, voor zover het gaat om dividenden).

In de Wet Vpb is een regeling opgenomen voor vergoedingen («interest») op een geldlening die onder zodanige voorwaarden is aangegaan dat deze feitelijk functioneert als eigen vermogen van de inlenende belastingplichtige (artikel 10, eerste lid, onderdeel d). Op grond van deze regeling zijn dergelijke vergoedingen niet aftrekbaar van de winst voor de vennootschapsbelasting. In aansluiting daarop wordt dividendbelasting geheven over zulke vergoedingen (artikel 3, eerste lid, onderdeel f, van de Wet op de dividendbelasting 1965, *Stb.* 1965, 621). Nederland wil bovengenoemde vergoedingen, die voor de toepassing van de dividendbelasting dus als «dividend» worden aangemerkt, onder de reikwijdte brengen van het dividendartikel in de verdragen, zodat Nederland zijn nationale heffingsrechten op dergelijke vergoedingen kan blijven toepassen tot maximaal het in de desbetreffende verdragsrelatie voor dividend overeengekomen verdragstarief, ongeacht of in die verdragsre-

latie voor interest een bronstaatsvrijstelling is overeengekomen. Hiertoe is op verzoek van Nederland een Protocolbepaling opgenomen, waardoor de hiervoor bedoelde vergoedingen kunnen vallen onder de reikwijdte van het dividendartikel (onderdeel X van het Protocol). De definitie van dividend in het zesde lid van artikel 10 en die van interest in het derde lid van artikel 11 zijn volledig in overeenstemming met het OESO-modelverdrag.

Verzoeken om vrijstelling van bronbelasting bij uitbetaling van dividend of om teruggaaf van te veel geheven belasting kunnen worden ingediend bij de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staat waaruit de dividenden afkomstig zijn (onderdeel XII van het Protocol). Dergelijke verzoeken moeten vergezeld gaan van een officiële woonplaatsverklaring van de belastingautoriteiten van de andere staat en moeten worden ingediend overeenkomstig de nationale wet- en regelgeving van de staat waaruit de dividenden afkomstig zijn. Voor Nederland betekent dit dat, nu er in de Protocolbepaling geen termijn voor teruggaaf genoemd is, maar verwezen wordt naar de nationale wet- en regelgeving, voor verzoeken van inwoners van Zwitserland om teruggaaf van Nederlandse dividendbelasting de termijn geldt overeenkomstig het beleid voor ambtshalve verminderingen. Dit beleid is gebaseerd op artikel 65 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en is opgenomen in het besluit van 10 december 2009, nr. CPP2009/2461M (*Stcrt.* 2009, 19523; *Beslissingen in belastingzaken Nederlandse belastingrechtspraak (BNB) 2010/76*). Voor Zwitserland houdt dit in dat voor verzoeken van inwoners van Nederland om vrijstelling of teruggaaf van Zwitserse bronbelasting een driejaars-termijn van toepassing is. In het huidige belastingverdrag is nog een termijn van twee jaar opgenomen, die zowel voor Zwitserland als voor Nederland geldt.

Onderdeel XIII, eerste lid, van het Protocol regelt dat inkomsten die worden genoten door natuurlijke personen bij inkoop van aandelen of bij liquidatie van een vennootschap, voor de toepassing van het Verdrag worden aangemerkt als dividend, als zij beschikken over een aanmerkelijkbelangpakket, en niet als vermogenswinst. Volgens de Zwitserse nationale wetgeving vormt niet elke inkoop van aandelen of (gedeeltelijke) liquidatie van een vennootschap een belastbare gebeurtenis. Als inkoop van aandelen wel als een belastbare gebeurtenis in Zwitserland wordt aangemerkt, kan het zijn dat dit niet in het jaar van inkoop een belastbare gebeurtenis vormt, maar pas in een later jaar. Indien aanmerkelijkbelangaandelen van een inwoner van Zwitserland in een Nederlandse vennootschap worden ingekocht door die vennootschap en in verband daarmee Nederlandse dividendbelasting wordt geheven, kan Zwitserland in het jaar van inkoop geen verrekening van de Nederlandse dividendbelasting met de Zwitserse belasting verlenen. Om dit toch mogelijk te maken, is geregeld dat verrekening wordt verleend voor de belastingperiode waarin het inkomen wordt belast in de woonstaat van de ontvanger daarvan (onderdeel XIII, eerste lid, tweede volzin).

Op grond van artikel 13, zesde lid, mag Nederland zijn nationale belastingwetgeving toepassen op een natuurlijke persoon die naar Zwitserland is geëmigreerd en aan wie, in verband met een aanmerkelijk belang in een Nederlandse vennootschap, een zogeheten conserverende aanslag is opgelegd over de in Nederland opgebouwde en nog niet uitgekeerde winstreserves van zijn aandelen. Nederland is namelijk van oordeel dat hierop nog een belastingclaim voor Nederland rust. De opgelegde aanslag hoeft overigens nog niet te worden betaald (zie verder de toelichting op artikel 13). Artikel 10, negende lid, hangt rechtstreeks samen met artikel 13, zesde lid, en regelt eveneens dat Nederland zijn nationale wetgeving mag toepassen op de natuurlijke persoon bedoeld in laatstgenoemd artikellid, ondanks het eerste, het tweede en het achtste lid van artikel 10. Dit betekent dat Nederland in beginsel zijn volledige nationale heffingsrecht mag uitoefenen voor dividenden die worden uitgekeerd uit de in

Nederland opgebouwde winstreserves waarover de hiervóór bedoelde conserverende aanslag is opgelegd. Op deze dividenden mag Nederland dan ook per saldo 25% belasting heffen (15% dividendbelasting, alsmede nog 10% inkomstenbelasting, zijnde het verschil tussen de 25% belasting van box 2 van de inkomstenbelasting en de 15% dividendbelasting). Met de te heffen 25% belasting zal de conserverende aanslag worden verminderd. Doordat op de bedoelde dividenden niet het verdragstarief van 15% wordt toegepast, zal de conserverende aanslag sneller tot nihil zijn teruggebracht. Zoals de laatste zin van het negende lid duidelijk maakt, is de regeling slechts van toepassing, voor zover de aanslag geheel of nog gedeeltelijk openstaat. Is de aanslag tot nihil teruggebracht, dan is de bepaling niet meer van toepassing. Zwitserland heeft nog wel bedongen dat Nederland bij toepassing van het negende lid een teruggaaf dient te verlenen van Nederlandse belasting (zogenaamd «bronstaat-credit») (onderdeel XI van het Protocol). Deze teruggaaf is gelijk aan het bedrag dat in Zwitserland over het dividend verschuldigd is (nadat Zwitserland verrekening heeft gegeven voor het verdragstarief van 15%), maar zal nooit meer zijn dan 10% van het dividend.

Interest (artikel 11 juncto onderdelen X en XII van het Protocol)

In het huidige belastingverdrag is een bronheffing op interest opgenomen van 5%. Zwitserland kon evenwel instemmen met het Nederlandse voorstel voor een uitsluitende woonstaatheffing voor interest (zonder onderscheid tussen natuurlijke personen en lichamen ten aanzien van de uiteindelijk gerechtigden tot de interest). Dit betekent onder meer dat een inwoner van Nederland, die spaartegoeden aanhoudt bij een Zwitserse bank, in aanmerking kan komen voor een verlaging van de huidige Zwitserse bronbelasting van 35% tot 0%.

Voor een toelichting op onderdeel XII van het Protocol (met de voorwaarden waaronder de verlaging tot 0% kan worden verkregen) en onderdeel X (herkwalificatie van interest op zogenoemde hybride leningen tot dividend) wordt verwezen naar het artikelsgewijze commentaar op artikel 10.

In dit verband wordt nog gewezen op de Spaargeldenovereenkomst. Deze overeenkomst strekt er onder meer toe te bewerkstellingen dat Zwitserland maatregelen treft van gelijke strekking als die welke in de Europese Gemeenschap op grond van de Spaargeldenrichtlijn moeten worden toegepast met het oog op en daadwerkelijke belastingheffing op inkomsten uit spaargelden in de vorm van rentebetalingen. Ingevolge de Spaargeldenovereenkomst dient Zwitserland een bronbelasting in te houden op rentebetalingen met een «*non Swiss source*», die worden gedaan door in Zwitserland gevestigde instanties aan natuurlijke personen die inwoner zijn van een lidstaat van de Europese Gemeenschap en uiteindelijk gerechtigd zijn tot de rente (artikel 1, eerste lid, juncto artikelen 4, 6 en 7). Met rentebetalingen worden bijvoorbeeld rentebetalingen bedoeld, waarbij een Zwitserse bank slechts als tussenpersoon optreedt. De door Zwitserland op grond van de Spaargeldenovereenkomst in te houden bronbelasting bedraagt van 1 juli 2005 tot 1 juli 2008 15% en voor de daaropvolgende periode van 3 jaar (tot 1 juli 2011) 20%. Na afloop van deze driejaarsperiode (vanaf 1 juli 2011) is het nationale Zwitserse tarief van 35% van toepassing. De Spaargeldenovereenkomst bepaalt uitdrukkelijk dat belastingverdragen tussen Zwitserland en EU-lidstaten geen belemmering vormen voor de inhoudingen waarin deze voorziet (artikel 14). De in Zwitserland gevestigde instantie die rentebetalingen doet, mag overigens de inhouding van bronbelasting achterwege laten, als de uiteindelijk gerechtigde tot de rente die instantie uitdrukkelijk heeft gemachtigd de bevoegde autoriteiten van Zwitserland te informeren over de rentebetalingen (artikel 2, eerste lid). Zwitserland op zijn beurt

draagt zorg voor automatische verstrekking van deze gegevens aan de woonstaat van de uiteindelijk gerechtigde (artikel 2, derde lid). De Spaargeldenovereenkomst heeft alleen betrekking op rentebetalingen met een «*non Swiss source*». Voor rentebetalingen met een «*Swiss source*» geldt het Verdrag. Bij deze laatste rentebetalingen kan met name gedacht worden aan rentebetalingen in de situatie van een inwoner van Nederland, die spaartegoeden aanhoudt bij een Zwitserse bank. Voorts kan voor rentebetalingen tussen verbonden ondernemingen in dit kader nog worden verwezen naar de regeling van artikel 15, tweede lid, van de Spaargeldenovereenkomst. Op grond van deze bepaling dient Zwitserland rentebetalingen door in Zwitserland gevestigde ondernemingen aan in lidstaten gevestigde ondernemingen of vaste inrichtingen van laatstgenoemde ondernemingen vrij te stellen van Zwitserse bronbelasting onder vrijwel dezelfde voorwaarden als die in Richtlijn 2003/49/EG (*PbEG* L 157). In het Verdrag is, zoals reeds aangegeven, een vrijstelling van bronbelasting opgenomen voor alle vormen van rentebetalingen, derhalve niet alleen voor dergelijke betalingen tussen verbonden ondernemingen, maar ook voor betalingen tussen niet-verbonden ondernemingen en aan natuurlijke personen. De vorige alinea is van overeenkomstige toepassing op royalty's.

Vermogenswinsten (artikel 13 juncto onderdelen XIII en XIV van het Protocol)

Artikel 13, vierde lid, van het OESO-modelverdrag bevat sinds 2003 een regeling voor vermogenswinst behaald met de vervreemding van aandelen in onroerendezaakvennootschappen. Op grond daarvan mag vermogenswinst die een inwoner van een verdragsluitende staat verkrijgt uit vervreemding van aandelen, belast worden in de andere verdragsluitende staat, als de aandelen hun waarde voor meer dan 50% ontleen aan onroerende zaken die in die andere staat zijn gelegen. Genoemd artikellid, dat manipulatie met onroerendezaakvennootschappen beoogt tegen te gaan, bevat dus een bronstaatheffing, zoals die ook geldt voor vervreemding van onroerende zaken zelf (eerste lid), en wijkt derhalve af van de hoofdregel dat vermogenswinst verkregen uit vervreemding van vermogen slechts belastbaar is in de woonstaat van de vervreemder (vijfde lid). Artikel 13, vierde lid, vormt geen onderdeel van het Nederlandse fiscale verdragsbeleid, omdat daarmee inbreuk wordt gemaakt op het beginsel van woonstaatheffing en de bepaling niet alleen ziet op echte onroerendezaakvennootschappen, maar ook op andere vennootschappen. Nederland heeft daarom een voorbehoud gemaakt bij bovenbedoelde bepaling in het OESO-modelverdrag. Aangezien Zwitserland hechtte aan opname van de OESO-bepaling met bronstaatheffing, is een bepaling overeengekomen, waarbij rekening is gehouden met de Nederlandse wensen. Zo is een minimumdeelnemingspercentage van 5 voor de aandeelhouder opgenomen, is een vrijstelling opgenomen voor nader overeen te komen beursvennootschappen, voor reorganisaties, splitsingen, fusies en dergelijke, alsmede voor onroerende zaken die een vennootschap gebruikt voor de uitoefening van haar eigen onderneming. Nederland en Zwitserland zullen in onderling overleg vaststellen welke internationale beurzen kunnen vallen onder de reikwijdte van het vierde lid. Voor de toepassing van het vierde lid dienen onroerende zaken die een inwoner van een verdragsluitende staat bezit, in verband met de verwijzing naar onroerende zaken als bedoeld in artikel 6 van het Verdrag, gelegen te zijn in de andere verdragsluitende staat, zoals ook van Zwitserse zijde is bevestigd. Het vierde lid ziet derhalve niet op onroerende zaken gelegen in de woonstaat van de aandeelhouder of in een derde staat. In dergelijke gevallen is het vijfde lid van toepassing, zodat de woonstaat van de aandeelhouder het heffingsrecht heeft over vervreemding van de aandelen in een onroerendezaakvennootschap, een

verdrag tussen de laatstbedoelde woonstaat en de bedoelde derde staat met een soortgelijke bepaling als het vierde lid buiten beschouwing gelaten.

Door Zwitserland is ingestemd met de Nederlandse wens in het zesde lid van artikel 13 van het Verdrag, via een verwijzing naar de nationale belastingwetgeving, een voorziening te treffen tegen mogelijke dubbele belasting over de winst behaald door natuurlijke personen met de vervreemding van aandelen en dergelijke, die behoren tot een aanmerkelijk belang in de zin van afdeling 4.3 van de Wet inkomstenbelasting 2001 (*Stb.* 2000, 215). Overeenkomstig het Nederlandse fiscale verdragsbeleid kan Nederland, op grond van het zesde lid in samenhang met de nationale wetgeving, van voormalige inwoners van Nederland tot en met tien jaar na hun emigratie naar Zwitserland, via het opleggen van een conserverende aanslag bij emigratie, belasting heffen over de winst door hen behaald met de vervreemding van hun aanmerkelijk belang (vastgesteld overeenkomstig afdeling 4.6 van de Wet inkomstenbelasting 2001). Deze heffing, die alleen ziet op in Nederland opgebouwde winstreserves, wordt evenwel slechts toegepast voor dat deel van de conserverende aanslag, dat op het ogenblik van daadwerkelijke vervreemding van het aanmerkelijke belang nog openstaat (zie ook het slot van de toelichting op artikel 10). Als de tot het aanmerkelijk belang behorende vermogensbestanddelen niet worden vervreemd binnen tien jaar na emigratie, vervalt de conserverende aanslag. Artikel 13, zesde lid, is niet wederkerig geformuleerd, zodat de bepaling alleen voor Nederland betekenis heeft. In onderdeel XIII, tweede lid, van het Protocol is geregeld dat voor opgelegde conserverende aanslagen over inkomen uit aanmerkelijk belang automatisch uitstel van betaling wordt gegeven na zekerheidsstelling. Zekerheid mag worden gesteld, omdat Zwitserland geen lidstaat van de Europese Gemeenschap is. Op grond van jurisprudentie van het Hof van Justitie te Luxemburg mag binnen de Europese Gemeenschap geen zekerheid worden gesteld.

In onderdeel XIV, eerste lid, van het Protocol is zekerheidshalve bepaald dat artikel 13, zesde lid, alleen van toepassing is op de waardeinstijging van de aandelen in de periode dat de aanmerkelijkbelanghouder inwoner van Nederland was. In het tweede en het derde lid van genoemd onderdeel is verder bepaald dat er rekening wordt gehouden met een waardedaling van de aandelen ten opzichte van de waarde bij emigratie, als de aandelen na emigratie worden vervreemd. Dit geldt echter niet, als de waardedaling een gevolg is van uitkering van winst of van terugbetaling van gestort kapitaal. Het tweede lid bevat met betrekking tot de waardedaling nog een rekenregel voor de vermindering van het *bedrag* van de conserverende aanslag, terwijl het derde lid een daarbij aansluitende rekenregel bevat voor een vermindering van de *waarde* die de aandelen hadden bij emigratie.

Inkomsten uit zelfstandige arbeid (artikel 14)

In het OESO-modelverdrag is het artikel dat het heffingsrecht regelt voor inkomsten uit zelfstandige arbeid, sinds 2000 niet meer opgenomen, aangezien er geen beoogde verschillen bestonden tussen het begrip «vaste inrichting» in artikel 7 en het begrip «vast middelpunt» in artikel 14, zoals het OESO-commentaar op artikel 14 aangeeft. In verband met het vervallen van het artikel is op inkomsten uit zelfstandige arbeid artikel 7 van het OESO-modelverdrag van toepassing (winst uit onderneming). Om wetgevingstechnische redenen wilde Zwitserland het artikel voor inkomsten uit zelfstandige arbeid, dat in het huidige belastingverdrag ook is opgenomen, weer opnemen in het Verdrag, zij het in een wat andere vorm. Met opneming van het artikel, dat de tekst van het OESO-modelverdrag van vóór 2000 volgt, kan een omvangrijke aanpassing van de nationale Zwitserse belastingwetgeving worden

voorkomen. Dit leidt voor Nederland niet tot verlies van heffingsrechten ten opzichte van de situatie dat het OESO-modelverdrag 2008 zou zijn gevolgd.

Inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid (artikel 15)

Dit artikel wijkt in het tweede lid af van het OESO-modelverdrag en het Nederlandse fiscale verdragsbeleid in verband met een Zwitsers voorbehoud op het artikel in het OESO-modelverdrag. In het tweede lid van artikel 15 van het Verdrag is namelijk als eerste van de drie voorwaarden voor heffing in de woonstaat van de werknemer gesteld dat de werknemer in totaal niet meer dan 183 dagen in het betrokken belastingjaar verblijft in de werkstaat. In het OESO-modelverdrag en overeenkomstig het Nederlandse verdragsbeleid is aan de eerste voorwaarde toegevoegd dat het moet gaan om in totaal niet meer dan 183 dagen *in een tijdvak van 12 maanden beginnend of eindigend* in het betrokken belastingjaar. Door het ontbreken in het Verdrag van deze toevoeging blijft de woonstaat van de werknemer langer bevoegd om salaris van de werknemer die in de andere staat werkzaam is, te belasten. In het derde lid is overeengekomen dat werknemers die hun dienstbetrekking uitoefenen aan boord van een schip, een binnenschip of een luchtvaartuig, voor hun salaris mogen worden belast in de staat waar de plaats van de werkelijke leiding van de onderneming is gelegen.

Directeursbeloningen (artikel 16)

Op verzoek van Zwitserland is het artikel voor directeursbeloningen, dat is opgenomen in het huidige belastingverdrag, met de nodige aanpassingen gehandhaafd. In het artikel wordt onderscheid gemaakt tussen beloningen van in Zwitserland gevestigde lichamen en beloningen van in Nederland gevestigde lichamen. Dit onderscheid hangt samen met de verschillen tussen het Nederlandse en het Zwitserse vennootschapsrecht. In het Zwitserse vennootschapsrecht is de figuur van bestuurder van een vennootschap anders ingevuld dan in het Nederlandse vennootschapsrecht. Leden van de raad van bestuur (beheer) van een in Zwitserland gevestigde vennootschap delegeren in de regel een belangrijk deel van hun bevoegdheden aan een niet-statutaire directie, die belast is met de dagelijkse leiding van de vennootschap en die geen deel uitmaakt van de raad van bestuur. De taak van de raad van bestuur ziet daarentegen met name op het toezicht houden op het beleid en de werkwijze van de niet-statutaire directie en het goedkeuren daarvan. Benoeming van een raad van toezicht (raad van commissarissen) blijft daardoor veelal achterwege bij in Zwitserland gevestigde vennootschappen. De leden van de raad van bestuur zijn niet in dienstbetrekking bij de vennootschap en ontvangen dan ook geen salaris maar een vergoeding voor hun (toezichthoudende) werkzaamheden. De niet-statutaire directieleden zijn daarentegen wel in dienstbetrekking bij de vennootschap en worden als werknemer beschouwd.

Een en ander betekent dat op grond van het eerste lid van artikel 16 de vergoedingen van de leden van de raad van bestuur van een *Zwitserse* vennootschap, die belast zijn met het toezicht, mogen worden belast in Zwitserland, ongeacht de woonplaats van deze leden en ongeacht waar zij hun werkzaamheden verrichten. Artikel 15 is daarentegen van toepassing op het salaris van de niet-statutaire directieleden van een Zwitserse vennootschap, die belast zijn met de dagelijkse leiding. Onder omstandigheden zal derhalve Nederland dat salaris, als er sprake is van in Nederland verrichte arbeid, mogen belasten op grond van artikel 15 (het directielid woont en werkt in Nederland of woont in Zwitserland en werkt meer dan 183 dagen in Nederland). Als een directielid van een Zwitserse vennootschap ook lid van de raad van bestuur zou zijn, is op zijn salaris als

directielid artikel 15 van toepassing en op zijn vergoedingen als lid van de raad van bestuur artikel 16.

Vanwege deze voor Zwitserland nadelige fiscale gevolgen van het verschil in vennootschapsrecht is, om een evenwichtigere verdeling van heffingsrechten te verkrijgen, in het derde lid van artikel 16 geregeld dat het salaris van de leden van het bestuur van een *Nederlandse* vennootschap voor de ene helft ter belastingheffing toekomt aan Zwitserland en voor de andere helft aan Nederland. Deze verdeling geldt echter alleen voor zover de bestuursleden van de Nederlandse vennootschap in Zwitserland wonen. Alle overige vergoedingen in deze situatie mogen in Nederland worden belast. Woont het bestuurslid in Nederland, dan zijn alle vergoedingen, dus met inbegrip van het salaris, belastbaar in Nederland. Als het salaris van de leden van het bestuur van een Nederlandse vennootschap echter betrekking heeft op activiteiten die aan een Zwitserse vaste inrichting van die vennootschap zijn toe te rekenen, en ook ten laste komt van deze vaste inrichting, komt het salaris geheel ter belastingheffing toe aan Zwitserland, ongeacht de woonplaats van de bestuursleden.

Nederland is een vergelijkbare bepaling vaker overeengekomen, zoals met Noorwegen (*Trb.* 1990, 30) en België (*Trb.* 2001, 136).

Het vierde lid bepaalt nog uitdrukkelijk dat op beloningen voor diensten die personen als bedoeld in het eerste en het tweede lid, in een andere hoedanigheid ontvangen, artikel 14 of 15 van toepassing is.

In het vijfde lid is de voor Nederland al geruime tijd gebruikelijke toelichting op de begrippen «bestuurder» en «commissaris» opgenomen. De voorheen gebruikte definitie van bestuurder en commissaris ging ook nog uit van het formele criterium van benoeming door de algemene vergadering van aandeelhouders of enig ander bevoegd orgaan van een lichaam, maar regelde niet alle gevallen van benoeming. Zo viel niet onder die definitie de bestuurder van een Nederlandse commerciële stichting, die door de oprichter van die stichting of door een subsidiërende instelling werd benoemd. Daarom werd de definitie aangepast.

Artiesten en sportbeoefenaars (artikel 17)

De belastingheffing van inkomsten van artiesten en sportbeoefenaars is in beginsel, evenals in het OESO-modelverdrag en in bijna alle Nederlandse belastingverdragen, toegewezen aan de staat waar deze personen hun activiteiten ontplooiën.

Wanneer artiesten en sportbeoefenaars persoonlijke werkzaamheden in die hoedanigheid verrichten, maar de beloning daarvoor niet aan henzelf toekomt maar aan een andere persoon, mag op grond van het tweede lid de beloning worden belast in de werkstaat, ook al is er sprake van een onderneming of zelfstandig beroep en ontbreekt een vaste inrichting in die werkstaat. In het tweede lid is, vanwege een voorbehoud van Zwitserland op artikel 17, tweede lid, van het OESO-modelverdrag toegevoegd dat het tweede lid geen toepassing vindt, indien wordt aangetoond dat de artiest, de sportbeoefenaar en met hen verbonden personen niet, direct of indirect, delen in de winst die wordt behaald door die andere persoon bedoeld in de vorige zin.

Deze toevoeging beperkt de reikwijdte van het tweede lid en strekt ertoe het tweede lid alleen toe te passen, indien er sprake is van constructies om belastingheffing in de werkstaat te ontgaan. Dit is bijvoorbeeld het geval, als een artiest een persoonlijke houdstervereniging in een derde land opricht, alle beloningen voor optredens van de artiest in de werkstaat (er is hier geen vaste inrichting) aan deze vereniging toekomen en dat derde land die beloningen niet of laag belast. Zwitserland is namelijk van oordeel dat het tweede lid alleen dient te gelden voor misbruiksituaties, en niet bijvoorbeeld voor de situatie waarbij een orkestgezelschap opgericht in de vorm van een vereniging leden tegen een vast periodiek salaris in dienst heeft en voor zijn buitenlandse optredens

vergoedingen ontvangt. De Verenigde Staten van Amerika en Canada zijn dezelfde mening toegedaan en hebben dan ook, evenals Zwitserland, een voorbehoud gemaakt op het tweede lid. Als gevolg daarvan bevatten ook de belastingverdragen van Nederland met de Verenigde Staten van Amerika en met Canada (*Trb.* 1986, 65; 1993, 52, en 1997, 258) in het artiestenartikel eenzelfde bepaling als artikel 17, tweede lid, van het Verdrag.

Aangezien Nederland bepaalde niet in Nederland wonende artiesten en sportbeoefenaars die in Nederland activiteiten verrichten, op grond van zijn nationale belastingwetgeving niet meer in de belastingheffing betreft, kan Nederland het heffingsrecht dat in het eerste en het tweede lid van dit artikel aan Nederland als werkstaat is toegekend, niet effectueren ten aanzien van die bepaalde groep artiesten en sportbeoefenaars. Om te voorkomen dat ook in Zwitserland niet zou worden geheven, is een voorziening getroffen in artikel 22, vijfde lid, onderdeel a, tweede volzin, van het voorkomingsartikel (zie hierna de toelichting op artikel 22, vijfde lid, onderdeel a).

Op het beginsel van het eerste en het tweede lid is de uitzondering gemaakt dat de inkomsten slechts in de woonstaat van de artiest of sportbeoefenaar mogen worden belast, als diens bezoek aan het andere land geheel of grotendeels wordt gefinancierd uit overheidsfondsen van één of van beide staten of als de activiteiten plaatsvinden in het kader van een cultureel uitwisselingsprogramma tussen de regeringen van beide staten (derde lid). Een dergelijke bepaling komt voor in tal van Nederlandse belastingverdragen, zoals met Argentinië (*Trb.* 1997, 63), Macedonië (*Trb.* 1998, 238), Turkije (*Trb.* 1986, 67) en ook Letland (*Trb.* 1994, 83 en 166) en vele andere Oost-Europese landen.

Pensioenen, lijfrenten en socialezekerheidsuitkeringen (artikelen 18 en 19)

Voor pensioenen, lijfrenten alsook uitkeringen die zijn betaald krachtens de bepalingen van een sociaalzekerheidsstelsel van een verdragsluitende staat, geldt in het Verdrag als uitgangspunt een woonstaatheffing (eerste lid). Overeenkomstig Nederlands fiscale verdragsbeleid (notitie Verdragsbeleid 1998, paragraaf 4.3.4.4.) is dit uitgangspunt aangevuld met de mogelijkheid om onder omstandigheden ook een bronstaatheffing op deze inkomsten toe te passen (tweede lid). Alvorens ook de bronstaat tot heffing kan overgaan, moet cumulatief zijn voldaan aan een drietal voorwaarden.

Als eerste voorwaarde geldt dat de aanspraak op het pensioen of de lijfrente was vrijgesteld in de bronstaat of dat de daarvoor betaalde premies in de opbouwfase van de aanspraak fiscaal aftrekbaar waren bij de berekening van het belastbaar inkomen in de bronstaat. In de tweede plaats geldt als voorwaarde dat in de woonstaat van de genietter de pensioen- of lijfrentetermijnen of socialezekerheidsuitkeringen niet belast worden tegen het normale tarief (voor Nederland het tarief voor inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid; voor Zwitserland het algemene inkomstenbelastingtarief) of minder dan 90% van de pensioen- of lijfrentetermijnen of de socialezekerheidsuitkeringen in de belastingheffing wordt betrokken. Zwitserland kent, evenals Nederland, voor pensioenen (niet voor lijfrenten) de zogenoemde omkeerregel (aanspraak op pensioen onbelast, pensioenpremies aftrekbaar en pensioenuitkeringen bij uitbetaling belast). In Zwitserland worden volgens de ons bekende gegevens Zwitserse en buitenlandse pensioenen niet anders behandeld dan overige inkomsten en worden deze pensioenen volledig in de heffing betrokken (afgezien van de hierna toegelichte lumpsumheffing), zodat Nederland op Nederlandse pensioenen van een inwoner van Zwitserland dan geen bronstaatheffing kan toepassen. Zwitserse lijfrenten worden fiscaal niet op dezelfde wijze behandeld als Zwitserse pensioenen. Zie voor de belastingheffing van Nederlandse lijfrenten voor

de toepassing van artikel 18, tweede lid, de desbetreffende alinea verderop.

Als derde voorwaarde voor een bronstaatheffing geldt dat het gezamenlijke brutobedrag van de pensioen- en lijfrenteterminen en socialezekerheidsuitkeringen die de belastingplichtige in een kalenderjaar ontvangt en waarop de onderdelen a en b van het tweede lid van toepassing zijn, meer bedraagt dan € 20 000. Voor kleinere pensioenen, lijfrenten en uitkeringen geldt dus uitsluitend de hoofdregel van woonstaatheffing.

Met betrekking tot de toepassing van artikel 18 wordt nog opgemerkt dat om uitvoeringstechnische redenen overheidspensioenen op dezelfde wijze worden behandeld als privaatrechtelijke pensioenen en zij derhalve niet vallen onder het overheidsartikel (artikel 19). Hiervoor is gekozen om de volgende reden. Nederlandse pensioenen dienen op grond van jurisprudentie van de Hoge Raad in voorkomend geval te worden gesplitst in een privaatrechtelijk deel (pensioenartikel is van toepassing) en een overheidsdeel (overheidsartikel is van toepassing). Voor Zwitserse pensioenen daarentegen geldt dat de dienstbetrekking bij de laatste werkgever van de pensioengerechtigde bepalend is voor het uiteindelijke karakter van het gehele pensioen (privaatrechtelijk pensioen als de laatste dienstbetrekking werd uitgeoefend bij een privaatrechtelijke werkgever, of overheidspensioen als de laatste dienstbetrekking werd uitgeoefend bij de overheid). De Nederlandse splitsingsystematiek voor pensioenen sluit derhalve niet aan op de Zwitserse systematiek voor het bepalen van het uiteindelijke karakter van pensioenen. Hierdoor zou (gedeeltelijke) dubbele heffing of vrijstelling gaan ontstaan, als er sprake is van pensioenen die deels in de privaatrechtelijke sector zijn opgebouwd en deels in de overheidssector en de pensioengerechtigde emigreert naar het andere land. Door voor het heffingsrecht geen onderscheid te maken in soorten pensioen komen alle pensioenen (in hun geheel) te vallen onder de reikwijdte van het pensioenartikel en kunnen daarmee toepassingsproblemen worden voorkomen.

Voorts wordt met betrekking tot de toepassing van artikel 18, tweede lid, nog gewezen op het volgende. Buitenlanders die emigreren naar Zwitserland, een buitenlands (i.c. een Nederlands) pensioen genieten en geen inkomsten ontvangen uit arbeid of andere activiteiten verricht in Zwitserland, kunnen op grond van de Zwitserse belastingwetgeving onder voorwaarden kiezen voor een zogenoemde lumpsumheffing, indien zij ten minste tien jaren niet in Zwitserland hebben gewoond. Deze keuzeregeling, die vooral van betekenis is voor gepensioneerde en dus financieel onafhankelijke buitenlanders, bestaat uit een jaarlijkse forfaitaire belastingheffing, die de normale belastingheffing op basis van het wereldinkomen vervangt. De forfaitaire regeling gaat uit van heffing op basis van de bestedingsuitgaven van de betrokken emigrant en zijn gezin. Deze uitgaven worden geacht ten minste vijfmaal de kosten voor huisvesting (huur of huurwaarde) in Zwitserland te bedragen. De uitkomst van deze berekening vormt het te belasten inkomen, dat tegen de normale inkomstenbelastingtarieven in de heffing wordt betrokken. De aldus berekende belasting mag evenwel niet lager zijn dan de gewone inkomsten- en vermogensbelasting die verschuldigd zou zijn over het totaal van het Zwitserse bruto-inkomen uit in Zwitserland gelegen vermogen en het bruto-inkomen waarvoor in Zwitserland verzocht wordt om (gehele of gedeeltelijke) vermindering van buitenlandse belasting op grond van een belastingverdrag. Een dergelijke vergelijkende berekening wordt elk jaar uitgevoerd.

Indien een belastingplichtige die vanuit Nederland emigreert naar Zwitserland, als voormalig bestuurder van een Nederlandse vennootschap een Nederlands pensioen geniet en aldaar geen winstgevendende activiteiten verricht, kiest voor de lumpsumheffing, heeft deze keuze de volgende consequentie. Voor de belastingplichtige is het bedrag van de belasting het hoogste van de twee volgende bedragen: (i) de belasting

over de hiervoor bedoelde bestedingsuitgaven of (ii) de gewone inkomsten- en vermogensbelasting berekend over het Zwitserse inkomen en vermogen alsook over buitenlands inkomen waarvoor verzocht wordt om toepassing van het Verdrag en dat derhalve ook het Nederlandse pensioen omvat. Dit waarborgt dat het Nederlandse pensioen wordt begrepen in de belastbare grondslag, waarvoor de normale belastingtarieven gelden voor de toepassing van de vergelijkende berekening. Nederland en Zwitserland zijn het erover eens dat in dat geval Nederland geen bronstaatheffing op grond van artikel 18, tweede lid, kan toepassen op het Nederlandse pensioen en dat dan enkel de woonstaatheffing geldt op grond van artikel 18, eerste lid.

Met betrekking tot de toepassing van artikel 18, tweede lid, wordt verder nog opgemerkt dat, zoals Zwitserland heeft aangegeven, lijfrenten die vanuit Nederland worden betaald aan inwoners van Zwitserland en waarvoor in Nederland fiscale aftrek van de betaalde premies is verleend ter compensatie van een pensioentekort, voor de Zwitserse inkomstenbelasting zullen worden behandeld als pensioenen. Dit houdt dan in dat Nederland niet zal toekomen aan bronstaatheffing op grond van het tweede lid van artikel 18, aangezien er bij lijfrenten, evenals bij pensioenen, in Zwitserland dan sprake is van heffing volgens de normale belastingtarieven (afgezien van de reeds toegelichte lumpsumheffing). Voor afkoopsommen van pensioenen en lijfrenten kon Zwitserland instemmen met een onbeperkte bronstaatheffing voor de afkoop van nog niet ingegane pensioenen en lijfrenten (derde lid).

Een pensioen of lijfrente wordt geacht afkomstig te zijn uit de staat waar de premies voor het pensioen of de lijfrente in aanmerking zijn gekomen voor belastingvermindering. Die staat wordt dus bij fictie aangewezen als bronstaat. Deze fictie blijft ook gelden, als er overdracht van pensioenaanspraken van een pensioenfonds of verzekeringsmaatschappij in de ene staat plaatsvindt naar een pensioenfonds of verzekeringsmaatschappij in de andere staat. Door een dergelijke overdracht worden dan ook de heffingsrechten van de oorspronkelijke bronstaat in generlei opzicht beperkt (vierde lid).

De bevoegde autoriteiten van de Staten zullen in onderling overleg vaststellen welke informatie een belastingplichtige dient te verschaffen met het oog op eventuele toepassing van de in het tweede lid bedoelde bronstaatheffing (vijfde lid).

Een nagenoeg gelijk artikel inzake pensioenen, lijfrenten en socialezekerheidsuitkeringen is, afgezien van de behandeling van overheidspensioenen, onder meer opgenomen in het Nederlandse belastingverdrag met Portugal (*Trb.* 1990, 180), België (*Trb.* 2001, 136), Polen (*Trb.* 2002, 86), Koeweit (*Trb.* 2001, 126) en Uganda (*Trb.* 2004, 262).

Vermijding van dubbele belasting (artikel 22)

Nederland verleent ter vermijding van dubbele belasting ten aanzien van de inkomsten die in Zwitserland mogen worden belast, in beginsel vermindering volgens de vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud (eerste en tweede lid). Voor een aantal andere inkomensbestanddelen verleent Nederland echter een vermindering ter vermijding van dubbele belasting volgens de verrekeningsmethode met evenredigheidslimiet (derde lid). Het derde lid geldt ook voor artikel 16, eerste lid (directeurs- en commissarissenbeloningen ontvangen van in Zwitserland gevestigde lichamen door inwoners van Nederland). Op grond van het besluit van 18 juli 2008, nr. CPP2007/664M (*Stcrt.* 2008, 151; *V-N* 2008, nr. 39, punt 7), kan, op verzoek, desondanks de vrijstellingsmethode worden toegepast, mits en voor zover wordt aangetoond dat de beloningen in Zwitserland in de belastingheffing zijn betrokken en in vergelijking met de arbeidsinkomsten van overige daar werkzame buitenlandse werknemers niet gunstiger zijn behandeld. De resolutie van 10 mei 1955, nr. 8 (*BNB*

1955/195), waarin toepassing van enkel de vrijstellingsmethode werd goedgekeurd voor de in artikelen 3 tot en met 8 van het huidige belastingverdrag vermelde inkomensbestanddelen, heeft onder het nieuwe verdrag haar belang verloren. Dat geldt derhalve ook voor de directeurs- en commissarissenbeloningen.

In overeenstemming met het Nederlandse fiscale verdragsbeleid (notitie Verdragsbeleid 1998, paragraaf 4.3.1.3.) wordt blijkens het vierde lid de vrijstellingsmethode voor in Zwitserland gelegen vaste inrichtingen onder bepaalde voorwaarden teruggenomen en geldt een vermindering volgens de verrekeningsmethode. In het besluit van 24 december 1997, nr. IFZ97/1491M (*BNB* 1998/76) juncto het besluit van 20 mei 1998, nr. IFZ98/568M (*BNB* 1998/239), en het besluit van 14 december 2000, nr. IFZ2000/1326M (*V-N* 2001, nr. 15, punt 1), is voor de in de vorige volzin bedoelde inkomsten onder het huidige belastingverdrag een regeling getroffen, die grotendeels overeenkomt met de regeling van het vierde lid. De regelingen van de drie genoemde besluiten verliezen hun belang vanaf het moment dat het Verdrag van toepassing wordt. Gelet op de voorwaarden die via de verwijzing naar het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (hierna: Besluit 2001) worden gesteld aan toepassing van de verrekeningsmethode, geldt het vierde lid alleen voor winsten behaald met een Zwitserse vaste inrichting waarvan de activiteiten grotendeels bestaan uit beleggen (beleggingswinst) of uit niet-actieve financieringswerkzaamheden (passieve financieringswinst). Het vierde lid ziet derhalve niet op actieve vaste-inrichtingswinst of incidentele passieve winst van een actieve vaste inrichting.

Het vierde lid geeft tevens aan in hoeverre voor de daar bedoelde aftrek het Verdrag van toepassing is, en in hoeverre een nationale regeling. Voor de berekening van die aftrek bepaalt het vierde lid dat het derde lid van overeenkomstige toepassing is. In het derde lid is de eerste limiet (het bedrag van de Zwitserse belasting) rechtstreeks in het Verdrag opgenomen en wordt voorts verwezen naar de nationale voorkomingsregeling van het Besluit 2001. Indien toepassing van het Besluit 2001 (artikel 39) tot een lager bedrag aan aftrek zou leiden dan het bedrag van de geheven Zwitserse belasting, verleent Nederland onder het Verdrag een aftrek van dat lagere bedrag.

In het besluit van 21 juni 1996, nr. IFZ96/619M (*BNB* 1996/292), is de toepassing van de doorschuif- en inhaalregeling van artikel 3, derde en vierde lid, van het Besluit voorkoming dubbele belasting 1989 onder het huidige belastingverdrag onder bepaalde voorwaarden goedgekeurd voor positieve en negatieve inkomsten uit Zwitserland. Deze goedkeurende regeling (met de daarop betrekking hebbende jurisprudentie), die ook geldt onder het Besluit 2001 op grond van het besluit van 13 april 2004, nr. IFZ2004/236M (*BNB* 2004/281), verliest haar belang vanaf het moment dat het Verdrag van toepassing wordt.

In het hiervoor genoemde besluit van 18 juli 2008, dat een samenvoeging en actualisering is van de besluiten over de aftrek ter voorkoming van dubbele belasting onder belastingverdragen en de Belastingregeling voor het Koninkrijk, is geregeld dat de goedkeuringen in de resolutie van 10 mei 1955, nr. 8, in combinatie met het besluit van 14 december 2000, nr. IFZ2000/1326M, en in het besluit van 21 juni 1996, nr. IFZ96/619M, nog worden gehandhaafd tot het van toepassing worden van het Verdrag. Zwitserland hanteert, zoals het vijfde lid (onderdeel a) aangeeft, als methode ter voorkoming van dubbele belasting in de regel de vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud. Voor vermogenswinst behaald met de vervreemding van aandelen in onroerendezaakmaatschappijen (artikel 13, vierde lid) is de vrijstellingsmethode alleen van toepassing, als de in Zwitserland woonachtige belastingplichtige aantoonbaar dat er in Nederland daadwerkelijk belasting is geheven (eis van feitelijke onderworpenheid). Ditzelfde geldt voor inkomsten die in Zwitserland wonende artiesten en sportbeoefenaars genieten uit hun activiteiten in Nederland in

die hoedanigheid. Hiermee wordt hetzelfde effect bereikt als met directe toepassing van de verrekeningsmethode. Deze voorkomingsregeling hangt voor artiesten en sportbeoefenaars samen met de wijziging van de Nederlandse belastingwetgeving voor bepaalde niet in Nederland wonende artiesten en sportbeoefenaars die in Nederland activiteiten verrichten.

In onderdeel b van het vijfde lid is een voorkomingsregeling getroffen voor dividenden als bedoeld in artikel 10 en voor afkoopsommen van pensioenen als bedoeld in artikel 18, derde lid. Bij deze regeling zijn er drie mogelijkheden:

- de Nederlandse belasting wordt verrekend met de Zwitserse belasting (met toepassing van de evenredigheidslimiet);
- de Zwitserse belasting wordt met een forfaitair bedrag verminderd, of
- er wordt een *gedeeltelijke* vrijstelling van de Zwitserse belasting verleend voor de bedoelde dividenden of afkoopsommen van pensioenen; bij deze vrijstelling wordt ten minste het bedrag van de Nederlandse belasting (als kosten) in mindering gebracht op het brutobedrag van die dividenden of afkoopsommen.

De voorkomingsregeling wordt toegepast overeenkomstig de nationale Zwitserse bepalingen voor de uitvoering van belastingverdragen.

Werkzaamheden op het continentaal plat (artikel 23 juncto onderdeel V van het Protocol)

Overeenkomstig Nederlands fiscaal verdragsbeleid (notitie Verdragsbeleid 1998, paragraaf 4.3.1.4.4.) is in het Verdrag een bijzondere regeling opgenomen voor winsten en inkomsten die samenhangen met de exploratie en exploitatie van natuurlijke rijkdommen buitengaats. De regeling is eenzijdig opgesteld, omdat Zwitserland geen continentaal plat kent, en geldt derhalve alleen voor werkzaamheden op het Nederlandse deel van dat continentale plat in de Noordzee.

Voor een algemene toelichting op deze regeling wordt verwezen naar de schriftelijke beantwoording van meer technische vragen naar aanleiding van de passage over werkzaamheden buitengaats in de notitie Internationaal fiscaal (verdrags)beleid (*Kamerstukken II 1996/97, 25 087, nr. 3, blz. 5–6*) en naar paragraaf 4.3.1.4.4. van de notitie Verdragsbeleid 1998.

Non-discriminatie (artikel 24)

Op enkele punten wijkt het non-discriminatieartikel af van het Nederlandse fiscaal verdragsbeleid (notitie Verdragsbeleid 1998, paragraaf 5.2.). Zo is in het artikel geen non-discriminatieregeling opgenomen voor staatlozen in verband met een voorbehoud van Zwitserland op deze regeling in het OESO-modelverdrag (artikel 24, tweede lid).

In het zesde lid van artikel 24 is op Nederlands verzoek een bepaling opgenomen, die onder voorwaarden voorziet in een gelijke fiscale behandeling in de werkstaat voor (pensioen)premies die natuurlijke personen betalen bij een voortgezette deelname aan een fiscaal erkende pensioenregeling in de andere staat. Onder een dergelijke pensioenregeling wordt verstaan een regeling waarin een natuurlijk persoon deelneemt om ouderdomsuitkeringen te verkrijgen op grond van de werkzaamheden bedoeld in dit zesde lid, en die over het geheel genomen overeenkomt met een fiscaal erkende pensioenregeling in de werkstaat. Het maakt voor de toepassing van dit lid niet uit of de betrokken persoon inwoner van de werkstaat is geworden of niet, en evenmin of hij in dienstbetrekking werkzaam is in de werkstaat of als zelfstandige. Hij mag overigens, onmiddellijk voordat hij zijn werkzaamheden in de werkstaat begon, geen inwoner van die staat zijn geweest. Overeenkomstig Zwitsers verzoek is het zesde lid van toepassing, voor zover geen fiscale tegemoetkoming voor de (pensioen)premies wordt verleend in de staat van

herkomst, en is aan toepassing nog de voorwaarde toegevoegd dat de betrokken persoon is onderworpen aan de socialeverzekeringswetgeving van de staat van herkomst via de op 21 juni 1999 te Luxemburg gesloten Overeenkomst tussen de Europese Gemeenschap en haar lidstaten, enerzijds, en de Zwitserse Bondsstaat, anderzijds, over het vrije verkeer van personen (*PbEU* 2002, L 114). Op grond van deze overeenkomst is vanaf 1 juni 2002 de Europese verordening inzake sociale zekerheid van toepassing in de relatie tussen de lidstaten van de Europese Unie en Zwitserland. Dit betekent onder meer dat werknemers die vanuit Nederland worden gedetacheerd naar Zwitserland, verplicht verzekerd kunnen blijven voor de Nederlandse socialeverzekeringswetgeving, in het algemeen voor maximaal vijf jaar. Gedurende die detachingsperiode worden derhalve de (pensioen)premies die voor een Nederlandse pensioenregeling worden betaald, op dezelfde wijze behandeld als Zwitserse (pensioen)premies. Eenzelfde regeling is opgenomen in het aangepaste belastingverdrag tussen Zwitserland en het Verenigd Koninkrijk.

Hoewel het zesde lid niet in het OESO-modelverdrag is opgenomen, wijst het OESO-commentaar bij artikel 18 (pensioenen) wel op de mogelijkheid om een dergelijke bepaling op te nemen.

Regeling voor onderling overleg (artikel 25 juncto onderdelen II en XV van het Protocol)

Dit artikel stemt grotendeels overeen met het bepaalde in het OESO-modelverdrag 2008.

In het vijfde lid van het Verdrag is de mogelijkheid geschapen om geschillen over de toepassing of interpretatie van het Verdrag, die niet binnen een tijdvak van drie jaar in onderling overleg kunnen worden opgelost, te beslechten via een arbitrageprocedure. In het voorliggende Verdrag is bovendien de arbitragebepaling opgenomen zoals opgesteld door de OESO in 2007 (zie het rapport «*Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes*», *Committee on Fiscal Affairs*, OESO, februari 2007). De OESO-bepaling geeft een belastingplichtige die op basis van het eerste lid van dit artikel een verzoek tot onderling overleg heeft ingediend, de mogelijkheid om een arbitrageprocedure te starten indien de bevoegde autoriteiten niet binnen een periode van twee jaar in onderling overleg tot een oplossing komen. Op verzoek van Zwitserland wordt in het Verdrag uitgegaan van een periode van drie jaar.

Door het initiatief tot arbitrage bij de belastingplichtige te leggen, is een stimulans gecreëerd voor de betrokken staten om binnen drie jaar de overlegprocedure tot een goed einde te brengen. De uitkomst van de arbitrageprocedure is bindend voor de verdragsluitende staten, tenzij de beslissing door de betrokken persoon wordt verworpen. Het vijfde lid biedt aan de bevoegde autoriteiten de mogelijkheid om in een «Onderlinge Overeenkomst» de wijze van toepassing van de arbitrageprocedure voorzien in artikel 25, vijfde lid, vast te stellen. Beide verdragsstaten hebben aangegeven deze Onderlinge Overeenkomst binnen afzienbare tijd te willen vaststellen. Het zal hier dan gaan om een uitvoeringsverdrag. In de notitie Verdragsbeleid 1998 is uitgedragen dat naar het oordeel van de eerste ondergetekende de gezamenlijke uitleg die de bevoegde autoriteiten in het kader van een procedure voor onderling overleg aan een in een verdrag opgenomen term hebben gegeven, in beginsel bindend is voor alle belastingplichtigen, op voorwaarde dat die uitleg binnen de context van dat verdrag blijft. In zijn arresten van 29 september 1999, nrs. 33 267 en 34 482, gepubliceerd in *V-N* 1999/46.9 respectievelijk *V-N* 1999/46.8, heeft de Hoge Raad beslist dat een dergelijke gezamenlijke uitleg slechts bindend is voor de respectieve belastingadministraties, maar dat die gezamenlijke uitleg de belastingrechter niet kan ontslaan van zijn verplichting om het verdrag uit te leggen, indien in een voor hem

aanhangig geschil daarop een beroep wordt gedaan. Met deze beslissing van de Hoge Raad lijkt een vicieuze cirkel te ontstaan. Een gezamenlijke uitleg van een verdragsterm die de bevoegde autoriteiten in het kader van een procedure voor onderling overleg – binnen de context van een verdrag – zijn overeengekomen, strekt ertoe in concrete situaties dubbele belasting dan wel dubbele vrijstelling te voorkomen. Wanneer een dergelijke gezamenlijke uitleg geen verbindende kracht heeft en de belastingrechters in beide landen die verdragsterm verschillend uitleggen dan wel hebben uitgelegd, dan zou in theorie wederom een situatie van dubbele belasting respectievelijk dubbele vrijstelling kunnen ontstaan. Met het oog op het voorkomen van deze gevolgen is in onderdeel II van het Protocol een bepaling opgenomen, waarin de verbindende kracht is vastgelegd voor – door de beide bevoegde autoriteiten bekendgemaakte – oplossingen die zij in het kader van een procedure voor onderling overleg binnen de context van het Verdrag hebben bereikt voor gevallen waarin dubbele belasting of dubbele vrijstelling zou optreden als gevolg van de toepassing van artikel 3, tweede lid, met betrekking tot de uitleg van een niet in het Verdrag omschreven uitdrukking, of als gevolg van kwalificatieverschillen. De belastingrechter kan uiteraard wel toetsen of de oplossing past binnen de context van het Verdrag. Bovendien is aan het Protocol in onderdeel XV een bepaling toegevoegd, op grond waarvan de bevoegde autoriteiten afspraken kunnen maken om belastingplichtigen geen rente in rekening te brengen en geen rente te vergoeden, ingeval overlegprocedures in de ene staat hebben geleid tot aanvullende belasting en in de andere staat tot een overeenkomstige vermindering van belasting.

Uitwisseling van inlichtingen (artikel 26 juncto onderdeel XVI van het Protocol)

De in het verdrag opgenomen bepaling (hierna: artikel 26) stemt overeen met de bepaling over uitwisseling van inlichtingen uit het OESO-modelverdrag 2008 en is in lijn met het Nederlandse fiscale verdragsbeleid. De bepaling ziet niet alleen op de belastingen waarop het Verdrag van toepassing is, maar ook op door Nederland of Zwitserland geheven belastingen van elke soort of benaming (artikel 26, eerste lid, laatste volzin).

Het eerste lid van artikel 26 opent voor beide verdragsstaten de mogelijkheid om op verzoek, automatisch en spontaan inlichtingen uit te wisselen. In lijn met de door de G20 gehanteerde «internationale standaard op het gebied van informatie-uitwisseling voor belastingdoel-einden» en op uitdrukkelijk verzoek van Zwitserland vindt uitwisseling van inlichtingen in beginsel plaats via de eerstgenoemde methode: «op verzoek». Dit kan tevens worden afgeleid uit het eveneens voorliggende Protocol (onderdeel XVI, paragraaf d), waar wordt opgemerkt dat uit bedoeld artikel 26 weliswaar geen beperking voortvloeit ten aanzien van de mogelijkheden om op verschillende manieren inlichtingen uit te wisselen, maar dat het beide verdragsstaten daarentegen ook niet verplicht om die uitwisseling op automatische of spontane basis te laten plaatsvinden. Dit laatste op uitdrukkelijk Zwitsers verzoek. In paragrafen a en b van onderdeel XVI van het Protocol is vastgelegd aan welke procedurele vereisten een verzoek om inlichtingen moet voldoen. Deze vereisten zijn afgeleid van artikel 5 van het uit 2002 daterende TIEA-model, en hebben tot doel om zogenoemde *fishing expeditions* – waarbij zonder een concreet aanknopingspunt voor grote aantallen belastingplichtigen gegevens worden opgevraagd – te voorkomen. Paragraaf c verduidelijkt – in lijn met het OESO-commentaar op artikel 26 – dat met het in artikel 26 gehanteerde criterium dat de gevraagde inlichtingen voor de belastingheffing (van het verzoekende land) «naar verwachting van belang» is, wordt beoogd om een zo breed mogelijke

uitwisseling van inlichtingen mogelijk te maken, zonder dat sprake is van *fishing expeditions* of inlichtingen worden opgevraagd, waarvan het niet aannemelijk is dat deze relevant zijn voor de belastingaangelegenheden van een bepaalde belastingplichtige. Op verzoek van Nederland is daar een passage aan toegevoegd, die afkomstig is uit het OESO-commentaar op artikel 5 van het TIEA-model. De desbetreffende passage onderstreept dat de procedurele vereisten die zijn opgenomen in paragraaf b, weliswaar belangrijk zijn in verband met het voorkomen van *fishing expeditions*, maar dat deze vereisten desalniettemin zo geïnterpreteerd dienen te worden dat een effectieve uitwisseling van inlichtingen niet wordt gedwarsboemd.

Paragraaf e is op verzoek van Zwitserland opgenomen en bevestigt de toepasselijkheid van administratiefrechtelijke rechten van belastingplichtigen in de staat die om inlichtingen is verzocht, voordat de inlichtingen aan de verzoekende staat worden verstrekt.

Paragraaf f is op verzoek van Nederland opgenomen. Het tweede lid van artikel 26 biedt de mogelijkheid om te komen tot uitwisseling van inlichtingen voor de toepassing van de Nederlandse inkomensgerelateerde regelingen, waarvan de handhaving is opgedragen aan de Nederlandse belastingdienst¹. Een en ander wordt in de onderhavige paragraaf voor de duidelijkheid bevestigd.

In dit verband wordt nogmaals opgemerkt dat er geen artikel inzake bijstand bij invordering in het Verdrag is opgenomen. Zwitserland was hiertoe niet bereid. In de onderhandelingen heeft Zwitserland wel aangegeven voor Nederland op basis van het Zwitserse nationale recht te zullen invorderen, indien sprake is van een ten onrechte verleende vermindering of vrijstelling onder het Verdrag.

Inwerkingtreding (artikel 29)

Na de inwerkingtreding vindt het Verdrag in beide landen toepassing voor belastingjaren en -tijdvakken die aanvangen op of na 1 januari van het kalenderjaar dat volgt op dat waarin het Verdrag in werking is getreden. Ingevolge het derde lid vinden vanaf dat moment de bepalingen van het huidige belastingverdrag geen toepassing meer. Het tweede lid bewerkstelligt een van het eerste lid afwijkende toepassing met betrekking tot de inlichtingenuitwisseling zoals geregeld in artikel 26 van het Verdrag en onderdeel XVI van het Protocol. Na de inwerkingtreding vinden deze bepalingen in beide landen toepassing op verzoeken gedaan op of na de datum van inwerkingtreding met betrekking tot inlichtingen die betrekking hebben op een datum op of na 1 maart na de datum waarop het Verdrag is ondertekend. Nu het verdrag op 26 februari 2010 is ondertekend, zullen inlichtingen kunnen worden opgevraagd die betrekking hebben op een datum op of na 1 maart 2010.

Beëindiging (artikel 30)

Het Verdrag wordt in beginsel voor onbepaalde tijd aangegaan, overigens zonder de gebruikelijke minimale looptijd van vijf jaar, hetgeen in overeenstemming is met het Zwitserse fiscale verdragsbeleid. Het Verdrag kan evenwel, langs diplomatieke weg, door elk van beide Staten worden beëindigd met inachtneming van een opzegtermijn van ten minste zes maanden vóór het einde van enig kalenderjaar. Het Verdrag houdt in dat

¹ Zoals bijvoorbeeld vermeld in de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen (*Stb.* 2005, 344).

geval op van toepassing te zijn voor belastingjaren en -tijdvakken die aanvangen na het einde van het kalenderjaar waarin de kennisgeving van beëindiging is gedaan.

De minister van Financiën,
J. C. de Jager

De minister van Buitenlandse Zaken,
M. J. M. Verhagen