

Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Republiek Bulgarije tot het vermijden van dubbele belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en het voorkomen van het ontduiken of het ontwijken van belasting, met Protocol; Sofia, 14 september 2020 (Trb. 2020, 102)

TOELICHTENDE NOTA

I. ALGEMEEN

I.1. Inleiding

Het onderhavige, op 14 september 2020 te Sofia ondertekende, Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Republiek Bulgarije tot het vermijden van dubbele belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en het voorkomen van het ontduiken of het ontwijken van belasting, met Protocol, (hierna: ‘het Verdrag’ en ‘het Protocol’) geeft regels die aanwijzen welke van de verdragsluitende staten bevoegd is om in overeenstemming met zijn nationale wetgeving belasting te heffen over het inkomen van inwoners van één of van beide staten. Het belangrijkste doel van deze regels is het vermijden van dubbele belasting. Daarnaast regelt het Verdrag, onder meer met het oog op het voorkomen van het ontgaan van belasting, de wederzijdse administratieve bijstand in de vorm van onderlinge uitwisseling van informatie over, en invordering van, belastingen en toeslagen. Als het Verdrag in werking treedt, komt het in de plaats van de op 6 juli 1990 te Sofia ondertekende Overeenkomst tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Volksrepubliek Bulgarije tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen, met Protocol, (Trb. 1994, 131) (hierna: ‘Verdrag van 1990’).

De economische betrekkingen tussen Nederland en Bulgarije zijn erbij gebaat dat dubbele belasting in grensoverschrijdende situaties wordt voorkomen. Het Verdrag verdeelt daarom bevoegdheden tussen Nederland en Bulgarije om belasting te mogen heffen over het inkomen van inwoners van een van de staten. Nederland en Bulgarije hebben daarnaast nieuwe afspraken gemaakt over wederzijdse bijstand in de vorm van uitwisseling van informatie over, en invordering van, belasting en toeslagen. De Nederlandse wens om een rechtsbasis te creëren voor informatie-uitwisseling en invorderingsbijstand met betrekking tot alle toeslagen vormde aanvankelijk de aanleiding voor de onderhandelingen. Naast deze maatregelen hebben Nederland en Bulgarije overeenstemming bereikt over opname van bepalingen die zijn voorgesteld in het BEPS-project tegen grondslaguitholling en winstverschuiving (*base erosion and profit shifting*) dat is geïnitieerd door de G20/OESO. Het gaat om maatregelen op het gebied van verdragsmisbruik (BEPS-actie 6), hybride mismatches (BEPS-actie 2), vaste inrichtingen (BEPS-actie 7) en geschillenbeslechting (BEPS-actie 14).

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

1.2. Aanleiding voor en verloop van de onderhandelingen

In de loop van 2013 kwam de fraude met toeslagen door Bulgaren aan het licht. Naar aanleiding hiervan is eind 2013 aan Bulgarije voorgesteld te onderhandelen over een wijziging van het Verdrag van 1990 om een rechtsbasis te creëren voor informatie-uitwisseling en invorderingsbijstand met betrekking tot alle toeslagen. Bulgarije was hiertoe bereid maar stelde voor dit op te pakken in het kader van een onderhandeling over een geheel nieuw Verdrag. Nederland heeft hiermee ingestemd. De onderhandelingen hebben langer geduurd dan Nederland aanvankelijk voor ogen had. Een belangrijke factor daarbij is dat tijdens de onderhandelingen is besloten de reeds genoemde uitkomsten van het BEPS-project op te nemen. Verder hebben het capaciteitsbeslag van het BEPS-project en het voorzitterschap van de Europese Unie van Nederland en Bulgarije tot vertraging geleid.

Bij de onderhandelingen is – net als bij het Verdrag van 1990 – in hoofdlijn het OESO-modelverdrag tot uitgangspunt genomen, overeenkomstig de verdragspraktijk van Nederland en Bulgarije. Nederland en Bulgarije hebben verder de belangrijkste BEPS-maatregelen verwerkt in de tekst van dit Verdrag. Het gaat hierbij ten eerste om de voorstellen die tot de minimumstandaard van het BEPS-project behoren en die als noodzakelijk zijn beoordeeld om verdragsmisbruik te voorkomen (BEPS-actie 6) en om geschillenbeslechting te verbeteren (BEPS-actie 14). Daarnaast zijn optionele maatregelen overeengekomen tegen grondslaguitholling en winstverschuiving. Na afloop van het Bulgaarse voorzitterschap van de Europese Unie in de eerste helft van 2018, is de tekst afgerond in de tweede helft van 2018 en de eerste helft van 2019. Dit heeft geleid tot het Verdrag dat op 14 september 2020 te Sofia is ondertekend.

1.3. Inhoud van het Verdrag

1.3.1. Algemeen

De Nederlandse inzet bij de onderhandelingen was gebaseerd op het verdragsbeleid dat is neergelegd in de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011¹ (hierna: 'NFV 2011'), waarbij voor het instrumentarium zoveel mogelijk is aangeknoopt bij de bepalingen van het OESO-modelverdrag zoals dat luidt na de actualisering per 21 november 2017 (hierna: 'het OESO-modelverdrag'). In onderdeel I.7 van deze toelichtende nota is het Toetsschema Fiscaal Verdragsbeleid 2011 opgenomen.²

De inhoud van het Verdrag is het resultaat van de onderhandelingsinzet van Nederland en Bulgarije. Een belangrijk punt bij de Nederlandse inzet was het opnemen van een rechtsbasis voor informatie-uitwisseling en invorderingsbijstand die betrekking heeft op alle belastingen en op toeslagen. De inzet van Bulgarije was vooral gericht op een bronbelasting op interest en royalty's en op de winst behaald bij de vervreemding van aandelen in onroerendezaaklichamen. Bij de opname van de BEPS-maatregelen is aansluiting gezocht bij de keuzes die Nederland heeft gemaakt bij het op 24 november 2016 te Parijs tot stand gekomen Multilateraal Verdrag ter implementatie van aan belastingverdragen gerelateerde maatregelen ter voorkoming van grondslaguitholling en winstverschuiving (*Trb.* 2017, 86) (hierna: 'het MLI'). Bulgarije heeft hierbij in

¹ Bijlage bij Kamerstukken II 2010/11, 25087, nr. 7.

² Bijlage bij Kamerstukken II 2010/11, 25087, nr. 27, ter uitvoering van Kamerstukken II 2010/11, 25087, nr. 8 (motie-Van Vliet).

de relatie met Nederland meer BEPS-maatregelen geaccepteerd dan voort zou vloeien uit de Bulgaarse positie bij het MLI. De achtergrond van de BEPS-maatregelen is toegelicht in de BEPS-rapporten die zijn gepubliceerd in oktober 2015 en zijn verwerkt in het huidige OESO-modelverdrag en het bijbehorende OESO-commentaar. In de artikelsgewijze toelichting wordt hier nader op ingegaan.

De belangrijkste inhoudelijke verschillen tussen het Verdrag van 1990 en het Verdrag zijn:

- Titel en preambule: hierin is tot uitdrukking gebracht dat het Verdrag niet bedoeld is om mogelijkheden te creëren voor belastingontduiking of belastingontwijking (conform de minimumstandaard van BEPS-actie 6 en het OESO-modelverdrag).
- Hybride entiteiten: de verdragstoepassing bij hybride entiteiten is expliciet geregeld om zowel dubbele belasting als dubbele niet-belasting te voorkomen in situaties waarbij inkomen uit de andere verdragsluitende staat wordt genoten door of door tussenkomst van transparante entiteiten (conform BEPS-actie 2 en het OESO-modelverdrag).
- Inwoners: bij entiteiten met een dubbele woonplaats wordt de verdragswoonplaats in onderling overleg bepaald (conform BEPS-acties 2 en 6 en het OESO-modelverdrag).
- Caribisch Nederland: het Verdrag ziet ook op natuurlijke personen die inwoner zijn van Bonaire, Sint Eustatius en Saba.
- Vaste inrichting: de aanwezigheid van een vaste inrichting wordt alleen uitgezonderd voor specifieke activiteiten met een ondersteunend of voorbereidend karakter (conform BEPS-actie 7 en het OESO-modelverdrag). Ook is een bepaling opgenomen om te voorkomen dat activiteiten tussen nauw verbonden personen en ondernemingen worden gefragmenteerd om daarmee in aanmerking te komen voor de uitzonderingen voor activiteiten met een ondersteunend of voorbereidend karakter (antifragmentatieregel) (conform BEPS-actie 7 en het OESO-modelverdrag). Verder is het vaste-inrichtingsbegrip uitgebreid naar werkzaamheden buitengaats. Tot slot is gedefinieerd wat onder 'nauw met een onderneming verbonden persoon' wordt verstaan.
- Dividenden: voor deelnemingsdividenden is een uitsluitende woonstaatheffing afgesproken, mits het hiervoor vereiste aandelenbelang 365 dagen wordt gehouden (conform BEPS-actie 6 en het OESO-modelverdrag). Ook geldt een uitsluitende woonstaatheffing voor dividenden ontvangen door pensioenfondsen. Verder is een aanmerkelijkbelangvoorbehoud opgenomen.
- Interest: voor interest is een beperkt heffingsrecht voor het bronland overeengekomen van 5%, met een aantal vrijstellingen (onder meer voor interest ontvangen door overheden, de centrale banken en andere financiële instellingen van de overheden, pensioenfondsen en exportkredietinstellingen).
- Royalty's: voor royalty's is een beperkt heffingsrecht voor het bronland afgesproken van 5%. Daarnaast is de definitie van het begrip 'royalty's' beperkt en deze sluit nu geheel aan bij de definitie zoals omschreven in het OESO-modelverdrag.
- Vermogenswinsten: voor winsten behaald met de vervreemding van aandelen in zogeheten onroerendezaaklichamen is onder voorwaarden een bronstaatheffing overeengekomen, met daarbij enkele uitzonderingen. Ook is het aanmerkelijkbelangvoorbehoud voor vermogenswinsten gemoderniseerd.
- Pensioenen: voor pensioenen en lijfrenten is een volledige bronstaatheffing overeengekomen, met een overgangsregeling voor reeds ingegane pensioenen en lijfrenten indien deze in de woonstaat onderworpen zijn aan belastingheffing.

- Non-discriminatie: er is een bepaling opgenomen over het fiscaal accepteren van een doorbetaling van pensioenpremies bij een voortgezette pensioenopbouw na emigratie.
- Antimisbruikbepalingen: om verdragsmisbruik te voorkomen is een *principal purposes test* (hierna: PPT) opgenomen (conform BEPS-actie 6 en het OESO-modelverdrag). Om een consistente toepassing op basis van de juiste feiten te bewerkstelligen is daarbij een consultatiebepaling afgesproken. Daarnaast kunnen op verzoek van een belastingplichtige in bepaalde gevallen toch verdragsvoordelen worden toegekend. Ook bevat het Verdrag een bepaling over het niet-toekennen van verdragsvoordelen voor inkomen dat wordt toegerekend aan een laagbelaste vaste inrichting in een derde land indien dat inkomen in het woonland van de ondernemer is vrijgesteld (conform BEPS-actie 6 en het OESO-modelverdrag).
- Onderlingoverlegprocedure: het starten van een onderlingoverlegprocedure is niet alleen mogelijk in het woonland van de belastingplichtige, maar ook in de andere verdragsluitende staat (conform BEPS-actie 14 en het OESO-modelverdrag).
- Uitwisseling van informatie en bijstand bij invordering: het Verdrag bevat bepalingen over uitwisseling van informatie en bijstand bij invordering volgens de actuele internationale standaarden. Deze bepalingen hebben ook betrekking op toeslagen.

1.3.2. Belastingstelsel Bulgarije

Inwoners van Bulgarije worden belast over hun wereldinkomen. Niet-inwoners worden alleen belast over het inkomen afkomstig uit Bulgarije. Het tarief in de inkomstenbelasting is 10% (vlaktaks). Dit tarief geldt ook voor de vennootschapsbelasting van Bulgarije. De belangrijkste bronbelastingen van Bulgarije zijn de bronbelasting op dividenden (5%), interest (10%) en royalty's (10%). Aangezien Bulgarije sinds 1 januari 2007 lid is van de Europese Unie, neemt Bulgarije daarbij de heffingsbeperkingen in acht die kunnen voortvloeien uit de Moeder-dochterrichtlijn³ en uit de Rente- en royaltyrichtlijn.⁴

1.4. Budgettaire aspecten

De budgettaire gevolgen van het Verdrag zullen naar verwachting per saldo neutraal zijn. Voor het Nederlandse bedrijfsleven zal het Verdrag bij bestaande en nieuwe activiteiten en investeringen in Bulgarije positief uitwerken. De grenzen van de heffingsbevoegdheden van beide staten zijn duidelijk vastgelegd en er is een goede grondslag gelegd voor overleg en geschillenbeslechting in die situaties waarin toepassing van het Verdrag tot problemen leidt.

1.5. Inbreng van derden

Het Ministerie van Financiën heeft via de gebruikelijke nieuwsberichten de onderhandelingen met Bulgarije onder de aandacht gebracht en belanghebbenden verzocht de voor hen van belang zijnde

³ Richtlijn 2011/96/EU van de Raad van 30 november 2011 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten, OJ L 345/8 (29 Dec. 2011).

⁴ Richtlijn 2003/49/EG van de Raad van 3 juni 2003 betreffende een gemeenschappelijke belastingregeling inzake uitkeringen van interest en royalty's tussen verbonden ondernemingen van verschillende staten (*PbEU* 2003, L 157/49).

aangelegenheden kenbaar te maken. Daarop zijn geen inhoudelijke reacties ontvangen.

1.6. Koninkrijkspositie

Het Verdrag zal voor het Koninkrijk der Nederlanden gelden voor het Europese deel en voor het Caribische deel van het land Nederland. Daarmee is rekening gehouden met de op 10 oktober 2010 doorgevoerde staatkundige hervorming van het Koninkrijk, zoals ook beschreven in Bijlage III van de NFV 2011. Wat betreft het Caribische deel van Nederland (de eilanden Bonaire, Sint Eustatius en Saba) is overeengekomen dat het Verdrag alleen toepassing vindt op natuurlijke personen die inwoner daarvan zijn. Vanwege de onbekendheid met het afwijkende fiscale stelsel voor lichamen gevestigd in dit deel van Nederland, was Bulgarije niet bereid het Verdrag mede van toepassing te laten zijn op lichamen die zijn gevestigd op Bonaire, Sint Eustatius en Saba. Nederland heeft uiteindelijk ingestemd met een beperkte toepassing van het Verdrag in relatie tot Caribisch Nederland, in lijn met de in bijlage III van de NFV 2011 opgenomen uiteenzetting hierover. Een dergelijke beperking van de toepassing van het Verdrag tot in Caribisch Nederland wonende natuurlijke personen is ook overeengekomen in het in 2013 met China gesloten belastingverdrag (*Trb.* 2013, 104). De andere landen van het Koninkrijk (Aruba, Curaçao en Sint Maarten) zijn fiscaal autonoom en kunnen zelfstandig besluiten al dan niet in onderhandeling te treden met Bulgarije over een belastingverdrag. In verband hiermee bevat het Verdrag wel een bepaling op basis waarvan het Verdrag hiervoor als uitgangspunt kan dienen (artikel 29).

Deze toelichtende nota is vooral geschreven vanuit het perspectief van het Europese deel van Nederland. Dit laat onverlet dat de toelichting evenzeer van belang is voor de relatie tussen Bulgarije en het Caribische deel van Nederland. Daar waar nodig is ingegaan op de positie van het Caribische deel van Nederland.

1.7. Toetsschema Fiscaal Verdragsbeleid

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

NFV 2011	Inzet	Ja	Deels	Nee	N.v.t.	ar. Zie
Algemeen						
IV	Globaal beslisschema voor het aangaan van verdragsrelaties gevolgd	X				I.1
1.2.6	Bijzonder regime geheel of gedeeltelijk uitgezonderd van verdragsvoordelen in gevallen waarin het risico op verdragsmisbruik bestaat	X				II.1
1.3.5	Bronstaat verleent ook verdragsvoordelen aan in Nederland gelegen vaste inrichting die zich in dezelfde situatie bevindt als inwoners van Nederland			X		
III	Dubbele belastingheffing in relatie tot BES eilanden geadresseerd	X				I.6
Specifieke elementen						
<i>Verdragstoegang en -voordelen</i>						
2.2.1	Vastgelegd is dat een lichaam wordt geacht aan belasting in een	X				II.4

NFV 2011	Inzet	Ja	Deels	Nee	N.v.t.	ar. Zie
	verdragsluitende staat onderworpen te zijn, indien dat lichaam wordt beheerst door de wetten van die staat of zijn plaats van leiding in die staat heeft					
2.2.1	De vbi komt voor sommige verdragsvoordelen niet in aanmerking ⁵	X				II.1
2.2.1 /II.2	Duidelijkheid is gegeven over de verdragstoegang van en aanspraak op verdragsvoordelen door pensioen- en overheidsfondsen	X				II.4
2.2.2	Corporate tiebreaker op basis van plaats van werkelijke leiding opgenomen		X			II.4
2.3	Regeling voor oplossing dubbele heffing en vrijstelling ten aanzien van hybride (rechts)vormen opgenomen	X				II.1
2.4	Overeenstemming over fiscale behandeling besloten FGR's als asset poolinginstrument	X				II.10
2.5	Afgezonderde Particuliere Vermogens tijdens onderhandelingen besproken en zo nodig geadresseerd in het verdrag	X				
<i>Ondernemingswinsten</i>						
2.6.2	Definitie 'vaste inrichting' in overeenstemming met OESO-beginselen		X			II.5
2.6.3	Specifieke bepaling in artikel inzake 'vaste inrichting' ter behoud van heffingsrecht over winsten behaald met werkzaamheden buitengaats opgenomen	X				II.5
2.6.4	Winsttoerekening vaste inrichtingen conform artikel 7 OESO-modelverdrag		X			II.7
2.6.4	Toegang tot onderlingoverlegprocedure en arbitrage in kwesties over winsttoerekening en verrekenprijzen		X			II.25
2.6.5	Toekenning heffingsrecht scheep- en luchtvaartwinsten behaald in het internationale verkeer aan de staat van de werkelijke leiding van de onderneming			X		II.8
2.6.5	Terugvaloptie: Beperkte bronstaatsheffing scheep- en luchtvaartwinsten				X	
2.6.5	Vrijwaring van heffingen over de omzet behaald met passagiers- en vrachtvervoer	X				II.8
<i>Vermogensinkomsten en -winsten</i>						
2.7.1	Uitsluitende woonstaatheffing voor deelnemingsdividenden	X				II.10
2.7.2	Tarief portfoliodividenden t.a.v. Nederland niet lager dan 15%	X				II.10
2.8.1	Uitsluitende woonstaatheffing interest & royalty's			X		II.11 II.12
2.8.1	Terugvaloptie: Uitzonderingen bronheffingsrecht	X				II.11 II.12
2.9.3	Aanmerkelijkbelangvoorbehoud opgenomen	X				II.10 II.13
2.9.3	Zo nodig: Uitbreiding aanmerkelijkbelangvoorbehoud indien verdragspartner waardeangroei niet belast				X	
2.9.4	Zo nodig: Heffingsmogelijkheid bronstaat indien verdragspartner door Nederlands lichaam betaalde dividenden effectief niet belast				X	
2.9.5	Bepaling dat inkoop van aandelen en liquidatie worden beheerst door het dividendartikel	X				II.10
<i>Arbeid</i>						
2.10	183-dagenbepaling opgenomen voor inkomsten uit dienstbetrekking	X				II.14
2.11. 1	Bronstaatheffing voor gefacilieerd opgebouwde pensioenen, onafhankelijk van de behandeling van de pensioenen in de	X				II.17

⁵ Kamerstukken II 2010/11, 25087, nr. 13.

NFV 2011	Inzet		Ja	Deels	Nee	N.v.t.	ar. Zie
	woonstaat						
2.11.2	Indien Ja:	Geen splitsing particuliere en privaatrechtelijke pensioenen indien bronstaatheffing	X				II.17
2.11.1	Terugvaloptie:	Beperkt bronheffingsrecht				X	
2.11.5	Regeling voortgezette pensioenpremieaftrek in of bij non-discriminatieartikel		X				II.24
2.12	Inkomsten sporters & artiesten vallen onder bepalingen inkomsten uit onderneming of dienstverband				X		II.16
2.12	Risico dubbele vrijstelling sporters & artiesten geadresseerd		X				II.16
2.13	Specifieke bepaling (hoog)leraren achterwege gelaten				X		II.20
Voorkomingsmethodiek							
2.15.1	Nederlandse voorkomingsmethodiek opgenomen		X				II.23
2.15.2	Geen tax sparing credit opgenomen		X				II.23
Administratieve samenwerking en overig							
2.16.1	Verdergaande informatie-uitwisseling mogelijk dan uitwisseling op verzoek		X				II.26
2.16.2	Invorderingsbepaling opgenomen		X				II.27
2.17.1	Arbitragemogelijkheid opgenomen				X		II.24
2.17.1	Arbitrage ook mogelijk in gevallen waarin definitieve gerechtelijke uitspraak is gedaan				X		II.24
2.21	Terug- en overnameclausule opgenomen in geval regeling nog niet was overeengekomen					X	
Instrumentarium voorkomen verdragsmisbruik							
2.20.1	Indien aansluiting is gezocht bij nationale antimisbruikleerstukken is consultatie en/of onderlingoverlegmogelijkheid overeengekomen					X	
2.20.2	Verdragsvoordeelbeperkende bepalingen opgenomen waar interactie tussen betrokken stelsels verdragsmisbruik meebrengen		X				I.3
Ontwikkelingslanden							
2.6.2	Uitgebreidere definitie 'vaste inrichting'					X	
2.7.1	Bronbelasting op deelnemingsdividenden toegestaan					X	
2.8.1	Bronbelasting op interest & royalty's toegestaan					X	

NFV 2011	Inzet	Ja	Deels	Nee	N.v.t.	ar. Zie
	Risico's verdragsmisbruik tijdens onderhandelingen op initiatief van Nederland besproken en zo nodig geadresseerd in het verdrag				X	
II.2	Overige onderdelen van het VN-model geaccepteerd ter ondersteuning van de fiscale ontwikkeling van het ontwikkelingsland				X	

Toelichting

In bovenstaand toetsschema met standaardcriteria voor het sluiten van belastingverdragen zijn de standaardcriteria opgenomen zoals geformuleerd en toegelicht in de NFV 2011. Dit schema biedt tevens uitvoering aan de motie-Van Vliet⁶. Per onderdeel wordt aangegeven of de inzet geconcretiseerd is in het verdrag en wordt verwezen naar de relevante passage in de toelichting.

II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

II.0. Titel en preambule

De titel en preambule van dit Verdrag zijn gebaseerd op het OESO-modelverdrag en sluiten daarmee aan bij de voorstellen op dit punt in het rapport bij BEPS-actie 6 (*Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*).⁷ De titel brengt tot uitdrukking dat het Verdrag bedoeld is voor het vermijden van dubbele belastingheffing over belastingen naar het inkomen, maar ook voor het voorkomen van het ontgaan en ontwijken van belasting. De preambule maakt expliciet dat het belastingverdrag bedoeld is om dubbele belasting te vermijden, zonder daarmee mogelijkheden te creëren voor dubbele niet-heffing of verlaagde heffing door belastingontduiking of belastingontwijking, waaronder treaty-shopping-structuren. De preambule voldoet hiermee aan de minimumstandaard van BEPS-actie 6.

In de preambule is tevens tot uitdrukking gebracht dat het Verdrag bedoeld is om de economische relatie te ontwikkelen en om de samenwerking te versterken op het gebied van belastingen.

Het Verdrag geldt voor belastingen naar het inkomen en, anders dan het OESO-modelverdrag, niet voor belastingen naar het vermogen. Bulgarije kent evenals Nederland geen vermogensbelasting en derhalve bestaat er geen noodzaak om het Verdrag eveneens van toepassing te laten zijn op belastingen naar het vermogen. Dit betekent ook dat de verwijzingen naar de vermogensbelasting, die in de bepalingen van het OESO-modelverdrag zijn opgenomen, in het Verdrag ontbreken. Het Verdrag beperkt zich overigens niet volledig tot belastingen naar het inkomen; de bepalingen over informatie-uitwisseling en bijstand bij invordering gelden ook voor andere belastingen en voor toeslagen. Verder zijn de bepalingen over non-discriminatie niet beperkt tot de belastingen naar het inkomen.

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

⁶ Kamerstukken II 2010/11, 25087, nr. 8 (Van Vliet, PVV).

⁷ OECD (2015), Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

Artikel 1 van het Verdrag is gebaseerd op het OESO-modelverdrag. Alleen het derde lid wijkt daar enigszins van af en is gebaseerd op een alternatieve bepaling in artikel 3, derde lid, van het MLI.

Artikel 1, eerste lid, van het Verdrag regelt dat het Verdrag van toepassing is op personen die inwoner zijn van een verdragsluitende staat of van beide verdragsluitende staten. De uitdrukkingen 'verdragsluitende staat' en 'persoon' zijn omschreven in artikel 3, eerste lid, onderdelen a en d. De uitdrukking 'inwoner' wordt omschreven in artikel 4. De toepassing van het Verdrag is overigens niet alleen beperkt tot situaties waarin sprake is van een inwoner van een van de verdragsluitende staten. Zo heeft het non-discriminatieartikel (artikel 24) ook betrekking op personen die kwalificeren als onderdaan, zoals gedefinieerd in artikel 3, eerste lid, onderdeel j, van het Verdrag. Ook zijn de bepalingen over de informatie-uitwisseling (artikel 26) en de bijstand bij de invordering van belastingen (artikel 27) niet beperkt tot de belastingheffing en toeslagen van inwoners van de verdragsluitende staten.

Artikel 1, tweede lid, van het Verdrag regelt de verdragstoepassing bij inkomen ontvangen door of door middel van een hybride entiteit. Hierbij beschouwt een van de verdragsluitende staten deze entiteit geheel of gedeeltelijk als fiscaal transparant waardoor het inkomen wordt toegerekend aan de achterliggende deelnemers, terwijl de andere staat het inkomen toerekent aan de entiteit en deze als belastingplichtige beschouwt. Omdat de verdragsluitende staten fiscaal niet dezelfde personen aanmerken als 'inwoner' die het inkomen ontvangt, kan het verschil in kwalificatie leiden tot vragen over verdragsgerechtigheid en tot dubbele niet-belasting of dubbele belasting. Dit wordt opgelost door voor de verdragstoepassing aan te sluiten bij de vraag of het inkomen in het ontvangstland wordt behandeld als inkomen van een inwoner.

Achtergrond van deze bepaling is paragraaf 435 van het rapport bij BEPS-actie 2.⁸ De bepaling komt inhoudelijk overeen met artikel 3, eerste lid, van het MLI. Het opnemen van deze bepaling is in overeenstemming met het Nederlandse verdragsbeleid op dit punt (zoals verwoord in paragraaf 2.2.6 van de brief van 28 oktober 2016 over de Nederlandse positie bij het MLI).⁹

Artikel 1, derde lid, van het Verdrag is gebaseerd op artikel 3, derde lid, van het MLI. Volgens deze bepaling heeft de regel over verdragstoepassing bij hybride entiteiten in artikel 1, tweede lid, niet tot gevolg dat een verdragsluitende staat wordt beperkt in het belasten van zijn eigen inwoners. Dit ziet bijvoorbeeld op de situatie dat de hybride entiteit als inwoner belastingplichtig is in de verdragsluitende staat waar het inkomen van die entiteit opkomt. Vanuit deze staat bezien is dan sprake van een zuiver binnenlandse situatie. In dat geval geldt voor de verdragsluitende staat waar het inkomen opkomt artikel 1, tweede lid, dus niet. Dit voorkomt dat de heffingsrechten van een verdragsluitende staat zouden worden beperkt voor inkomen van een eigen inwoner (niet-transparante entiteit), omdat de andere verdragsluitende staat deze entiteit als transparant aanmerkt (en inkomen bij de achterliggende deelnemers in aanmerking neemt).

Op het uitgangspunt dat de bepalingen van het Verdrag in beginsel steeds van toepassing zijn op inwoners van één of van beide verdragsluitende staten worden in artikel II van het Protocol enkele beperkingen aangebracht.

Artikel II, eerste lid, van het Protocol, ziet op vrijgestelde beleggingsinstellingen (hierna: VBI) in de zin van artikel 6a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna: Wet Vpb 1969). Deze VBI's worden uitdrukkelijk uitgesloten van de voordelen van de artikelen 10, 11, 12, 13

⁸ OECD (2015), Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

⁹ Kamerstukken II 2016/17, 25087, nr. 135.

en 21 van het Verdrag en de bij die artikelen behorende bepalingen van het Protocol. Dit is in lijn met onderdeel 2.2.1 van de NFV 2011 en hiermee is tevens uitvoering gegeven aan de motie-Omtzigt/Van Vliet.¹⁰

Artikel II, tweede lid, van het Protocol, bepaalt verder dat artikel 10, derde lid, onderdeel a, van het Verdrag niet van toepassing is op fiscale beleggingsinstellingen (hierna: FBI) in de zin van artikel 28 Wet Vpb 1969. In artikel 10, derde lid, onderdeel a, van het Verdrag is overeengekomen dat op dividenden die worden betaald in deelnemingsverhoudingen geen bronbelasting zal worden geheven. Dit sluit aan bij het Nederlandse uitgangspunt om in deelnemingsverhoudingen (economische) dubbele belasting op vennootschapsniveau te voorkomen. Daarbij gaat het om dividenden die in concernverband worden betaald en niet om dividenden in de beleggings sfeer (portfoliodividenden). Om die reden komt volgens (artikel 13, achtste lid, Wet Vpb 1969) een FBI niet in aanmerking voor de toepassing van de deelnemingsvrijstelling. De deelnemingsvrijstelling is ook niet van toepassing op een in een FBI gehouden belang. Het uitzonderen van de door een FBI betaalde dividenden van de in artikel 10, derde lid, onderdeel a, van het Verdrag opgenomen vrijstelling van bronbelasting over deelnemingsdividenden sluit hierbij aan.

Artikel II, derde lid, van het Protocol, ten slotte, bepaalt dat de bevoegde autoriteiten in onderlinge overeenstemming ook andere inwoners die aan een bijzonder regime zijn onderworpen, kunnen uitsluiten van verdragsvoordelen. Ten tijde van de onderhandelingen zijn geen andere bijzondere regimes onderkend waarbij uitsluiting van verdragsvoordelen geëigend zou zijn.

Artikel III van het Protocol bepaalt dat, zoals in onderdeel I.6. van deze toelichtende nota reeds is opgemerkt, het Verdrag wat betreft inwoners van Caribisch Nederland slechts van toepassing is op natuurlijke personen.

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

In artikel 2 van het Verdrag is neergelegd op welke belastingen het Verdrag ziet. Het eerste, tweede en vierde lid van dit artikel zijn in overeenstemming gebracht met het eerste, tweede en vierde lid van artikel 2 van het OESO-modelverdrag, behoudens de daarin opgenomen verwijzingen naar de vermogensbelasting.

In het derde lid zijn de huidige belastingen opgesomd waarop de bepalingen van het Verdrag van toepassing zijn. Voor Nederland zijn zowel de (van natuurlijke personen en van lichamen geheven) belastingen naar het inkomen opgenomen die van toepassing zijn in het Europese deel van Nederland als de belastingen naar het inkomen die worden geheven van natuurlijke personen in het Caribische deel van Nederland. Zoals opgemerkt in onderdeel I.6. van deze toelichtende nota was Bulgarije niet bereid ook in Caribisch Nederland gevestigde lichamen onder de reikwijdte van het Verdrag te brengen. Op verzoek van Bulgarije is dit in artikel III van het Protocol uitdrukkelijk vastgelegd.

Bulgarije kon met betrekking tot het Caribische deel van Nederland wel instemmen met het opnemen van het staatswinstandeel dat wordt geheven volgens de in het derde lid, onderdeel a, onder de tweede iii, genoemde regelingen. Hiermee is verzekerd dat dit staatswinstandeel in Bulgarije voor verrekening in aanmerking komt met door Bulgarije geheven belasting.

Wat betreft de Bulgaarse belastingen wordt opgemerkt dat de patentbelasting (*patent tax*) een lokale heffing is die van toepassing is op bedrijven met een omzet van 50.000 Bulgaarse lev

¹⁰ Kamerstukken II 2010/11, 25087, nr. 13.

(circa 25.000 euro) of minder. Is de omzet van een bedrijf hoger, dan is alsnog de inkomstenbelasting van toepassing. Gelet op de samenhang tussen deze twee belastingen, is Nederland ermee akkoord gegaan dat het Verdrag tevens ziet op deze zogeheten *patent tax*.

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

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

Artikel 3 van het Verdrag bevat definities voor uitdrukkingen die in het Verdrag voorkomen. Volgens het eerste lid, onderdeel a, wordt onder de uitdrukkingen 'een verdragsluitende staat' en 'de andere verdragsluitende staat' afhankelijk van de context Nederland of Bulgarije verstaan. Vervolgens worden in het eerste lid, onderdelen b en c, de uitdrukkingen 'Nederland' en 'Bulgarije' gedefinieerd. Voor de uitdrukking 'Nederland' is van belang dat daaronder wordt verstaan zowel het Europese deel als het Caribische deel van Nederland.

Voor de algemene uitdrukkingen van het eerste lid, onderdelen d tot en met g en i, is aangesloten bij de definities die zijn opgenomen in artikel 3, eerste lid, van het OESO-modelverdrag.

In afwijking van het OESO-modelverdrag ziet de omschrijving van de uitdrukking 'internationaal verkeer' in het eerste lid, onderdeel h, ook op transport over de weg, zoals ook het geval is in het Verdrag van 1990. Door hiervoor de term 'wegtransportvoertuig' (*road transport vehicle*) in plaats van 'wegvoertuig' (*road vehicle*) te gebruiken is ten opzichte van het Verdrag van 1990 verduidelijkt dat het gaat om voertuigen bedoeld voor het transport over de weg. Anders dan in het Verdrag 1990 wordt uitgegaan van het criterium van inwonerschap van een internationale vervoersonderneming en niet van het criterium van de plaats waar de werkelijke leiding van een internationale vervoersonderneming is gelegen.

Verder is ten opzichte van het Verdrag van 1990 een aantal uitdrukkingen toegevoegd aan het eerste lid. Het betreft de uitdrukkingen 'onderdaan', 'bedrijfsuitoefening', 'pensioenfonds' en 'erkende effectenbeurs'. De uitdrukking 'onderdaan' was in het Verdrag van 1990 opgenomen in artikel 24 (non-discriminatie) en is nu opgenomen in het eerste lid, onderdeel j. De omschrijving van de uitdrukking 'bedrijfsuitoefening' in het eerste lid, onderdeel k, komt overeen met de omschrijving in het OESO-modelverdrag. De toevoeging van deze uitdrukking sluit aan bij het feit dat in het Verdrag geen afzonderlijke bepaling is opgenomen voor zelfstandige arbeid, zoals dat in het Verdrag van 1990 (artikel 14) wel het geval is. Het Verdrag sluit op dit punt aan bij het OESO-modelverdrag, dat sinds 2000 geen afzonderlijke bepaling meer kent voor zelfstandige arbeid. Het opnemen van de uitdrukkingen 'pensioenfonds' en 'erkende effectenbeurs' is relevant voor de toepassing van de artikelen 10, 11, 13, 17 en 24 respectievelijk artikel 13 van het Verdrag.

Het tweede lid bevat een algemene regel voor de uitleg van uitdrukkingen die niet in het Verdrag zijn omschreven. Aan die uitdrukkingen wordt de betekenis toegekend die zij hebben volgens de wetgeving van de verdragsluitende staat die het Verdrag toepast, tenzij de context van het Verdrag anders vereist. Daarbij gaat de betekenis in de belastingwetgeving van een verdragsluitende staat voor op de betekenis in andere wetgeving.

In aanvulling hierop bevat artikel I van het Protocol een nadere bepaling over de uitleg van de bepalingen die in het Verdrag zijn opgenomen. Hoewel Bulgarije geen lid is van de OESO, is Bulgarije net als Nederland van mening dat voor de interpretatie van het Verdrag het commentaar bij het OESO-modelverdrag van grote betekenis is en dat dit commentaar dynamisch dient te worden toegepast.¹¹ In artikel I, eerste lid, van het Protocol is dit uitgangspunt vastgelegd.

II.4. Inwoner (artikel 4 van het Verdrag en artikelen II, III en IV van het Protocol)

Artikel 4 van het Verdrag bevat bepalingen ter invulling van het begrip 'inwoner'. Daarbij is artikel 4 van het OESO-modelverdrag als uitgangspunt genomen. Het tweede lid (invulling van het begrip 'onderworpenheid') en het vijfde lid ('*corporate tiebreaker*') bevatten echter inhoudelijke afwijkingen van het OESO-modelverdrag.

Het eerste lid omschrijft wie voor de toepassing van het Verdrag geacht wordt inwoner te zijn van een verdragsluitende staat. Een persoon is inwoner van een verdragsluitende staat indien hij daar onderworpen is aan belastingheffing op grond van woonplaats, verblijf, plaats van oprichting, plaats van leiding of enige andere soortgelijke omstandigheid. De plaats van oprichting is – in afwijking van artikel 4, eerste lid, van het OESO-modelverdrag – in de tekst opgenomen op verzoek van Bulgarije. In de nationale wetgeving van Bulgarije is dit namelijk een leidend beginsel. Nederland kon hiermee akkoord gaan, aangezien de plaats van oprichting ook zonder expliciete vermelding in de tekst onder de reikwijdte van de bepaling zou vallen, namelijk als 'enige andere soortgelijke omstandigheid'.

Op verzoek van Nederland bepaalt het tweede lid dat een persoon, niet zijnde een natuurlijke persoon, geacht wordt aan belastingheffing onderworpen te zijn, indien die persoon voor de winstbelasting van de desbetreffende verdragsluitende staat wordt beschouwd als inwoner en het door die persoon genoten inkomen in die staat niet rechtstreeks wordt toegerekend aan de belanghebbenden bij die persoon. Deze bepaling is een invulling van het in onderdeel 2.2.1 van de NFV 2011 toegelichte streven te voorzien in verdragsbescherming voor lichamen die subjectief zijn vrijgesteld van winstbelasting. Het gaat dan voornamelijk om pensioenfondsen en (niet-ondernemende) verenigingen en stichtingen. Uit deze bepaling vloeit voort dat ook VBI's in beginsel kwalificeren als inwoner voor het Verdrag en aanspraak zouden kunnen maken op de voordelen van het Verdrag. Zoals aangegeven in de toelichting op artikel 1 zijn VBI's op grond van artikel II van het Protocol van bepaalde verdragsvoordelen uitgesloten.

Het derde lid maakt duidelijk dat een persoon geen inwoner van een verdragsluitende staat is, wanneer hij in die staat slechts belastingplichtig is voor inkomsten verkregen uit bronnen in die staat. Deze bepaling komt overeen met artikel 4, eerste lid, tweede zin, van het OESO-modelverdrag.

Het vierde lid bevat regels om te beslissen van welke verdragsluitende staat een natuurlijke persoon geacht wordt inwoner te zijn voor de toepassing van het Verdrag wanneer die persoon op grond van het eerste lid wordt aangemerkt als inwoner van beide staten. Aangesloten wordt achtereenvolgens bij de beschikbaarheid van een duurzaam tehuis, het middelpunt van de levensbelangen, het gewoonlijk verblijf en de nationaliteit. Indien op grond van deze factoren de

¹¹ Hierbij wordt nog opgemerkt dat Bulgarije gebruik heeft gemaakt van de door de OESO geboden mogelijkheid de positie kenbaar te maken over de bepalingen van het OESO-modelverdrag en het commentaar daarop.

woonplaats niet kan worden vastgesteld, zullen de bevoegde autoriteiten in onderling overleg bepalen van welke verdragsluitende staat een natuurlijke persoon uitsluitend inwoner is.

Het vijfde lid bevat regels om vast te stellen van welke verdragsluitende staat een niet-natuurlijke persoon, die volgens de nationale wetgevingen van beide staten wordt aangemerkt als inwoner, geacht wordt inwoner te zijn voor de toepassing van het Verdrag. Anders dan in het Verdrag van 1990, is daarbij niet de plaats van werkelijke leiding doorslaggevend, maar kan de verdragswoonplaats bepaald worden via onderling overleg tussen de bevoegde autoriteiten. Hierbij zullen de plaats waar de werkelijke leiding van deze persoon is gelegen, de plaats waar deze persoon is opgericht of anderszins geconstitueerd en alle andere relevante factoren (waaronder het mogelijke fiscale motief voor het ontstaan van een dubbele verdragswoonplaats) in acht worden genomen. Zolang de bevoegde autoriteiten geen overeenstemming hebben bereikt over de verdragswoonplaats kan deze persoon geen aanspraak maken op de verdragsvoordelen, behalve de voordelen van de artikelen 24 (non-discriminatie), artikel 25 (procedure voor onderling overleg) en van andere artikelen zoals door de bevoegde autoriteiten in onderlinge overeenstemming kan worden bepaald. Het vijfde lid is gebaseerd op het derde lid van artikel 4 van het OESO-modelverdrag. Het mede op artikel 4 van het Verdrag betrekking hebbende artikel III van het Protocol is reeds toegelicht in de toelichting op artikel 2.

Artikel IV van het Protocol bepaalt dat in het geval een natuurlijke persoon aan boord van een schip woont, de thuishaven van het desbetreffende schip valt onder 'enige andere soortgelijke omstandigheid' in het eerste lid van artikel 4. Hiermee wordt duidelijk gemaakt dat ook deze personen onder de reikwijdte van het Verdrag vallen.

II.5. Vaste inrichting (artikel 5 van het Verdrag en artikel V van het Protocol)

Artikel 5 van het Verdrag definieert het begrip 'vaste inrichting'. Daarbij is artikel 5 van het OESO-modelverdrag als uitgangspunt genomen. Op verzoek van Nederland is dit artikel aangevuld met bepalingen over de aanwezigheid van een vaste inrichting met betrekking tot werkzaamheden buitengaats (vierde, vijfde en zesde lid, onderdeel b).

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

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

Het derde lid bepaalt dat bij uitvoering van een bouwwerk of van constructie- of installatiewerkzaamheden alleen dan van een vaste inrichting sprake is als deze werkzaamheden langer duren dan twaalf maanden.

Ingevolge het zesde lid, onderdeel a, worden activiteiten (die langer duren dan dertig dagen) van nauw verbonden ondernemingen samengeteld om te bepalen of de tijdsdrempel van het derde lid is overschreden. Met deze bepaling wordt beoogd te voorkomen dat op kunstmatige wijze contracten worden opgesplitst om zo de kwalificatie als vaste inrichting op grond van het derde lid te voorkomen. Deze bepaling is gebaseerd op een voorstel uit het rapport bij BEPS-actie 7 en is opgenomen in artikel 14 van het MLI.

Het vierde, vijfde en zesde lid, onderdeel b, bevatten bepalingen, in aansluiting bij het in onderdeel 2.6.3 van de NFV 2011 uiteengezette beleid, die betrekking hebben op de aanwezigheid in een verdragsluitende staat van een vaste inrichting met betrekking tot zogenoemde “werkzaamheden buitengaats” (*offshore activities*).

Ingevolge het vierde lid wordt een vaste inrichting aanwezig geacht wanneer gedurende een periode van ten minste dertig dagen (in een periode van twaalf maanden) werkzaamheden worden verricht in het gebied buiten en aansluitend aan de territoriale zee van een verdragsluitende staat waarbinnen die staat krachtens internationaal recht rechtsmacht of soevereine rechten mag uitoefenen. In afwijking van hetgeen hierover is opgemerkt in onderdeel 2.6.3 van de NFV 2011 is overeengekomen deze uitbreiding van het vaste-inrichtingsbegrip ook te laten gelden voor de toepassing van artikel 14 van het Verdrag (niet-zelfstandige arbeid). Hiermee wordt vooral beoogd de belastingheffing te waarborgen over het loon van werknemers die voor – in dit geval – Bulgaarse ondernemingen op het Nederlandse continentale plat werken. Daarom is in het vierde lid geen uitzondering opgenomen voor de toepassing van artikel 14, tweede lid, van het Verdrag.

Ingevolge het vijfde lid wordt de uitdrukking ‘werkzaamheden buitengaats’ voor de toepassing van het vierde lid geacht niet te omvatten:

- a. (een combinatie van) activiteiten als bedoeld in het zevende lid;
- b. sleep- of ankerwerkzaamheden die worden verricht met schepen die primair zijn ontworpen hiervoor en andere activiteiten verricht door dergelijke schepen;
- c. het vervoer van voorraden en personeel door schepen of luchtvaartuigen in internationaal verkeer.

Ingevolge het zesde lid, onderdeel b, worden bij elkaar behorende activiteiten van verbonden ondernemingen samengeteld om te bepalen of de tijdsdrempel van het vierde lid, in verbinding met het vijfde lid, is overschreden.

Het zevende lid omschrijft een aantal situaties waarin geen vaste inrichting aanwezig wordt geacht. In overeenstemming met het rapport bij BEPS-actie 7 is vereist dat deze activiteiten van voorbereidende aard zijn of het karakter van hulpactiviteit hebben.

Het achtste lid bevat een bepaling die bedoeld is om te voorkomen dat activiteiten op kunstmatige wijze worden verspreid over nauw verbonden ondernemingen om daarmee te bereiken dat deze activiteiten onder een van de uitzonderingen van het zevende lid vallen. Deze bepaling is gebaseerd op artikel 5, lid 4.1, van het OESO-modelverdrag en het voorstel voor een dergelijke antifragmentatiebepaling in het rapport bij BEPS-actie 7.

Ingevolge het negende lid wordt een onderneming geacht over een vaste inrichting te beschikken als een voor die onderneming werkzame persoon, anders dan een onafhankelijke vertegenwoordiger in de zin van het tiende lid, gemachtigd is om namens die onderneming in een verdragsluitende staat overeenkomsten af te sluiten en dat recht gewoonlijk uitoefent. Werkzaamheden die beperkt blijven tot activiteiten die vallen onder de reikwijdte van het zevende lid zijn uitgezonderd.

De in het negende en tiende lid opgenomen bepalingen komen overeen met de bepalingen die waren opgenomen in artikel 5, vijfde en zesde lid, van het OESO-modelverdrag zoals dat luidde voor de aanpassingen op 21 november 2017 naar aanleiding van het BEPS-project. Hiermee sluiten deze leden aan bij de voorbehouden die door Bulgarije en Nederland zijn gemaakt bij artikel 12 van het MLI dat betrekking heeft op de doorwerking naar (gedekte) belastingverdragen van de

bedoelde aanpassingen van de bepalingen over de afhankelijke en de onafhankelijke vertegenwoordiger.

Het elfde lid bevat een definitie van 'nauw met een onderneming verbonden persoon of onderneming'. Deze definitie is van belang bij de uitleg van het zesde en achtste lid van dit artikel.

Het twaalfde lid bepaalt dat de enkele omstandigheid dat een lichaam dat inwoner is van een verdragsluitende staat een lichaam beheerst dat in de andere verdragsluitende staat is gevestigd, dan wel in die andere staat door middel van een vaste inrichting of anderszins zaken doet, niet meebrengt dat een van deze lichamen een vaste inrichting vormt van het andere lichaam.

Artikel V van het Protocol bepaalt dat exploratie- en exploitatierechten ter zake van natuurlijke rijkdommen buitengaats van een verdragsluitende staat, met inbegrip van een belang bij dergelijke rechten, worden aangemerkt als onroerende zaken in die staat en geacht worden te behoren tot de activa van een vaste inrichting in die staat. Hiermee wordt zeker gesteld dat inkomsten die uit dergelijke rechten worden verkregen en winst die wordt behaald met de vervreemding van dergelijke rechten ter belastingheffing toekomen aan de staat waarin de natuurlijke rijkdommen zijn gelegen.

II.6. Inkomsten uit onroerende zaken (artikel 6 van het Verdrag en artikelen V en VI van het Protocol)

Artikel 6 van het Verdrag ziet op inkomsten uit onroerende zaken. Deze bepaling is gebaseerd op artikel 6 van het OESO-modelverdrag.

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

Ingevolge het tweede lid heeft de uitdrukking 'onroerende zaken' de betekenis onder het recht van de verdragsluitende staat waar de onroerende zaken zijn gelegen. Het tweede lid bevat verder een opsomming van hetgeen in ieder geval tot de onroerende zaken behoort en enkele zaken die nadrukkelijk niet als onroerende zaken worden beschouwd.

Ingevolge het derde lid zijn de bepalingen van het eerste lid van overeenkomstige toepassing op inkomsten verkregen uit de rechtstreekse exploitatie, het verhuren of verpachten en elke andere vorm van exploitatie van onroerende zaken.

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

Voor de toelichting op artikel V van het Protocol wordt verwezen naar de toelichting op artikel 5.

Artikel VI van het Protocol bevat een bepaling over de wijze waarop de verdragsvoordelen kunnen worden ingeroepen voor inkomsten, waaronder de inkomsten waarop artikel 6 van het Verdrag betrekking heeft, die worden behaald met tussenkomst van besloten fondsen voor gezamenlijke rekening. Deze bepaling sluit aan bij het in onderdeel 2.4 van de NFV 2011 uiteengezette beleid.

II.7. Winst uit onderneming (artikel 7 van het Verdrag en artikelen V, VII, VIII en IX van het Protocol)

Artikel 7 van het Verdrag betreft de verdeling van heffingsrechten over de winsten van een onderneming van een verdragsluitende staat. Het uitgangspunt hierbij is dat de winsten van een onderneming van een verdragsluitende staat slechts in de andere verdragsluitende staat mogen worden belast, voor zover die winsten aan een vaste inrichting in die andere staat zijn toe te rekenen.

Tijdens de onderhandelingen heeft Nederland, in lijn met het verdragsbeleid, ingezet op de 2010-versie van artikel 7 van het OESO-modelverdrag (die overeenkomt met de 2017-versie). Bulgarije was niet bereid om deze bepaling op te nemen. Bulgarije heeft nog geen verdragen gesloten waarin de 2010-versie van artikel 7 van het OESO-modelverdrag is opgenomen. In het kader van het algehele onderhandelingsresultaat is Nederland akkoord gegaan met het opnemen van de 2008-versie, nadat werd afgesproken een zogenoemde meestbegunstigingsclausule op te nemen in artikel VII van het Protocol. Op grond van die clausule treedt Bulgarije zo snel mogelijk met Nederland in onderhandeling over het opnemen van de 2010-versie (of latere versie), zodra Bulgarije die versie van artikel 7 van het OESO-modelverdrag opneemt in een verdrag ter vermijding van dubbele belasting met een ander lid van de OESO.

Voor de toelichting op artikel V van het Protocol wordt verwezen naar de toelichting op artikel 5.

Met het oog op het opnemen van de “oude” versie van artikel 7 hecht Nederland aan het opnemen in het Protocol van verduidelijkingen over de toepassing ervan om het bedrijfsleven hierover zekerheid te bieden. Bulgarije deelt de uitleg van Nederland en kon instemmen met het voorgestelde artikel VIII van het Protocol.

Artikel VIII van het Protocol bevat een bepaling over zogenoemde bedrijfsklare projecten (‘turn-key’-projecten) en stelt zeker dat bij bedrijfsklare projecten niet de volledige contractsom aan de vaste inrichting wordt toegerekend, maar dat wordt gekeken naar de werkzaamheden die in het ‘hoofdhuis’ hebben plaatsgevonden en de werkzaamheden die in de vaste inrichting zijn uitgevoerd. Deze benadering is in lijn met het OESO-commentaar zoals dat vanaf 2008 op dit punt luidt.

Artikel IX van het Protocol gaat over de kwalificatie onder het Verdrag van vergoedingen voor technische diensten, waaronder begrepen studies of onderzoeken van wetenschappelijke, geologische of technische aard, of voor diensten van raadgevende of toezichthoudende aard. Dit artikel bepaalt dat artikel 7 van het Verdrag van toepassing is op deze vergoedingen. Deze vergoedingen kunnen dus niet worden aangemerkt als royalty's in de zin van artikel 12 van het Verdrag. Dit sluit aan bij het commentaar op artikel 12 van het OESO-modelverdrag.

II.8. Internationaal verkeer (artikel 8 van het Verdrag en artikel X van het Protocol)

Artikel 8 van het Verdrag bevat bepalingen voor de verdeling van heffingsrechten over winsten uit transportactiviteiten.

Op grond van het eerste lid wordt de winst behaald met de exploitatie van schepen, luchtvaartuigen en wegtransportvoertuigen in internationaal verkeer ter belastingheffing toegewezen aan de verdragsluitende staat waarvan de persoon die de desbetreffende onderneming

drijft inwoner is. Afgezien van de uitbreiding naar het wegtransport – zoals ook in het Verdrag van 1990 is opgenomen - sluit deze bepaling, op verzoek van Bulgarije, aan bij de actuele versie van het OESO-modelverdrag. Sinds de aanpassing op 21 november 2017 gaat het OESO-modelverdrag uit van de toedeling van de heffingsrechten aan de staat waarvan de vervoersondernemer inwoner is en niet langer aan de staat waarin een vervoersonderneming feitelijk wordt geleid. In het verlengde hiervan is er minder behoefte aan het opnemen in het Verdrag van een bijzondere bepaling over de positie van KLM N.V. die, zoals opgemerkt in onderdeel 2.6.5 van de NFV 2011, Nederland pleegt op te nemen indien voor de verdeling van heffingsrechten wordt uitgegaan van de plaats van werkelijke leiding van de vervoersonderneming.

In het tweede lid is bepaald dat de winst die wordt behaald met de exploitatie van binnenvaartschepen ter belastingheffing wordt toegewezen aan de verdragsluitende staat waarvan de persoon die de binnenvaartonderneming drijft inwoner is. Dit is van belang voor binnenvaartschepen die gebruik kunnen maken van de verbinding tussen de Noordzee en de Zwarte Zee.

Op grond van het derde lid geldt het eerste lid tevens voor winst verkregen uit de exploitatie van schepen, luchtvaartuigen en wegtransportvoertuigen in internationaal verkeer door middel van participatie in een poolovereenkomst of deelname in een gemeenschappelijke onderneming of internationaal opererend agentschap. Het derde lid komt overeen met het tweede lid van artikel 8 van het OESO-modelverdrag.

Op verzoek van Nederland bepaalt artikel X van het Protocol conform onderdeel 2.6.5 van de NFV 2011 expliciet dat artikel 8 van het Verdrag tevens van toepassing is op belastingen die worden geheven over de bruto-ontvangsten (omzet) uit passagiers- en vrachtvervoer in internationaal verkeer.

II.9. Gelieerde ondernemingen (artikel 9 van het Verdrag)

Artikel 9 van het Verdrag bevat het zogenoemde arm's-length-beginsel voor grensoverschrijdende transacties tussen gelieerde ondernemingen en komt nagenoeg geheel overeen met artikel 9 van het OESO-modelverdrag. Het arm's-length-beginsel houdt in dat gelieerde ondernemingen voor fiscale doeleinden geacht worden transacties aan te gaan onder dezelfde voorwaarden als niet-gelieerde ondernemingen zouden zijn aangegaan. Bij de vaststelling of sprake is van zakelijke voorwaarden, gelden de door de OESO opgestelde *'Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations'* als leidraad. Deze OESO-richtlijnen vormen een uitwerking van het arm's-length-beginsel dat is neergelegd in artikel 9 van het OESO-modelverdrag en dat nader wordt toegelicht in het commentaar op dat artikel.

Het eerste lid bevat de hoofdregel. Ingeval tussen gelieerde ondernemingen in hun handelsbetrekkingen of financiële betrekkingen voorwaarden worden overeengekomen die afwijken van die welke tussen niet-gelieerde ondernemingen zouden worden overeengekomen, mag de winst die één van de gelieerde ondernemingen als gevolg van die afwijkende voorwaarden niet heeft behaald in de winst van die onderneming worden begrepen en dienovereenkomstig worden belast. Tevens is in het eerste lid, in afwijking van de tekst van artikel 9 van het OESO-modelverdrag, de zogenoemde cost-sharing-bepaling voor gelieerde ondernemingen opgenomen (in aansluiting bij artikel V, onderdeel a, van het Protocol bij het Verdrag van 1990). Bij *cost sharing* worden binnen concernverband afspraken gemaakt over de verdeling van concernkosten. De bepaling verduidelijkt dat de enkele omstandigheid dat gelieerde ondernemingen cost-sharing-

overeenkomsten of algemene dienstverleningsovereenkomsten sluiten voor (de toerekening van) kosten van de algemene leiding, algemene beheerskosten, technische en zakelijke kosten, kosten voor onderzoek en ontwikkeling en andere soortgelijke kosten, op zichzelf geen aanleiding vormt om te veronderstellen dat zij onzakelijk handelen. Een dergelijke bepaling laat uiteraard de mogelijkheid onverlet om de in het kader van *cost sharing* overeengekomen kostenverdeling te toetsen aan het arm's-length-beginsel.

Op grond van het tweede lid dient een verdragsluitende staat, indien een transactie tussen verbonden ondernemingen leidt tot belastingheffing in de andere verdragsluitende staat over een winstcorrectie, in beginsel (dat wil zeggen als de eerstgenoemde verdragsluitende staat de correctie gerechtvaardigd acht) op passende wijze de belastingheffing te herzien. Een vergelijkbare bepaling is ook opgenomen in artikel V, onderdeel b, van het Protocol bij het Verdrag van 1990.

II.10. Dividenden (artikel 10 van het Verdrag en artikelen II en VI van het Protocol)

Artikel 10 betreft de verdeling van heffingsrechten over dividenden. Deze bepaling is gebaseerd op artikel 10 van het OESO-modelverdrag, maar wijkt op enkele onderdelen daarvan inhoudelijk af.

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

Het tweede lid wijst echter ook een heffingsrecht toe aan de vestigingsstaat (de 'bronstaat') van het dividenduitkerende lichaam. Het heffingsrecht voor de bronstaat is beperkt tot 15% van het brutodividend indien de uiteindelijk gerechtigde tot het dividend inwoner is van de andere verdragsluitende staat. Hiermee is aangesloten bij het Nederlandse dividendbelastingtarief, conform onderdeel 2.7.2 van de NFV 2011.

Op verzoek van Nederland geldt in afwijking van artikel 10 van het Verdrag van 1990 en het OESO-modelverdrag ingevolge het derde lid een uitsluitende woonstaatheffing voor deelnemingsdividenden (onderdeel a) en voor dividenden betaald aan pensioenfondsen (onderdeel b). Op basis van onderdeel a is een uitsluitende woonstaatheffing van toepassing indien de uiteindelijk gerechtigde een in de andere verdragsluitende staat gevestigd lichaam is dat direct minimaal 10% van het kapitaal van het dividenduitkerende lichaam bezit. Verder is als voorwaarde opgenomen dat ten minste 365 dagen aan het vereiste bezitspercentage moet worden voldaan. Deze voorwaarde is gebaseerd op een voorstel uit het rapport bij BEPS-actie 6 en is ook opgenomen in het OESO-modelverdrag. De voorwaarde beoogt belastingontwijking via zogenoemde *dividend transfer transactions* tegen te gaan. De in onderdeel a opgenomen vrijstelling voor bronbelasting op deelnemingsdividenden sluit aan bij het in onderdeel 2.7.1 van de NFV 2011 geformuleerde verdragsbeleid om economisch dubbele belasting op vennootschapsniveau te voorkomen en sluit aan bij de Moeder-dochterrichtlijn.¹² De in onderdeel b opgenomen vrijstelling voor dividenden betaald aan pensioenfondsen is in overeenstemming met de aanbevelingen van de OESO op dit punt.

¹² Richtlijn 2011/96/EU van de Raad van 30 november 2011 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten, OJ L 345/8 (29 Dec. 2011).

Ingevolge het vierde lid laten de bepalingen van het tweede en derde lid de belastingheffing over de winst waaruit de dividenden worden betaald onverlet.

Op verzoek van Bulgarije zijn ingevolge het vijfde lid de bepalingen van het derde lid niet van toepassing indien het dividend, overeenkomstig de wetgeving van de verdragsluitende staat waarvan het dividenduitkerende lichaam inwoner is, een verkapt dividend betreft. In dat geval is er geen sprake van een uitsluitende woonstaatheffing en is het tweede lid van toepassing.

De in het zesde lid opgenomen definitie van dividenden wijkt enigszins af van de in artikel 10, derde lid, van het OESO-modelverdrag opgenomen definitie. In de opsomming zijn de begrippen *“jouissance” shares or “jouissance” rights, mining shares en founders’ shares* achterwege gelaten omdat Bulgarije die onder de eigen wetgeving niet kent. Nederland is daarmee akkoord gegaan na het vervangen van de tekst “andere vennootschappelijke rechten” door “andere rechten”, waarmee zeker is gesteld dat ook de onder de Wet op de dividendbelasting 1965 vallende vergoedingen op winstbewijzen en hybride leningen onder de definitie blijven vallen.

Het zevende lid bepaalt dat inkomsten die worden genoten uit de (gedeeltelijke) liquidatie van een lichaam, een liquidatieaandeel of uit de inkoop van aandelen voor de toepassing van het Verdrag worden aangemerkt als dividend en niet als vermogenswinst. Hiermee wordt aangesloten bij het in onderdeel 2.9.5 van de NFV 2011 uiteengezette beleid. Op verzoek van Bulgarije wordt tevens gesproken over een liquidatieaandeel, waarmee aansluiting is gezocht bij Bulgaarse nationale wetgeving.

Het achtste lid bepaalt dat niet de bepalingen van het eerste, tweede, derde en tiende lid, maar de bepalingen van artikel 7 van toepassing zijn op dividenden die worden betaald op aandelen en andere belangen die behoren tot het vermogen van een vaste inrichting, van de uiteindelijke gerechtigde tot dividenden, gelegen in de verdragsluitende staat waarvan het lichaam dat de dividenden betaalt inwoner is.

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

Het tiende lid bevat op verzoek van Nederland een bepaling voor dividenden ontvangen door geëmigreerde aanmerkelijkbelanghouders. Conform het Nederlandse verdragsbeleid, zoals toegelicht in onderdeel 2.9.3 en 2.9.4 van de NFV 2011, streeft Nederland naar opname van verdragsbepalingen die betrekking hebben op de Nederlandse belastingclaim over de waardeaan groei die is ontstaan in de periode dat een geëmigreerde aanmerkelijkbelanghouder inwoner was van Nederland. Volgens dit, wederzijds geredigeerde, tiende lid mag een verdragsluitende staat van waaruit een natuurlijke persoon is geëmigreerd belasting heffen over dividenden die worden betaald door lichamen die volgens de nationale wetgeving inwoner zijn van die staat, indien die natuurlijke persoon bij die emigratie in de belastingheffing is betrokken ter zake van de hiervoor bedoelde waardeaan groei en voor zover een daarbij vastgestelde aanslag nog openstaat.

Voor de toelichting op de artikelen II en VI van het Protocol wordt verwezen naar de toelichting op respectievelijk artikel 1 en artikel 6.

II.11. Interest (artikel 11 van het Verdrag en artikelen II en VI van het Protocol)

Artikel 11 betreft de verdeling van heffingsrechten over interest. Deze bepaling is gebaseerd op artikel 11 van het OESO-modelverdrag en bevat (anders dan het Verdrag van 1990) een beperkt heffingsrecht voor de verdragsluitende staat waaruit betaalde interest afkomstig is (bronstaat). Voor een aantal in het derde lid omschreven situaties is echter een uitsluitende woonstaatheffing overeengekomen.

Ingevolge het eerste lid mag interest dat opkomt in één van beide verdragsluitende staten en wordt betaald aan een inwoner van de andere verdragsluitende staat, in die andere staat worden belast.

Het tweede lid wijst ook een heffingsrecht toe aan de verdragsluitende staat waaruit de interest afkomstig is, maar deze staat dient zijn heffing te beperken tot een maximum van 5% van de bruto-interest. Hierbij wordt opgemerkt dat Bulgarije op grond van de Rente- en royaltyrichtlijn onder voorwaarden toch gehouden is de binnen concernverband betaalde interest (tot nihil) te verminderen.¹³

Het derde lid bevat op verzoek van Nederland en in aansluiting bij het commentaar op artikel 11 van het OESO-modelverdrag voor een aantal situaties een uitsluitende woonstaatheffing.

Het vierde lid bevat een OESO-conforme definitie van het begrip 'interest'.

Het vijfde lid bepaalt dat niet de bepalingen van het eerste lid maar de bepalingen van artikel 7 van toepassing zijn op interest die wordt betaald op schuldvorderingen die behoren tot het bedrijfsvermogen van een vaste inrichting waarover de uiteindelijke gerechtigde (tot die interest) beschikt in de verdragsluitende staat van waaruit de interest afkomstig is.

Het zesde lid geeft aan uit welke verdragsluitende staat interest geacht wordt afkomstig te zijn. In beginsel is dat de staat waarvan de betaler van de interest inwoner is. Voorts wordt de interest geacht afkomstig te zijn uit de staat waarin een vaste inrichting is gelegen waaraan de geldlening waarover de interest wordt betaald, kan worden toegerekend, ongeacht of de persoon die de vaste inrichting heeft inwoner is van een verdragsluitende staat.

Ten slotte bepaalt het zevende lid dat de bepalingen van artikel 11 slechts van toepassing zijn voor zover de op een schuldvordering betaalde interest overeenkomt met de interest die tussen onafhankelijke partijen overeengekomen zou zijn, alsmede dat een bovenmatig gedeelte van die interest in het voorkomende geval, rekening houdende met de overige bepalingen van het Verdrag, belastbaar is overeenkomstig de nationale wetgeving van ieder van de verdragsluitende staten.

Voor de toelichting op de artikelen II en VI van het Protocol wordt verwezen naar de toelichting op respectievelijk artikel 1 en artikel 6.

II.12. Royalty's (artikel 12 van het Verdrag en artikelen II en VI van het Protocol)

Artikel 12 betreft de verdeling van heffingsrechten over royalty's. Deze bepaling is gebaseerd op artikel 12 van het OESO-modelverdrag en bevat (in afwijking van het OESO-modelverdrag maar in overeenstemming met het Verdrag van 1990) een beperkt heffingsrecht voor de verdragsluitende staat waaruit betaalde royalty's afkomstig zijn (bronstaat). Voor Bulgarije was een bronheffing op royalty's één van de belangrijkste wensen. In het kader van het algehele onderhandelingsresultaat heeft Nederland ingestemd met een beperkt heffingsrecht voor de

¹³ Richtlijn 2003/49/EG van de Raad van 3 juni 2003 betreffende een gemeenschappelijke belastingregeling inzake uitkeringen van interest en royalty's tussen verbonden ondernemingen van verschillende staten (*PbEU* 2003, L 157/49).

bronstaat (waarbij Bulgarije het nationale bronbelastingtarief op royalty's van 10% heeft verlaagd naar 5%). Hierbij wordt opgemerkt dat Bulgarije op grond van de Rente- en royaltyrichtlijn onder voorwaarden gehouden is de bronbelasting op binnen concernverband betaalde royalty's tot nihil te verminderen.¹⁴

Ingevolge het eerste lid mogen royalty's die afkomstig zijn uit één van beide verdragsluitende staten en die worden betaald aan een inwoner van de andere verdragsluitende staat, in die andere staat worden belast.

Het tweede lid wijst ook een heffingsrecht toe aan de staat waaruit de royalty's afkomstig zijn (bronstaat), maar deze staat dient zijn heffing te beperken tot een maximum van 5% van de brutoroyalty's indien de uiteindelijk gerechtigde tot de royalty's inwoner is van de andere verdragsluitende staat.

Het derde lid bevat een OESO-conforme definitie van het begrip 'royalty's'.

Ingevolge het vierde lid zijn het eerste en tweede lid niet van toepassing op betaalde royalty's die verband houden met rechten of zaken die behoren tot het vermogen van een vaste inrichting waarover de uiteindelijk gerechtigde tot de royalty's beschikt in de verdragsluitende staat waaruit de royalty's afkomstig zijn. In dat geval zijn de bepalingen van artikel 7 van toepassing.

Het vijfde lid geeft aan uit welke verdragsluitende staat royalty's geacht worden afkomstig te zijn. In beginsel is dat de verdragsluitende staat waarvan de betaler van de royalty's inwoner is. Als echter de betaler van de royalty's, ongeacht of hij inwoner is van een verdragsluitende staat, een vaste inrichting heeft in een verdragsluitende staat waaraan het recht of de zaak uit hoofde waarvan de royaltybetaling wordt gedaan, kan worden toegerekend, worden de royalty's geacht afkomstig te zijn uit de staat waarin de vaste inrichting is gelegen.

Ten slotte bepaalt het zesde lid dat de bepalingen van artikel 12 slechts van toepassing zijn voor zover de royaltybetaling overeenkomt met een royaltybetaling die tussen onafhankelijke partijen overeengekomen zou zijn, alsmede dat een bovenmatig gedeelte van een royaltybetaling in het voorkomende geval, rekening houdende met de overige bepalingen van het Verdrag, belastbaar is overeenkomstig de nationale wetgeving van ieder van de verdragsluitende staten.

Voor de toelichting op de artikelen II en VI van het Protocol wordt verwezen naar de toelichting op respectievelijk artikel 1 en artikel 6.

II.13. Vermogenswinsten (artikel 13 van het Verdrag en artikelen II, V en VI van het Protocol)

Artikel 13 van het Verdrag heeft betrekking op de verdeling van heffingsrechten over vervreemdingswinsten. Deze bepaling is gebaseerd op artikel 13 van het OESO-modelverdrag maar bevat enkele uitzonderingen op de bronstaatheffing over vervreemdingswinsten ter zake van aandelen in zogenoemde onroerendezaaklichamen (vierde lid). Verder bevat het zesde lid, in afwijking van het OESO-modelverdrag maar in lijn met het Verdrag van 1990, een bepaling die ziet op vervreemdingswinsten behaald door geëmigreerde aanmerkelijkbelanghouders.

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

¹⁴ Richtlijn 2003/49/EG van de Raad van 3 juni 2003 betreffende een gemeenschappelijke belastingregeling inzake uitkeringen van interest en royalty's tussen verbonden ondernemingen van verschillende staten (*PbEU* 2003, L 157/49).

Het tweede lid bepaalt dat voordelen die worden verkregen door een onderneming van de ene verdragsluitende staat uit de vervreemding van roerende zaken die behoren tot het vermogen van een vaste inrichting van die onderneming in de andere verdragsluitende staat, mogen worden belast in de staat waarin de vaste inrichting is gelegen.

Ingevolge het derde lid is, in lijn met artikel 8 van het Verdrag (internationaal verkeer), het heffingsrecht ter zake van de voordelen van een onderneming van een verdragsluitende staat uit de vervreemding van schepen, luchtvaartuigen en wegtransportvoertuigen die in het internationale verkeer worden geëxploiteerd, en van schepen die in de binnenvaart worden geëxploiteerd, en van roerende zaken die bij die exploitatie worden gebruikt, toegewezen aan de verdragsluitende staat waarvan de persoon die de desbetreffende onderneming drijft inwoner is.

Het vierde lid bevat, op verzoek van Bulgarije, een met artikel 13, vierde lid, van het OESO-modelverdrag vergelijkbare bepaling. Op grond van deze bepaling geldt een bronstaatheffing voor winsten behaald, door een inwoner van een van de verdragsluitende staten, met de vervreemding van aandelen en vergelijkbare belangen in zogenoemde onroerendezaaklichamen (voor de toepassing van het Verdrag zijn dit vennootschappen die hun waarde voor meer dan 75% ontleen aan in een verdragsluitende staat – de *situsstaat* – gelegen onroerende zaken). Zoals verwoord in onderdeel 2.9.2 van de NFV 2011 is het de inzet van Nederland voor het heffingsrecht over winsten behaald met de vervreemding van aandelen uit te gaan van een uitsluitende toewijzing aan de woonstaat van de vervreemder, ongeacht de aard van de vermogensbestanddelen van de vennootschap. Nederland was uiteindelijk bereid om aan de Bulgaarse wens tegemoet te komen mits een aantal inperkingen van het heffingsrecht voor de situsstaat kon worden overeengekomen. Dit was voor Bulgarije aanvaardbaar. Allereerst is bepaald dat vervreemdingswinsten behaald met de verkoop van, kort gezegd, aandelen in onroerendezaaklichamen pas ter heffing zijn toegewezen aan de situsstaat indien meer dan 75% van de waarde van de aandelen (direct of indirect) in een vennootschap wordt bepaald door in de situsstaat gelegen onroerende zaken met uitzondering van onroerende zaken waarin de actieve bedrijfsuitoefening van die vennootschap plaatsvindt. Daarnaast zijn de vervreemdingswinsten slechts belastbaar in de woonstaat indien sprake is van een fusie of splitsing (onderdeel a), de vervreemde aandelen zijn genoteerd aan een erkende effectenbeurs (onderdeel b) of de aandelen worden vervreemd door een pensioenfonds (onderdeel c). In lijn met de voorstellen uit het rapport bij BEPS-actie 6 die inmiddels ook in het OESO-modelverdrag zijn opgenomen, is de bepaling ook van toepassing op de vervreemding van met aandelen vergelijkbare belangen en geldt er een toetsperiode van 365 dagen. Deze toetsperiode houdt in dat de bepaling effect kan hebben als op enig moment gedurende de periode van 365 dagen voorafgaand aan de vervreemding aan de drempelwaarde wordt voldaan.

Ingevolge het vijfde lid zijn de vervreemdingswinsten die niet zijn genoemd in het eerste tot en met het vierde lid van dit artikel, ter heffing toegewezen aan de verdragsluitende staat waarvan de vervreemder inwoner is.

Ten slotte bevat het zesde lid op verzoek van Nederland een bepaling voor vervreemdingswinsten genoten door geëmigreerde aanmerkelijkbelanghouders, zoals toegelicht in de onderdelen 2.9.3 en 2.9.4 van de NFV 2011. Aangezien ook Bulgarije vervreemdingswinsten op buitenlandse aandelen belast, was het niet nodig om het heffingsrecht over aanmerkelijkbelangaandelen uit te breiden tot waardeaan groei na de emigratie, zoals omschreven aan het slot van onderdeel 2.9.3 van de NFV 2011.

Voor de toelichting op de artikelen II, V en VI van het Protocol wordt verwezen naar de toelichting op respectievelijk artikel 1, artikel 5 en artikel 6.

II.14. Inkomsten uit dienstbetrekking (artikel 14 van het Verdrag)

De verdeling van heffingsbevoegdheden met betrekking tot inkomsten uit dienstbetrekking (niet-zelfstandige arbeid) is geregeld overeenkomstig de internationaal – en ook in het Nederlandse verdragsbeleid gehanteerde – gebruikelijke uitgangspunten. Deze bepaling is gebaseerd op artikel 15 van het OESO-modelverdrag.

Het eerste lid voorziet in een heffingsrecht over deze inkomsten voor de staat waar de niet-zelfstandige werkzaamheden worden verricht.

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

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

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

Op grond van het derde lid is de beloning van werknemers die hun dienstbetrekking uitoefenen aan boord van een schip, een luchtvaartuig of een wegtransportvoertuig ingezet in het internationale verkeer, of aan boord van een binnenvaartschip, uitsluitend belastbaar in de woonstaat van de werknemer. Dit sluit aan bij de in het Verdrag van 1990 opgenomen heffingsrechtverdeling. Deze bepaling wijkt af van het OESO-modelverdrag.

II.15. Directeursbeloningen (artikel 15 van het Verdrag en artikel XI van het Protocol)

Artikel 15 ziet op directeursbeloningen en is gebaseerd op artikel 16 van het OESO-modelverdrag.

Beloningen ontvangen door een inwoner van een verdragsluitende staat in zijn hoedanigheid van bestuurder van een lichaam mogen worden belast in de staat waarvan het lichaam inwoner is. In afwijking van het OESO-modelverdrag is de term ‘andere beloningen’ gehanteerd in plaats van ‘vergelijkbare betalingen’. Hiermee wordt buiten twijfel gesteld dat ook beloningsvormen zoals vergoedingen in natura en aandelenopties onder deze bepaling vallen.

Op grond van artikel XI van het Protocol vallen onder de uitdrukking ‘lid van de raad van bestuur’ voor Nederland naast de bestuurders ook de leden van de raad van commissarissen (ofwel degenen die zijn belast met het toezicht op de raad van bestuur). Aangezien Bulgarije een vergelijkbare bestuurs- en toezichtstructuur kent, geldt dit ook voor Bulgarije.

II.16. Artiesten en sportbeoefenaars (artikel 16 van het Verdrag)

Artikel 16 ziet op de inkomsten van artiesten en sportbeoefenaars en komt, behoudens het derde lid, inhoudelijk overeen met het OESO-modelverdrag. Conform onderdeel 2.12 van de NFV 2011 heeft Nederland voorgesteld geen aparte bepaling voor artiesten en sportbeoefenaars op te nemen, maar voor hun inkomsten aan te knopen bij de bepalingen voor inkomsten uit onderneming of uit dienstbetrekking. Bulgarije hechtte echter sterk aan opname van deze specifieke bepaling en Nederland heeft daarmee ingestemd.

Het eerste lid wijst het heffingsrecht over de inkomsten toe aan de verdragsluitende staat waarin de artiesten en sportbeoefenaars hun activiteiten ontplooiën.

Het tweede lid ziet op de situatie waarin het inkomen voor de persoonlijke werkzaamheden van artiesten en sportbeoefenaars als zodanig niet aan henzelf toekomt maar aan een andere persoon. De beloning mag in dat geval ook worden belast door de verdragsluitende staat waarin de werkzaamheden worden verricht. Deze bepaling heeft betrekking op bijvoorbeeld betalingen aan management- of artiestenvennootschappen (zogenoemde '*star-companies*') of aan gezelschappen.

Op het beginsel van belastingheffing in de werkstaat van het eerste en het tweede lid maakt het derde lid een uitzondering. De inkomsten mogen slechts in de woonstaat van de artiest of sportbeoefenaar worden belast, als diens bezoek aan de andere verdragsluitende staat voor ten minste 50% wordt gefinancierd uit overheidsfondsen van één of beide verdragsluitende staten, een staatkundig onderdeel of plaatselijk publiekrechtelijk lichaam daarvan, of als de activiteiten plaatsvinden in het kader van een cultureel uitwisselingsprogramma tussen de regeringen van beide verdragsluitende staten. Een dergelijke bepaling is opgenomen in artikel 17, derde lid, van het Verdrag van 1990 en is niet ongebruikelijk in de Nederlandse belastingverdragen.¹⁵

II.17. Pensioen, lijfrenten en socialezekerheidsuitkeringen (artikel 17 van het Verdrag)

In lijn met onderdeel 2.11.1 van de NFV 2011 heeft Nederland ingezet op een onbeperkte bronstaatheffing voor pensioenen, lijfrenten en socialezekerheidsuitkeringen.¹⁶ Bulgarije kon hiermee instemmen. In Bulgarije worden pensioenen niet belast. Omdat een onbeperkte bronstaatheffing voor pensioenen is overeengekomen, wordt in het Verdrag geen onderscheid gemaakt voor wat betreft de toewijzing van het heffingsrecht tussen privaatrechtelijke en overheidspensioenen.

Het eerste lid bepaalt dat pensioenen, andere soortgelijke beloningen en lijfrenten mogen worden belast in de bronstaat.

Op grond van het tweede lid geldt hetzelfde voor pensioenen en andere uitkeringen die zijn betaald krachtens de bepalingen van de socialezekerheidswetgeving van een verdragsluitende staat.

Het derde lid regelt welke van de twee verdragsluitende staten kan worden aangemerkt als de bronstaat van een pensioen, andere soortgelijke beloning of van een lijfrente. De bronstaat is de

¹⁵ Ook de belastingverdragen met onder meer Zuid-Afrika (*Trb.* 2006, 6), Qatar (*Trb.* 2008, 112), het Verenigd Koninkrijk (*Trb.* 2008, 201), Zwitserland (*Trb.* 2010, 98), Oman (*Trb.* 2010, 181), Panama (*Trb.* 2011, 11) en China (*Trb.* 2013, 104) bevatten een soortgelijke bepaling.

¹⁶ Een algemeen heffingsrecht voor de bronstaat is bijvoorbeeld ook overeengekomen in belastingverdragen van Nederland met Egypte (*Trb.* 1999, 188), Kroatië (*Trb.* 2000, 64), Indonesië (*Trb.* 2002, 33), Mongolië (*Trb.* 2002, 88), Zuid-Afrika (*Trb.* 2006, 6), Barbados (*Trb.* 2006, 269), Jordanië (*Trb.* 2007, 22), Verenigde Arabische Emiraten (*Trb.* 2007, 107), Qatar (*Trb.* 2008, 112), Bahrein (*Trb.* 2008, 119), Oman (*Trb.* 2010, 181), Panama (*Trb.* 2011, 11) en Ethiopië (*Trb.* 2012, 179).

verdragsluitende staat waar de opbouw van het desbetreffende pensioen, de andere soortgelijke beloning of de lijfrente in aanmerking is gekomen voor fiscale faciliteiten, dat wil zeggen een aftrek voor pensioen- of lijfrentepremies of een vrijstelling voor pensioenaanspraken. Deze bepaling verduidelijkt ook dat door de overdracht van pensioenkapitaal naar een pensioenfonds of verzekeringsmaatschappij in een andere staat het heffingsrecht van de verdragsluitende staat waar het pensioenkapitaal tot dan toe was ondergebracht, niet wordt aangetast.

Het vierde lid bevat de definitie van de uitdrukking 'lijfrente', waarbij verschillende definities gelden voor het Europese deel van Nederland, voor het Caribische deel van Nederland en voor Bulgarije.

Het vijfde lid bevestigt dat ook afkoopsommen (voor de ingangsdatum) van pensioenen, andere soortgelijke beloningen en lijfrenten ook volgens de bepalingen van dit artikel mogen worden belast in de bronstaat.

Voor bestaande pensioenen of andere soortgelijke beloningen is in artikel 30, vierde lid, een overgangsregeling getroffen. Hierop blijven de bepalingen van het Verdrag van 1990 van toepassing, tenzij deze beloningen niet zijn onderworpen aan belastingheffing in de woonstaat van de gerechtigde tot deze inkomsten. Voor inwoners van Bulgarije met een uit Nederland afkomstig fiscaal gefaciliteerd pensioen betekent dit dat in de praktijk geen aanspraak op overgangsrecht bestaat, gezien het feit dat in Bulgarije pensioenen niet zijn onderworpen aan belastingheffing. Bij bestaande pensioenen of andere soortgelijke beloningen gaat het om pensioenen, respectievelijk andere soortgelijke beloningen, die reeds zijn ingegaan op het moment van inwerkingtreding van het Verdrag.

II.18. Overheidsfuncties (artikel 18 van het Verdrag)

Deze bepaling regelt de toewijzing van het heffingsrecht over alle inkomsten die worden ontvangen door een natuurlijk persoon vanwege werkzaamheden die (in dienstverband) voor de overheid zijn verricht. Volgens het eerste lid, onderdeel a, mogen deze inkomsten worden belast in de verdragsluitende staat die deze beloningen betaalt (de zogenoemde kasstaat).

Het eerste lid, onderdeel b, maakt op deze kasstaatheffing een uitzondering. De staat waarin de werkzaamheden daadwerkelijk worden verricht (werkstaat) heeft het heffingsrecht indien de werknemer inwoner is van de werkstaat en tevens de nationaliteit heeft van die staat, of niet alleen inwoner van die staat is geworden om daar werk te verrichten voor de overheid van de andere staat. Deze uitzondering strekt ertoe lokaal aangeworven medewerkers van bijvoorbeeld een ambassade enkel in hun woonstaat belastingplichtig te laten zijn in plaats van ook in de staat bij wiens ambassade zij werkzaam zijn.

Ingevolge het tweede lid geldt de in het eerste lid opgenomen heffingsrechtverdeling niet voor inkomsten die worden ontvangen voor werkzaamheden die worden verricht voor een door de overheid gedreven onderneming. In dat geval gelden andere artikelen van het Verdrag: artikel 14 (inkomsten uit dienstbetrekking), artikel 15 (directeursbeloningen), artikel 16 (artiesten en sportbeoefenaars) of artikel 17 (pensioenen, lijfrenten en socialezekerheidsuitkeringen).

Omdat een onbeperkte bronstaatheffing voor pensioenen, lijfrenten en socialezekerheidsuitkeringen is overeengekomen is, in lijn met onderdeel 2.11.2 van de NFV 2011, in artikel 18 geen bepaling opgenomen voor overheidspensioenen.

II.19. Studenten (artikel 19 van het Verdrag)

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

II.20. Docenten en onderzoekers (artikel 20 van het Verdrag)

Artikel 20 ziet op inkomen voor onderwijs of wetenschappelijk onderzoek door docenten en onderzoekers. Een dergelijke bepaling ontbreekt in het OESO-modelverdrag en in onderdeel 2.13 van de NFV 2011 is aangegeven dat Nederland niet langer streeft naar de opname van een dergelijke bepaling in belastingverdragen. Bulgarije hechtte aan de opname van deze bepaling, vanwege de mogelijke positieve invloed op de uitwisseling van docenten en onderzoekers en daarmee de bevordering van kennisoverdracht. Nederland kon hiermee instemmen.

Het eerste lid regelt dat betalingen en andere vergoedingen die worden ontvangen door docenten of onderzoekers die inwoner zijn van een verdragsluitende staat en tijdelijk (dat wil zeggen gedurende een periode van ten hoogste twee jaar¹⁷) in de andere staat verblijven voor het geven van onderwijs of voor het verrichten van wetenschappelijk onderzoek aan een onderwijsinstelling, in die andere staat zijn vrijgesteld van belastingheffing over de beloning voor het geven van onderwijs of het verrichten van onderzoek, mits deze beloning afkomstig is uit bronnen buiten die andere staat.

Op grond van het tweede lid vindt de in het eerste lid opgenomen vrijstelling geen toepassing indien het onderzoek niet het algemeen belang dient, maar voornamelijk wordt verricht voor het persoonlijke nut van een bepaalde persoon of personen, zoals het geval is bij commercieel onderzoek.

II.21. Overige inkomsten (artikel 21 van het Verdrag en artikel II van het Protocol)

Artikel 21 verdeelt het heffingsrecht over inkomsten ter zake waarvan het heffingsrecht niet in de voorgaande artikelen van het Verdrag is behandeld ('overige inkomsten'). In lijn met het OESO-modelverdrag bepaalt het eerste lid dat het heffingsrecht over deze inkomsten, ongeacht de herkomst ervan, exclusief toekomt aan de verdragsluitende staat waar de ontvanger van die inkomsten woont.

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

Voor de toelichting op artikel II van het Protocol wordt verwezen naar de toelichting op artikel 1.

¹⁷ Gerekend vanaf de dag dat het onderwijs of onderzoek begint.

II.22. Vermijden van dubbele belasting (artikel 22 van het Verdrag)

Artikel 23 geeft aan op welke manier beide staten dubbele belasting vermijden. Het eerste tot en met het vijfde lid bepalen hoe Nederland voorziet in het vermijden van dubbele belasting voor inkomsten genoten door een inwoner van Nederland die volgens het Verdrag (ook) in Bulgarije mogen worden belast.

Uit het eerste lid volgt expliciet dat Nederland de inkomsten die ook in Bulgarije mogen worden belast in de grondslag mag betrekken waarnaar de Nederlandse belasting wordt geheven. Dit betreft het Nederlandse grondslagvoorbehoud. Hierbij is als verduidelijking opgenomen dat Nederland geen vermindering ter vermijding van dubbele belasting verleent als sprake is van inkomsten die ook door Bulgarije mogen worden belast enkel omdat de inkomsten ook door een inwoner van Bulgarije worden genoten. Deze passage is ontleend aan het rapport bij BEPS-actie 6 en komt inhoudelijk overeen met artikel 1, tweede lid, van het MLI. De toevoeging heeft als achtergrond de in artikel 1, tweede en derde lid, van het Verdrag opgenomen bepalingen over de behandeling van hybride entiteiten en de bevestiging dat daaruit niet voortvloeit dat een verdragsluitende staat niet gerechtigd zou zijn belasting te heffen van eigen inwoners.

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

Het derde lid bevat een aanvulling op de vrijstellingsmethode. Op grond van deze bepaling is Nederland niet gehouden de vrijstellingsmethode toe te passen voor inkomen dat op basis van de bepalingen van het Verdrag door Bulgarije wordt vrijgesteld of tegen een lager tarief wordt belast op grond van artikel 10, tweede of derde lid, artikel 11, tweede lid, of artikel 12, tweede lid. In dat geval zijn de bepalingen van het vierde lid (verrekeningsmethode) van toepassing. Deze bepaling is gebaseerd op een voorstel uit het rapport bij BEPS-actie 2 en in lijn met de keuze die Nederland op dit punt bij het MLI heeft gemaakt.

In het vierde lid wordt voor andere inkomsten waarover Bulgarije belasting mag heffen, uitgewerkt dat Nederland in die gevallen een aftrek ter vermijding van dubbele belasting verleent volgens de verrekeningsmethode met evenredigheidslimiet. Dit geldt, kort gezegd, voor passieve inkomsten, zoals dividenden, rente en royalty's, maar ook voor bepaalde vervreemdingswinsten, bestuurdersinkomsten, inkomsten van artiesten en sportbeoefenaars, afkoopsommen van

pensioenen en dergelijke waarvoor een bronstaatheffing geldt. Voorts wordt in de derde zin van dit derde lid expliciet vastgelegd dat het Verdrag niet afdoet aan de toepassing van de in de Nederlandse regelgeving vastgelegde 'gezamenlijke methode' en voortwentelingsmogelijkheden bij de verrekening van, in dit geval, Bulgaarse belasting.

In het vijfde lid is ten slotte neergelegd dat Nederland bij het vermijden van dubbele belasting over winst behaald met een in Bulgarije gelegen vaste inrichting en bij de vervreemding van belangen in Bulgaarse vastgoedvennootschappen, de verrekeningsmethode hanteert in plaats van de vrijstellingsmethode, indien op grond van de vermijdingsregelingen in de Nederlandse regelgeving die methode toepassing vindt bij het vermijden van dubbele belasting over dat inkomen. Dit is de zogenoemde 'zwartegatenbepaling'. Zo is bij de hiervoor beschreven objectvrijstelling bepaald dat de objectvrijstelling niet geldt voor winst uit een laagbelaste buitenlandse beleggingsonderneming als bedoeld in artikel 15g van de Wet Vpb 1969; in dat geval wordt voorzien in een verrekening van de op die winst drukkende buitenlandse belasting op grond van de in artikel 23d van die wet getroffen regeling. Door het opnemen van het vijfde lid kan Nederland deze in de Nederlandse wetgeving opgenomen regeling ter vermijding van dubbele belasting ook in relatie tot Bulgarije toepassen.

Het zesde lid bepaalt hoe Bulgarije voorziet in het vermijden van dubbele belasting voor inkomsten genoten door een inwoner van Bulgarije die volgens het Verdrag (ook) in Nederland mogen worden belast. Onderdeel a geeft aan dat als een inwoner van Bulgarije inkomen ontvangt dat volgens dit Verdrag mag worden belast in Nederland, Bulgarije vermindering ter vermijding van dubbele belasting verleent in overeenstemming met de fiscale wetgeving in Bulgarije. Bulgarije hanteert hierbij de verrekeningsmethode op basis van de zogenoemde ordinary-credit-methode, waarbij Bulgarije niet meer aftrek verleent dan de Bulgaarse belasting die toerekenbaar is aan het inkomen dat belast mag worden door Nederland. Onderdeel b geeft aan dat Bulgarije zich het recht voorbehoudt om inkomen dat op grond van het Verdrag in Bulgarije niet mag worden belast wel in aanmerking te nemen bij de bepaling van de belasting over het overige inkomen van de Bulgaarse inwoner (progressievoorbehoud).

II.23. Recht op voordelen (artikel 23 van het Verdrag)

In het rapport van BEPS-actie 6 (*'Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances'*) is een minimumstandaard opgenomen om verdragsmisbruik tegen te gaan. Aan deze minimumstandaard kan worden voldaan door in een belastingverdrag een PPT op te nemen. Het rapport bij BEPS-actie 6 bevat ook een alternatieve wijze waarop aan de minimumstandaard kan worden voldaan, maar zoals aangegeven in de eerder genoemde brief van 28 oktober 2016 over de Nederlandse positie bij het MLI, heeft Nederland een voorkeur voor de PPT.

In het eerste lid is de PPT opgenomen. Op grond van deze bepaling worden verdragsvoordelen niet toegekend indien het verkrijgen van een verdragsvoordeel één van de voornaamste redenen was voor een constructie of transactie die tot dat voordeel heeft geleid, tenzij wordt vastgesteld dat het toekennen van dat voordeel – rekening houdend met alle relevante feiten en omstandigheden – in overeenstemming is met het doel en de strekking van de relevante bepalingen uit het Verdrag. De PPT richt zich dus op een specifieke transactie of constructie en niet zozeer op de persoon die bij een transactie of constructie betrokken is.

Het tweede lid bevat een vangnetbepaling in lijn met het tekstvoorstel dat is opgenomen in paragraaf 184 van het commentaar op artikel 29 van het OESO-modelverdrag (*entitlement to benefits*). De bevoegde autoriteit van de staat waarvan verdragsvoordelen worden gevraagd (veelal het bronland) kan – op verzoek van de belastingplichtige en rekening houdend met de relevante feiten en omstandigheden – toch verdragsvoordelen toekennen als de bevoegde autoriteit vaststelt dat deze verdragsvoordelen bij afwezigheid van de transactie of constructie bedoeld in het eerste lid ook gegeven zouden zijn.

Het derde lid betreft een notificatiebepaling die zowel betrekking heeft op de toepassing van het eerste lid (PPT) als het tweede lid (vangnetbepaling). Op grond van deze bepaling stelt de bevoegde autoriteit die voornemens is een verdragsvoordeel te weigeren de bevoegde autoriteit van de andere verdragsluitende staat daarvan op de hoogte. Deze notificatieverplichting kan een bijdrage leveren aan een eenduidige toepassing door beide staten van de bepaling en waarborgen dat de relevante feiten en omstandigheden over een voorgelegde situatie voldoende kenbaar zijn. Het OESO-modelverdrag en OESO-commentaar bevat niet een notificatiebepaling, maar een consultatiebepaling bij de vangnetbepaling in het tekstvoorstel in paragraaf 184 van het commentaar op artikel 29 van het OESO-modelverdrag.

Het vierde tot en met zesde lid bevat een bepaling die is gebaseerd op artikel 29, achtste lid, van het OESO-modelverdrag en is ontleend aan een voorstel tegen verdragsmisbruik dat is beschreven in paragraaf 52 van het rapport bij BEPS-actie 6. In essentie voorkomt de bepaling dat het Verdrag in de beschreven situatie heffingsrechten van een verdragsluitende staat beperkt bij inkomensbestanddelen die in de andere verdragsluitende staat worden vrijgesteld en worden toegerekend aan een vaste inrichting in een derde jurisdictie waar deze niet of slechts beperkt worden belast. Van dit laatste is sprake als de belasting in de betreffende derde jurisdictie minder is dan 60% van de belasting die zou worden geheven in de verdragsluitende staat van de onderneming. Volgens het vijfde lid is deze regel niet van toepassing op inkomensbestanddelen die toerekenbaar zijn aan de actieve uitoefening van een bedrijf door de vaste inrichting. Om overkill te voorkomen biedt het zesde lid de mogelijkheid voor de bevoegde autoriteit van het bronland om – op verzoek van de belastingplichtige – toch verdragsvoordelen toe te kennen als de bevoegde autoriteit dat gerechtvaardigd voorkomt. Voorafgaand aan het weigeren of inwilligen van het verzoek zal die bevoegde autoriteit de bevoegde autoriteit van de verdragspartner consulteren.

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

Artikel 24 is grotendeels gebaseerd op de in het OESO-modelverdrag opgenomen non-discriminatiebepaling. Op voorstel van Nederland is een zesde lid opgenomen over de behandeling van pensioenpremies die worden betaald aan een pensioenfonds in een van beide staten. Het doel van deze bepaling is een gelijke fiscale behandeling van pensioenpremies te garanderen voor een inwoner van een verdragsluitende staat die pensioenpremies betaalt aan een pensioenfonds in de andere verdragsluitende staat en die daarvoor inwoner was van die andere staat. De gelijke fiscale behandeling van pensioenpremies houdt in dat dezelfde fiscale faciliteiten worden verleend als wanneer deze pensioenpremies waren betaald aan een pensioenfonds in de woonstaat van de premiebetaler. Deze bepaling is primair opgenomen om een voortgezette pensioenopbouw mogelijk te maken voor werknemers die in concernverband gedurende langere tijd (soms enkele jaren) naar het buitenland worden uitgezonden (*'expatriates'* of *'expats'*). Een voortgezette pensioenopbouw

tijdens de periode van uitzending voorkomt voor de werknemer nadelige pensioenbreuken. Aan de toepassing van het zesde lid zijn twee voorwaarden verbonden:

- a. de betrokken persoon betaalde al pensioenpremies aan een pensioenfonds op het moment dat hij inwoner werd van de nieuwe woonstaat, en
- b. de bevoegde autoriteit van zijn nieuwe woonstaat gaat ermee akkoord dat het pensioenfonds waaraan premies worden betaald overeenkomt met een voor belastingdoeleinden erkend pensioenfonds van die staat.

Ingevolge het zevende lid valt onder het begrip 'pensioenfonds' tevens een pensioenregeling volgens het socialezekerheidsstelsel.

Ingevolge het achtste lid is de toepassing van dit artikel niet beperkt tot de belastingen waarop het Verdrag van toepassing is.

II.25. Procedure voor onderling overleg (artikel 25 van het Verdrag en artikelen XII en XIII van het Protocol)

Artikel 25 bevat de procedure voor onderling overleg tussen de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staten om moeilijkheden op te lossen die mochten rijzen bij de toepassing van het Verdrag. De bepaling is gebaseerd op artikel 25 van het OESO-modelverdrag en is in overeenstemming met de minimumstandaard uit het rapport bij BEPS-actie 14 (*'Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective'*). Een belangrijke afwijking van artikel 25 van het OESO-modelverdrag is dat in het onderhavige artikel een bepaling over arbitrage ontbreekt. Hierop wordt hierna nader ingegaan.

Het eerste lid bepaalt dat een belastingplichtige een verzoek kan indienen voor onderling overleg tussen de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staten indien volgens de belastingplichtige sprake is van een belastingheffing in strijd met het Verdrag. In aansluiting bij de minimumstandaard is bepaald dat een belastingplichtige dit verzoek kan indienen in beide verdragsluitende staten. De ratio hierachter is dat de procedure voor onderling overleg zo goed mogelijk toegankelijk moet zijn voor belastingplichtigen en dat de vraag of een procedure voor onderling overleg moet worden opgestart door beide bevoegde autoriteiten moet kunnen worden beoordeeld. Op grond van de tweede zin van het eerste lid moet het verzoek worden ingediend binnen drie jaar nadat de maatregel die mogelijk belastingheffing in strijd met het belastingverdrag tot gevolg heeft voor het eerst bekendgemaakt is aan de belastingplichtige.

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

Het derde lid bepaalt dat de bevoegde autoriteiten in onderling overleg moeilijkheden en twijfelpunten die ontstaan bij de uitleg en toepassing van een belastingverdrag weg kunnen nemen. In een voorkomend geval kan daarbij sprake zijn van een uitvoeringsverdrag dat op grond van artikel 7, onderdeel b, van de Rijkswet goedkeuring en bekendmaking verdragen geen parlementaire goedkeuring behoeft, behoudens het bepaalde in artikel 8 van die Rijkswet. Uit de tweede zin volgt verder dat bevoegde autoriteiten ook in overleg kunnen treden bij situaties van dubbele belastingheffing die niet in het belastingverdrag zijn geregeld.

Het vierde lid bepaalt dat de bevoegde autoriteiten direct met elkaar kunnen communiceren om de in de voorgaande leden bedoelde overeenstemming te bereiken. Een niet inhoudelijke afwijking van het OESO-modelverdrag betreft het achterwege laten van de verduidelijking dat bevoegde autoriteiten ook via een gezamenlijk comité met elkaar kunnen overleggen. Een dergelijke vorm van overleg is echter in de overeengekomen tekst niet uitgesloten.

Artikel XII van het Protocol bevat een bepaling voor situaties waarin een onderling overlegprocedure heeft geleid tot aanvullende belasting in een verdragsluitende staat waarbij de andere verdragsluitende staat een daarmee verband houdende vermindering van de belasting heeft verleend. Op grond van de protocolbepaling kunnen de bevoegde autoriteiten afspraken maken om belastingplichtigen geen verhogingen, kosten of rente in rekening te brengen onderscheidenlijk te vergoeden.

Zoals hiervoor al is opgemerkt, bevat artikel 25 van het Verdrag niet een arbitragebepaling, zoals opgenomen in artikel 25, vijfde lid, van het OESO-modelverdrag. Overeenkomstig het in onderdeel 2.17.1 van de NFV 2011 uiteengezette verdragsbeleid heeft Nederland daar tijdens de onderhandelingen uiteraard wel uitdrukkelijk op ingezet, maar Bulgarije was niet bereid om deze bepaling op te nemen. Wel kon Bulgarije instemmen met een 'meestbegunstigingsbepaling' voor opname van verplichte en bindende arbitrage in het Verdrag. Volgens deze, in artikel XIII van het Protocol opgenomen, bepaling zal als Bulgarije in een met enig ander land gesloten belastingverdrag instemt met het opnemen van een arbitragebepaling, de in artikel XIII opgenomen arbitragebepaling onder het Verdrag van toepassing worden vanaf het moment dat het bedoelde andere belastingverdrag van toepassing zal worden. Die arbitragebepaling komt inhoudelijk overeen met artikel 25, vijfde lid, van het OESO-modelverdrag. In aanvulling daarop is tevens bepaald dat de leden van de arbitragecommissie zullen vallen onder de geheimhoudingsclausule van artikel 26 van het Verdrag voor de informatie die zij uit hoofde van een arbitrageprocedure zullen ontvangen. Verder is bepaald dat de arbitragebepaling niet zal gelden voor de toepassing van artikel 4, paragraaf 5, van het Verdrag dat gaat over situaties van dubbel inwonerschap van entiteiten. Tot slot is bepaald dat als de arbitragebepaling van toepassing wordt voor de relevante tweejaarsperiode zal worden aangesloten bij het moment waarop de arbitragebepaling van toepassing wordt.

Voor de goede orde wordt opgemerkt dat vóór de ondertekening van het onderhavige verdrag de Raad van de Europese Unie op 17 oktober 2017 de richtlijn betreffende mechanismen ter beslechting van belastinggeschillen met betrekking tot dubbele belastingheffing in de Europese Unie (arbitragerichtlijn) heeft aangenomen.¹⁸ Op basis van deze arbitragerichtlijn, die voor Nederland is geïmplementeerd in de Wet fiscale arbitrage, zal in de relatie tussen Nederland en Bulgarije worden voorzien in een arbitragemogelijkheid als sluitstuk van een overlegprocedure.

II.26. Uitwisseling van informatie (artikel 26 van het Verdrag en artikelen XIII en XIV van het Protocol)

Artikel 26 biedt de verdragsluitende staten de mogelijkheid om op verzoek, automatisch of spontaan informatie uit te wisselen. Het artikel komt overeen met artikel 26 van het OESO-modelverdrag en is in lijn met het Nederlandse verdragsbeleid en de internationale standaard zoals wordt gestimuleerd en gewaarborgd in het kader van het 'Global Forum for Transparency and

¹⁸ PbEU 2017, L 265.

Exchange of Information for Tax Purposes'.¹⁹ Het artikel is ingevolge artikel XIV van het Protocol ook van toepassing op de Nederlandse inkomensafhankelijke regelingen: de toeslagen.

Het eerste lid van artikel 26 bepaalt welke informatie de verdragsluitende staten dienen uit te wisselen. Met de verwijzing naar informatie die 'voorzienbaar relevant' is voor de toepassing van de bepalingen uit het Verdrag of de administratie of de handhaving van nationale wetgeving op het gebied van belasting van elke soort of omschrijving, is beoogd de uitwisseling van informatie een zo ruim mogelijk bereik te geven. Dit is ook zo verwoord in paragraaf 5 van het OESO-commentaar op artikel 26 van het OESO-modelverdrag. Doordat artikel 26 van het Verdrag door de uitbreiding in artikel XIV van het Protocol ook betrekking heeft op de inkomensafhankelijke regelingen, heeft de informatie-uitwisselingsbepaling in de verdragsrelatie tussen Bulgarije en Nederland een nog ruimer bereik dan artikel 26 van het OESO-modelverdrag. Voorts is in lijn met artikel 26 van het OESO-modelverdrag de uitwisseling van informatie niet beperkt tot informatie ten aanzien van inwoners van de verdragsluitende staten of tot de belastingen waarop het Verdrag van toepassing is. Opgemerkt wordt dat de bepaling over de uitwisseling van informatie ook betrekking heeft op informatie van vóór de inwerkingtreding van dit Verdrag, mits de uitwisseling plaatsvindt nadat de bepaling van toepassing wordt. Hierbij wordt gewezen op paragraaf 10.3 van het OESO-commentaar op artikel 26 van het OESO-modelverdrag.

Het tweede lid regelt hoe de verdragsluitende staat die informatie ontvangt van de andere verdragsluitende staat met deze informatie dient om te gaan. Deze bepaling is in de eerste plaats bedoeld om waarborgen te bieden voor de vertrouwelijkheid van de uitgewisselde informatie. Voor de ontvangen informatie geldt dezelfde geheimhoudingsplicht als voor informatie die onder de nationale wetgeving van die staat wordt verkregen. Ook is bepaald dat de informatie alleen mag worden vrijgegeven aan bepaalde personen of autoriteiten belast met specifieke taken. Het tweede lid bepaalt dat de informatie ook voor andere (niet fiscale) doeleinden mag worden gebruikt, mits dat wettelijk is toegestaan in beide landen en de bevoegde autoriteiten dit toestaan.

Het derde lid geeft aan onder welke omstandigheden een verdragsluitende staat geen informatie hoeft te verstrekken aan de andere verdragsluitende staat. Een verdragsluitende staat is bij de inspanningen om de informatie te verschaffen allereerst niet gehouden om bestuurlijke maatregelen te nemen die in strijd zijn met de wetgeving of bestuurlijke praktijk van die of van de andere verdragsluitende staat. Een verdragsluitende staat is ook niet gehouden informatie uit te wisselen die niet verkrijgbaar is volgens de wetgeving of in de normale bestuurlijke gang van zaken van die verdragsluitende staat of van de andere staat. Verder vallen bedrijfsgeheimen buiten de toepassing van de informatie-uitwisselingsbepaling en hoeft ook geen informatie uitgewisseld te worden als dat in strijd zou zijn met de openbare orde.

Het vierde lid brengt expliciet tot uitdrukking dat de aangezochte staat de gevraagde informatie niet kan weigeren op grond van het feit dat het deze informatie niet nodig heeft voor de eigen belastingheffing.

Tot slot bepaalt het vijfde lid dat het enkele feit dat informatie in het bezit is van bijvoorbeeld een bank, een andere financiële instelling of een zaakwaarnemer, of dat de informatie betrekking heeft op eigendomsverhoudingen, geen reden is voor de aangezochte staat om de gevraagde informatie niet te verstrekken aan de verzoekende staat.

Wat betreft de uitwisseling van informatie bij belastingsschulden wordt opgemerkt dat Bulgarije en Nederland tevens zijn gebonden aan de bepalingen van de Europese

¹⁹ (zie: www.oecd.org/tax/transparency)

invorderingsrichtlijn²⁰ en het op 25 januari 1988 te Straatsburg tot stand gekomen Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken (*Trb.* 1991, 4, zoals laatstelijk gewijzigd bij Protocol van 27 mei 2010, *Trb.* 2010, 221). Deze instrumenten voorzien ook in de uitwisseling van informatie waarbij een (aanzienlijke) mate van onderlinge overlap bestaat tussen deze instrumenten en artikel 26 van het Verdrag. Daarbij prevaleert in beginsel het meest vergaande instrument voor de uitwisseling van informatie.

Voorts wordt gewezen op artikel XIV van het Protocol waarin, zoals reeds opgemerkt, is bewerkstelligd dat artikel 26 van het Verdrag ook geldt voor de Nederlandse inkomensafhankelijke regelingen. Dit is met name relevant voor de uitvoering van de huurtoeslag, omdat met name met betrekking tot deze toeslag een rechtsbasis ontbrak voor de uitwisseling van informatie. Anders namelijk dan bij de overige toeslagen het geval is, bieden de binnen de Europese Unie geldende regelgeving (Verordening 883/2004²¹ en Verordening 987/2009²²) en het Verdrag van 1990 daarvoor geen rechtsbasis.

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

Artikel 27 bewerkstelligt dat beide verdragsluitende staten elkaar bijstand bij invordering van uitstaande belastingschulden verlenen. Het artikel komt overeen met artikel 27 van het OESO-modelverdrag. De bepaling geldt op grond van artikel XIV van het Protocol ook voor de Nederlandse inkomensafhankelijke regelingen ('de toeslagen').

Het eerste lid bevat het principe dat een verdragsluitende staat verplicht is de andere verdragsluitende staat bij te staan bij invordering. Net als het geval is bij de uitwisseling van informatie, is de bijstand bij invordering niet beperkt tot belastingschulden van inwoners van de verdragsluitende staten en evenmin tot de belastingen waarop het Verdrag van toepassing is. Ook is de bijstand in beginsel niet beperkt wat betreft de hoogte van de belastingschuld. In afwijking namelijk van onderdeel 2.16.2 van de NFV 2011 is geen doelmatigheidsgrens opgenomen. Dit is juist van belang voor de bijstand bij relatief geringe terugvorderingen van belastingen of toeslagen²³.

Het tweede lid bepaalt wat voor de toepassing van dit artikel wordt verstaan onder een 'belastingvordering'. Dit begrip kan betrekking hebben op vorderingen met betrekking tot belastingen van elke soort of omschrijving die zijn opgelegd door een verdragsluitende staat, of zijn staatkundige onderdelen of plaatselijke publiekrechtelijke lichamen, mits de belastingheffing niet in strijd is met het Verdrag of een ander instrument waarbij de verdragsluitende staat partij is. Het begrip 'belastingvordering' is niet beperkt tot de belastingen genoemd in artikel 2 van het Verdrag,

²⁰ Richtlijn 2010/24/EU van de Raad van 16 maart 2010 betreffende de wederzijdse bijstand inzake de invordering van schuldvorderingen die voortvloeien uit belastingen, rechten en andere maatregelen (*PbEU* 2010, L 84).

²¹ Verordening (EG) Nr. 883/2004 van het Europees Parlement en de Raad van 29 april 2004 betreffende de coördinatie van de socialezekerheidsstelsels.

²² Verordening (EG) n r. 987/2009 van het Europees Parlement en de Raad van 16 september 2009 tot vaststelling van de wijze van toepassing van Verordening (EG) nr. 883/2004 betreffende de coördinatie van de socialezekerheidsstelsels.

²³ Opgemerkt wordt dat onder de Verordening 987/2009 een drempelbedrag van € 1.500 euro geldt.

zoals volgt uit het eerste lid. Verder heeft het begrip betrekking op rente, bestuurlijke boetes en kosten voor de invordering met betrekking tot de belastingen waarop de invordering ziet.

De bepaling over de bijstand bij invordering heeft ook betrekking op belastingvorderingen of vorderingen met betrekking tot toeslagen die al bestaan voor de inwerkingtreding van dit Verdrag. Voorwaarde is wel dat de bijstand wordt verleend nadat de bepaling van toepassing wordt. Hierbij wordt gewezen op paragraaf 14 van het commentaar op artikel 27 van het OESO-modelverdrag.

Het derde lid beschrijft de voorwaarden waaronder een verzoek tot bijstand bij invordering dient te worden verleend; de belastingvordering dient invorderbaar te zijn in de verzoekende staat en dient verschuldigd te zijn door een persoon die dit op dat moment, onder het recht van de verzoekende staat, niet (juridisch) kan verhinderen.

Het vierde lid bevat regels om de belastingvordering te waarborgen. Het lid bepaalt dat een verzoek tot het nemen van conservatoire maatregelen van de bevoegde autoriteit van een verdragsluitende staat, die volgens zijn eigen recht conservatoire maatregelen mag nemen ter behoud van de belastingclaim, door de bevoegde autoriteit van de andere verdragsluitende staat wordt geaccepteerd. Deze staat neemt vervolgens conservatoire maatregelen overeenkomstig de bepalingen van zijn eigen wetgeving. Dit geldt zelfs als de belastingclaim (nog) niet invorderbaar is.

Het vijfde lid bepaalt dat de tijdslimieten, zoals verjaringstermijnen, van de verdragsluitende staat die een verzoek om bijstand bij invordering heeft geaccepteerd, niet gelden voor de betreffende belastingvordering. Ook volgt uit het vijfde lid dat een verdragsluitende staat aan de belastingvorderingen van de andere verdragsluitende staat geen (lagere) prioritering mag geven ten opzichte van eigen belastingvorderingen.

Het zesde lid stelt zeker dat in de verdragsluitende staat die een verzoek om bijstand bij invordering heeft ontvangen niet geprocedeerd kan worden over het bestaan of de hoogte van de belastingvordering.

Het zevende lid bepaalt dat de verdragsluitende staat die een verzoek om bijstand bij invordering heeft ingediend, de andere verdragsluitende staat op de hoogte stelt als de belastingvordering niet meer invorderbaar is of dat conservatoire maatregelen niet meer mogelijk zijn volgens de nationale wetgeving van de eerstgenoemde staat.

Het achtste lid beschrijft situaties waarbij een verdragsluitende staat niet gehouden is bijstand bij invordering te verlenen. Als de bijstand desalniettemin wordt verleend, is dat overigens niet in strijd met artikel 27 van het Verdrag. In de eerste plaats beschrijft het achtste lid dat een verdragsluitende staat niet gehouden is maatregelen te nemen die verder gaan dan de eigen nationale wetgeving of administratieve praktijk, of de wetgeving of administratieve praktijk van de andere verdragsluitende staat. Dit doet niet af aan het vijfde lid, op grond waarvan nationale tijdslimieten van de verdragsluitende staat die een verzoek om bijstand bij invordering heeft ontvangen, niet van toepassing zijn. In de tweede plaats is een verdragsluitende staat niet gehouden maatregelen te nemen die in strijd zijn met de openbare orde. De bijstand bij invordering hoeft in de derde plaats ook niet verleend te worden als de verzoekende staat bij de invordering of zekerstelling niet alle redelijke maatregelen heeft genomen op grond van de wetgeving of administratieve praktijk van die staat. Tot slot is een verdragsluitende staat niet gehouden bijstand bij invordering te verlenen als het duidelijk is dat de administratieve last niet proportioneel is in verhouding tot het potentiële voordeel van de verzoekende staat.

Wat betreft invorderingsbijstand bij belastingschulden wordt opgemerkt dat Bulgarije en Nederland tevens zijn gebonden aan de bepalingen van de Europese invorderingsrichtlijn²⁴ en het op 25 januari 1988 te Straatsburg tot stand gekomen Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken (*Trb.* 1991, 4, zoals laatstelijk gewijzigd bij Protocol van 27 mei 2010, *Trb.* 2010, 221). Deze instrumenten voorzien ook in internationale bijstand bij invordering, waarbij een (aanzienlijke) mate van onderlinge overlap bestaat tussen deze instrumenten en artikel 27 van het Verdrag. Daarbij prevaleert in beginsel het meest vergaande invorderingsinstrument. Een voorbeeld hiervan is dat artikel 27 van het Verdrag – anders dan bijvoorbeeld de Europese invorderingsrichtlijn – geen doelmatigheidsgrens bevat. Derhalve biedt artikel 27 de juridische basis waarop in voorkomend geval ook internationale bijstand bij invordering kan worden verleend bij de invordering van geringe belastingschulden en toeslagen.

Tot slot wordt gewezen op artikel XIV van het Protocol waarin, zoals reeds opgemerkt, is bewerkstelligd dat artikel 27 van het Verdrag ook geldt voor de Nederlandse inkomensafhankelijke regelingen. Dit is met name relevant voor de uitvoering van de huurtoeslag, omdat met name met betrekking tot deze toeslag een rechtsbasis ontbrak voor invorderingsbijstand. Anders namelijk dan bij de overige toeslagen het geval is, bieden de binnen de Europese Unie geldende regelgeving (Verordening 883/2004 en Verordening 987/2009) en het Verdrag van 1990 daarvoor geen rechtsbasis.

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

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

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

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

Het derde lid is ontleend aan paragraaf 4 van het commentaar op artikel 28 van het OESO-modelverdrag. Op grond van deze bepaling hebben internationale organisaties en hun organen of hun functionarissen, evenals leden van een diplomatieke vertegenwoordiging of consulaire post van een derde staat die in een verdragsluitende staat verblijven, geen recht op de voordelen van het

²⁴ Richtlijn 2010/24/EU van de Raad van 16 maart 2010 betreffende de wederzijdse bijstand inzake de invordering van schuldvorderingen die voortvloeien uit belastingen, rechten en andere maatregelen (*PbEU* 2010, L 84).

Verdrag indien zij niet op dezelfde wijze aan de belastingheffing naar het inkomen zijn onderworpen als inwoners van die staat.

II.29. Uitbreiding tot andere gebieden (artikel 29 van het Verdrag)

Het eerste lid van dit artikel bepaalt dat het Verdrag - mits aan bepaalde voorwaarden wordt voldaan - kan worden uitgebreid tot Aruba, Curaçao of Sint Maarten.

Als het Verdrag in overeenstemming met het eerste lid is uitgebreid, dan wordt die uitbreiding op grond van het tweede lid niet automatisch beëindigd als het Verdrag wordt beëindigd, tenzij anders overeengekomen.

II.30. Inwerkingtreding (artikel 30 van het Verdrag)

Artikel 30 regelt de inwerkingtreding van het Verdrag. Als gevolg van het eerste lid zullen de verdragsluitende staten elkaar er schriftelijk van in kennis stellen dat de in hun staat vereiste wettelijke procedures voor de inwerkingtreding van het Verdrag zijn vervuld. Het Verdrag treedt dan in werking op de laatste dag van de maand volgend op de maand waarin de laatste kennisgeving is ontvangen.

Als gevolg van het tweede lid vindt de toepassing van het Verdrag voor bronbelastingen plaats op bedragen die worden betaald of ontvangen op of na de eerste dag van januari volgend op het kalenderjaar waarin het Verdrag in werking treedt. Voor andere belastingen geldt dat het Verdrag wordt toegepast op belastingjaren en -tijdvakken die beginnen op of na 1 januari van het kalenderjaar dat volgt op het kalenderjaar waarin het Verdrag in werking treedt.

Het derde lid bepaalt dat het Verdrag van 1990 niet langer van toepassing zal zijn vanaf het tijdstip dat het Verdrag van toepassing wordt ingevolge het eerste en tweede lid.

Het vierde lid bevat een overgangsregeling voor bestaande pensioenen of andere soortgelijke beloningen. Zoals in de toelichting op artikel 17 is toegelicht, blijft hierop het Verdrag van 1990 van toepassing, tenzij deze beloningen niet onderworpen zijn aan belastingheffing in de verdragsluitende staat waarvan de pensioengenieter inwoner is. In dat geval zijn de bepalingen van artikel 17 van het Verdrag van toepassing.

II.31. Beëindiging (artikel 31 van het Verdrag)

Het Verdrag wordt in beginsel voor onbepaalde tijd aangegaan. Het Verdrag kan echter door elk van beide verdragsluitende staten, langs diplomatieke weg, worden beëindigd. Als de kennisgeving van beëindiging is ontvangen in de eerste helft van een kalenderjaar, dan houdt het Verdrag op van toepassing te zijn op of na 1 januari van het kalenderjaar dat volgt op het kalenderjaar waarin de kennisgeving van beëindiging is ontvangen. Als de kennisgeving van beëindiging is ontvangen in de tweede helft van een kalenderjaar, dan houdt het Verdrag op van toepassing te zijn op of na 1 januari van het tweede kalenderjaar dat volgt op het kalenderjaar waarin de kennisgeving van beëindiging is gedaan.

De Staatssecretaris van Financiën,

De Minister van Buitenlandse Zaken,