

35 843 Protocol tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Republiek Polen tot wijziging van het verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Republiek Polen tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen, ondertekend te Warschau op 13 februari 2002 en het Protocol, ondertekend te Warschau op 13 februari 2002; Warschau, 29 oktober 2020

A/ Nr. 1 BRIEF VAN DE MINISTER VAN BUITENLANDSE ZAKEN

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

Den Haag, 21 mei 2021

Overeenkomstig het bepaalde in artikel 2, eerste lid, en artikel 5, eerste lid, van de Rijkswet goedkeuring en bekendmaking verdragen, de Raad van State gehoord, heb ik de eer u hierbij ter stilzwijgende goedkeuring over te leggen het op 29 oktober 2020 te Warschau tot stand gekomen Protocol tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Republiek Polen tot wijziging van het verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Republiek Polen tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen, ondertekend te Warschau op 13 februari 2002 en het Protocol, ondertekend te Warschau op 13 februari 2002 (Trb. 2020, nr. 119).

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

De goedkeuring wordt voor het Europese deel van Nederland gevraagd.

De minister van Buitenlandse Zaken,
S.A. Blok

Ter griffie van de Eerste en van de Tweede
Kamer der Staten-Generaal ontvangen op
25 mei 2021.

De wens dat het verdrag aan de uitdrukkelijke
goedkeuring van de Staten-Generaal wordt
onderworpen kan door of namens één van de
Kamers of door ten minste vijftien leden van de
Eerste Kamer dan wel dertig leden van de
Tweede Kamer te kennen worden gegeven
uiterlijk op 24 juni 2021.

TOELICHTENDE NOTA

I. ALGEMEEN

I.1. Inleiding

Met het onderhavige op 29 oktober 2020 te Warschau ondertekende Protocol (*Trb.*2020, nr. 119, hierna: ‘het Wijzigingsprotocol’) wordt beoogd te komen tot een wijziging van het op 13 februari 2002 te Warschau tot stand gekomen Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Republiek Polen tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen, met Protocol (*Trb.* 2002, nr. 86), hierna aangeduid als ‘het Verdrag’ respectievelijk ‘het Protocol bij het Verdrag’. Met de in het Wijzigingsprotocol opgenomen bepalingen wordt in hoofdzaak bereikt dat het Verdrag in lijn wordt gebracht met de zogenoemde ‘minimumstandaard’ die is ontwikkeld in het (hierna nader toegelichte) OESO/G20-project *Addressing Base Erosion & Profit Shifting* (hierna: ‘het BEPS-project’). Daarnaast wordt met het Wijzigingsprotocol het Verdrag op een aantal punten geactualiseerd, in aansluiting bij het OESO-modelverdrag volgens de tekstversie van 21 november 2017 (hierna: ‘het OESO-modelverdrag’)¹, en wordt de heffingsrechtverdeling op enkele punten herzien; dit betreft met name de voordelen behaald bij de vervreemding van aandelen in zogenoemde ‘onroerendezaaklichamen’ en pensioenuitkeringen. In onderdeel I.3. van deze toelichtende nota worden de meer materiële wijzigingen benoemd.

De Nederlandse inzet bij de onderhandelingen over dit Wijzigingsprotocol is gebaseerd op het Nederlandse verdragsbeleid zoals uiteengezet in de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011² (hierna: ‘NFV 2011’) en, wat betreft het tegengaan van het ontduiken en ontwijken van belasting, in lijn met de kabinetsappreciatie³ van de op 5 oktober 2015 gepubliceerde definitieve actierapporten van het BEPS-project en de in de brief van 28 oktober 2016⁴ gegeven reactie op het door de OESO ontwikkelde Multilaterale Instrument (hierna: ‘het MLI’)⁵ om de in het BEPS-project ontwikkelde verdragsbepalingen te implementeren. In de artikelsgewijze toelichting wordt hier bij de relevante artikelen nader op ingegaan. Naar het oordeel van de regering bevatten alle artikelen, afgezien van de artikelen 1, 14, 16, 17, 19, 22, 23, 24, 25 en 28 van het Wijzigingsprotocol eenieder verbindende bepalingen in de zin van de artikelen 93 en 94 Grondwet, die aan de burger rechtstreeks rechten toekennen of plichten opleggen.

I.2 Aanleiding voor en verloop van de onderhandelingen

De onderhandelingen over het Wijzigingsprotocol zijn in eerste instantie gevoerd op verzoek van Polen. In 2006 heeft Polen de wens kenbaar gemaakt tot het sluiten van een wijzigingsprotocol bij het Verdrag. Achtergrond voor dit verzoek was dat Polen destijds in de

¹ OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing. Gepubliceerd op: http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.

² Bijlage bij Kamerstukken II 2010/11, 25087, nr. 7.

³ Kamerstukken II 2015/16, 25087, nr. 112.

⁴ Kamerstukken II 2016/17, 25087, nr. 135.

⁵ Het op 24 november 2016 te Parijs tot stand gekomen Multilateraal Verdrag ter implementatie van aan belastingverdragen gerelateerde maatregelen ter voorkoming van grondslaguitholling en winstverschuiving, *Trb.* 2017, nr.86, en *Trb.* 2017, nr. 194.

nationale wetgeving een vrijstellingsmethode wilde invoeren voor bepaalde inkomsten uit arbeid en pensioenen en in lijn hiermee haar belastingverdragen met EU-lidstaten en EER-lidstaten op dit punt wilde aanpassen.

Een eerste onderhandelingsronde met Polen vond plaats in Warschau in november 2007, maar er kon toen geen overeenstemming bereikt worden over de inhoud van een wijzigingsprotocol. Op initiatief van Nederland heeft een tweede onderhandelingsronde plaatsgevonden in april 2014 in Den Haag. Er is toen een akkoord bereikt over de inhoud van het Wijzigingsprotocol, maar tot ondertekening is het daarna niet gekomen vanwege aanvullende wensen naderhand van Polen met betrekking tot het heffingsrecht over vermogenswinsten behaald met de vervreemding van aandelen of vergelijkbare belangen in zogenoemde onroerendezaaklichamen en vanwege de Poolse wens terug te keren naar toepassing van de verrekeningsmethode voor bepaalde inkomsten uit arbeid en pensioenen. Voordat de onderhandelingen hierover waren afgerond, werden (op 5 oktober 2015) de uitkomsten van het BEPS-project gepubliceerd. Polen en Nederland hebben toen besloten om de in dat kader ontwikkelde modelverdragsbepalingen niet via het MLI te implementeren maar om deze te verwerken in het Wijzigingsprotocol vanwege de op dat moment al vergevorderde bilaterale verdragsonderhandelingen.⁶ Dit vormde een katalysator voor de verdere onderhandelingen. Tegelijkertijd heeft Nederland van de gelegenheid gebruikgemaakt een aanpassing voor te stellen van de toewijzingsregels voor privaatrechtelijke pensioenen en voor lijfrenten.

In juni 2017 heeft in Warschau een derde, afsluitende, onderhandelingsronde plaatsgevonden en in de aansluitende periode is via e-mailverkeer tussen beide landen de tekst van het Wijzigingsprotocol nog op een aantal technische punten aangepast. De onderhandelingen hebben geleid tot de totstandkoming van het voorliggende Wijzigingsprotocol.

1.3. Inhoud van het Wijzigingsprotocol

Het Wijzigingsprotocol strekt ertoe om het Verdrag te actualiseren tegen de achtergrond van de aanbevelingen die zijn gedaan in het kader van het BEPS-project. Daarnaast wordt het Verdrag meer in lijn gebracht met het OESO-modelverdrag en wordt voorts de heffingsrechtverdeling over met name vervreemdingswinsten en over pensioenen en soortgelijke beloningen herzien. In het Wijzigingsprotocol is, in de volgorde van de daarin opgenomen artikelen, het volgende overeengekomen:

- artikel 1: in het kader van de minimumstandaard van het BEPS-project worden de titel en de preambule van het Verdrag aangepast;
- artikel 2: een hybride-entiteitenbepaling wordt opgenomen in artikel 1 van het Verdrag;
- artikel 3: een algemene definitie van de uitdrukking ‘erkend pensioenfonds’ wordt opgenomen in artikel 3 het Verdrag;
- artikel 4: situaties van een dubbele woonplaats van lichamen voor de toepassing van het Verdrag worden voortaan beslecht (de *corporate tiebreaker*) op basis van onderling overleg (artikel 4 van het Verdrag);
- artikel 5: de definitie van het begrip vaste inrichting wordt geactualiseerd (artikel 5 van het Verdrag);
- artikel 6: de bepaling over de verdeling van heffingsrechten over ondernemingswinsten wordt geactualiseerd, in overeenstemming met het OESO-modelverdrag (artikel 7 van het Verdrag);

⁶ Reeds aangegeven in Kamerstukken II 2017/18, 34853 (R 2096), nr. 3, p. 12.

- artikelen 7 en 8: een bronstaatvrijstelling voor dividenden en interest wordt opgenomen voor erkende pensioenfondsen die zijn vrijgesteld van belasting in de staat waarin het pensioenfonds is gevestigd (artikelen 10 en 11 van het Verdrag);
- artikel 9: het heffingsrecht over vermogenswinsten behaald met de vervreemding van aandelen of vergelijkbare belangen in zogenoemde onroerendezaaklichamen wordt voortaan, in bepaalde gevallen, toegewezen aan de staat waarin de desbetreffende onroerende zaken zijn gelegen (artikel 13 van het Verdrag);
- artikel 10: de heffingsrechtverdeling voor, kort gezegd, particuliere pensioenen en lijfrenten wordt herzien waardoor dat inkomen voortaan in meer gevallen (ook) mag worden belast in de staat waaruit dat inkomen afkomstig is (artikel 18 van het Verdrag);
- artikel 11: de bepalingen over het verlenen van verminderingen ter vermijding van dubbele belasting worden zowel voor Nederland als voor Polen aangepast (artikel 23 van het Verdrag);
- artikel 12: de bepalingen over de procedure voor onderling overleg worden geactualiseerd in het kader van de uitkomsten van het BEPS-project, waaronder een verbeterde toegang tot een arbitrageprocedure (artikel 26 van het Verdrag);
- artikelen 13, 14 en 27: de bepalingen over de uitwisseling van informatie en de bijstand bij invordering worden in overeenstemming gebracht met het OESO-modelverdrag (artikelen 27 en 28 van het Verdrag), waarbij tevens wordt vastgelegd dat deze bepalingen eveneens van toepassing zijn op de Nederlandse inkomensgerelateerde voorschriften artikel XI van het Protocol bij het Verdrag);
- artikel 15: in het kader van de minimumstandaard van het BEPS-project wordt een zogenoemde *principal purposes test* opgenomen (artikel 29 van het Verdrag);
- artikel 16: de bepaling over eventuele uitbreiding van het Verdrag naar andere gebieden wordt geactualiseerd in verband met de staatkundige hervorming van het Koninkrijk van 10 oktober 2010 (artikel 31 van het Verdrag);
- artikel 17: de preambule van het Protocol bij het Verdrag wordt aangepast als gevolg van de gewijzigde titel van het Verdrag;
- artikel 18: als uitvloeisel van de wijziging van artikel 1 van het Verdrag vervalt de in artikel I van het Protocol bij het Verdrag opgenomen bepaling over hybride-entiteiten;
- artikel 20: bepaald wordt dat het verlaagde tarief van 5% voor deelnemingsdividenden in artikel 10 van het Verdrag niet van toepassing is op dividenden ontvangen of betaald door Nederlandse fiscale beleggingsinstellingen en door in Polen vrijgestelde *open-end* beleggingsfondsen. Ook wordt een verduidelijking gegeven van de kwalificatie van inkomsten die worden genoten bij (gedeeltelijke) liquidatie van een vennootschap of bij inkoop van eigen aandelen door een vennootschap, en van inkomsten die worden ontvangen op certificaten van of deelnemingen in een investeringsfonds (artikel V van het Protocol bij het Verdrag).

Bij de redactie van de bepalingen van het Wijzigingsprotocol is zoveel mogelijk aansluiting gezocht bij het OESO-modelverdrag.

De in het Wijzigingsprotocol opgenomen bepalingen weerspiegelen een resultaat dat in het licht van de over en weer naar voren gebrachte wensen als evenwichtig kan worden beschouwd, rekening houdend met de belangen van de Poolse en Nederlandse burgers en bedrijven en met de heffingsbelangen van zowel Polen als Nederland. Het Wijzigingsprotocol valt binnen de kaders van de NFV 2011.

In onderdeel I.7. van deze toelichtende nota is het Toetsschema Standaardcriteria Fiscaal Verdragsbeleid 2011 opgenomen.

I.4. Budgettaire aspecten en administratieve lasten

De budgettaire gevolgen en de administratieve lasten rondom de bepalingen van het Wijzigingsprotocol zullen naar verwachting per saldo gering zijn.

I.5. Inbreng van derden

Het Ministerie van Financiën heeft via de gebruikelijke nieuwsberichten de onderhandelingen met Polen onder de aandacht gebracht en belanghebbenden verzocht de voor hen van belang zijnde aangelegenheden kenbaar te maken. Daarop zijn geen reacties ontvangen.

I.6. Koninkrijkspositie

Het Wijzigingsprotocol zal, evenals het Verdrag, wat het Koninkrijk der Nederlanden betreft, gelden voor het Europese deel van Nederland. In artikel 31 van het Verdrag, dat met artikel 16 van het Wijzigingsprotocol wordt geactualiseerd in verband met de staatkundige hervorming van het Koninkrijk van 10 oktober 2010, wordt bepaald dat het Verdrag onder voorwaarden kan worden uitgebreid tot de delen van het Koninkrijk die niet in Europa zijn gelegen. Indien tot uitbreiding wordt overgegaan, behoeft dit een afzonderlijk verdrag dat door het Koninkrijk met de Republiek Polen wordt aangegaan ten behoeve van het desbetreffende deel van het Koninkrijk en dat aan het parlement ter goedkeuring zal worden voorgelegd.

I.7. Toetsschema Standaardcriteria Fiscaal Verdragsbeleid

Het Toetsschema Standaardcriteria Fiscaal Verdragsbeleid 2011 is hieronder opgenomen. In de rechterkolom van het toetsschema zijn de paragraafnummers uit deze toelichting opgenomen die corresponderen met de desbetreffende onderdelen van het schema. Aangezien dit een Wijzigingsprotocol betreft, zijn veel elementen van de Nederlandse verdragsinzet die in de NFV 2011 zijn toegelicht in dit schema onder het kopje 'n.v.t.' vermeld.

NFV 2011	Inzet	Ja	Deels	Nee	N.v.t.	Zie par.
Algemeen						
IV	Globaal beslisschema voor het aangaan van verdragsrelaties gevolgd				X	
1.2.6	Bijzonder regime geheel of gedeeltelijk uitgezonderd van verdragsvoordelen in gevallen waarin het risico op verdragsmisbruik bestaat				X	
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	

Specifieke elementen

Verdragstoegang en –voordelen

2.2.1	Vastgelegd is dat een lichaam wordt geacht aan belasting in een verdragsluitende staat onderworpen te zijn, indien dat lichaam wordt beheerst door de wetten van die staat of zijn plaats van leiding in die staat heeft				X	
2.2.1	De vbi komt voor sommige verdragsvoordelen niet in aanmerking ⁷	X				II.4
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.2 II.1 8
2.4	Overeenstemming over fiscale behandeling besloten FGR's als asset poolinginstrument				X	
2.5	Afgezonderde Particuliere Vermogens tijdens onderhandelingen besproken en zo nodig geadresseerd in het verdrag				X	

Ondernemingswinsten

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	
2.6.4	Winsttoerekening vaste inrichtingen conform artikel 7 OESO-modelverdrag	X				II.6
2.6.4	Toegang tot onderlingoverlegprocedure en arbitrage in kwesties over winsttoerekening en verrekenprijzen	X				II.1 2
2.6.5	Toekenning heffingsrecht scheep- en luchtvaartwinsten behaald in het internationale verkeer aan de staat van de werkelijke leiding van de onderneming				X	
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	

Vermogensinkomsten en -winsten

2.7.1	Uitsluitende woonstaatheffing voor deelnemingsdividenden				X	
2.7.2	Tarief portfoliodividenden t.a.v. Nederland niet lager dan 15%				X	
2.8.1	Uitsluitende woonstaatheffing interest & royalty's				X	
2.8.1	Terugvaloptie: Uitzonderingen bronheffingsrecht	X				II.8 II.2 0
2.9.3	Aanmerkelijkbelangvoorbehoud opgenomen				X	

⁷ Kamerstukken II 2010/11, 25087, nr. 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.2 0

Arbeid

2.10	183-dagenbepaling opgenomen voor inkomsten uit dienstbetrekking					X	
2.11.1	Bronstaatheffing voor gefacilieerd opgebouwde pensioenen, onafhankelijk van de behandeling van de pensioenen in de woonstaat		X				II.1 0
2.11.2	Indien Ja:	Geen splitsing particuliere en privaatrechtelijke pensioenen indien bronstaatheffing			X		II.1 0
2.11.1	Terugvaloptie:	Beperkt bronheffingsrecht				X	
2.11.5	Regeling voortgezette pensioenpremieaftrek in of bij non-discriminatieartikel					X	
2.12	Inkomsten sporters & artiesten vallen onder bepalingen inkomsten uit onderneming of dienstverband					X	
2.12	Risico dubbele vrijstelling sporters & artiesten geadresseerd					X	
2.13	Specifieke bepaling (hoog)leraren achterwege gelaten					X	

Voorkomingsmethodiek

2.15.1	Nederlandse voorkomingsmethodiek opgenomen		X				II.1 1
2.15.2	Geen tax sparing credit opgenomen					X	

Administratieve samenwerking en overig

2.16.1	Verdergaande informatie-uitwisseling mogelijk dan uitwisseling op verzoek		X				II.1 3 II.2 6 II.2 7
2.16.2	Invorderingsbepaling opgenomen		X				II.1 4 II.2 7
2.17.1	Arbitragemogelijkheid opgenomen		X				II.1 2
2.17.1	Arbitrage ook mogelijk in gevallen waarin definitieve gerechtelijke uitspraak is gedaan				X		II.1 2
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				II.1 5

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	
	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 toetschema met standaardcriteria voor het sluiten van belastingverdragen zijn de standaardcriteria opgenomen zoals geformuleerd en toegelicht in de NFV 2011. Dit schema biedt tevens uitvoering aan de motie-Van Vliet⁸ en wordt gevoegd bij elke toelichting bij nieuwe belastingverdragen. 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.1. Titel en preambule (artikelen 1 en 17 van het Wijzigingsprotocol)

Om verdragsmisbruik tegen te gaan, zijn in het rapport van actiepunten 6 van het BEPS-project over *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances* een aantal minimumstandaarden vastgelegd, onder andere met betrekking tot de titel en de preambule van een belastingverdrag.⁹ In verband hiermee worden de titel en de preambule van het Verdrag vervangen door een nieuwe titel en preambule, waarin expliciet wordt vermeld dat het Verdrag bedoeld is om dubbele belasting te vermijden, zonder daarmee mogelijkheden te creëren voor dubbele niet-heffing of verlaagde heffing door belastingontduiking of belastingontwijking, ongeacht de soort belasting. Daarbij wordt ook verwezen naar treaty-shopping-constructies.

In het verlengde hiervan is de preambule van het Protocol bij het Verdrag aangepast en in overeenstemming gebracht met de wijzigingen in de titel van het Verdrag. Hierop ziet artikel 17 van het Wijzigingsprotocol.

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

⁹ 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.

II.2. Personen op wie het Verdrag van toepassing is (artikelen 2 en 18 van het Wijzigingsprotocol, artikel 2 van het Verdrag en artikel I van het Protocol bij het Verdrag)

Met artikel 2 van het Wijzigingsprotocol wordt aan artikel 1 van het Verdrag een nieuw tweede lid toegevoegd. Dit tweede lid heeft betrekking op entiteiten die in de ene staat volgens nationaal recht worden aangemerkt als een fiscaal zelfstandig lichaam, maar volgens het nationale recht van de andere staat als fiscaal transparant worden beschouwd. Men spreekt in dit verband wel van hybride entiteiten. De andere staat ziet dan geen zelfstandig belastingplichtig lichaam maar kijkt voor de belastingheffing naar de achterliggende personen die in de desbetreffende entiteit deelnemen. Dat betekent dat die andere staat de inkomsten fiscaal niet toerekent aan de entiteit, maar aan de daarin deelnemende, achterliggende personen. Een dergelijk verschil in kwalificatie van entiteiten leidt tot vragen over de verdragsgerechtigdheid van de entiteit of van de daarin deelnemende personen, en kan leiden tot dubbele vrijstelling of dubbele belasting van inkomen.

In paragraaf 435 van het rapport bij actiepunt 2 van het BEPS-project¹⁰ is een voorstel gedaan voor een specifieke verdragsbepaling met betrekking tot deze problematiek. De daarbij voorgestelde bepaling heeft haar weg gevonden naar het MLI (artikel 3 daarvan) en is inmiddels ook opgenomen in het OESO-modelverdrag. De nu in artikel 1, tweede lid, van het Verdrag opgenomen bepaling sluit hierbij aan, en het opnemen van deze bepaling is ook in overeenstemming met het Nederlandse verdragsbeleid op dit punt (zoals verwoord in paragraaf 2.2.6. van de reeds in onderdeel I.1. van deze toelichtende nota genoemde brief van 28 oktober 2016 over het MLI).

De eerste zin van het nieuwe tweede lid bepaalt dat als een verdragsluitende staat het door of via een hybride entiteit verkregen inkomen in aanmerking neemt als inkomen van een inwoner van die staat, dit inkomen ook voor de toepassing van het Verdrag als zodanig moet worden behandeld. De bepaling voorkomt daarmee dat de inwoner van de ene staat geen aanspraak zou kunnen maken op de verdragsvoordelen met betrekking tot dat inkomen omdat de andere staat (de bronstaat) dat inkomen, volgens de eigen kwalificatie van de hybride entiteit, aan een andere persoon zou toerekenen. Aan de andere kant stelt de bepaling ook buiten twijfel dat er geen verdragsvoordelen worden verleend voor inkomen dat bij geen van de verdragsluitende staten in aanmerking wordt genomen als inkomen van een inwoner. Volgens de tweede zin van het nieuwe tweede lid heeft het bepaalde in de eerste zin niet tot gevolg dat een verdragsluitende staat wordt beperkt in het belasten van de eigen inwoners. Dit ziet bijvoorbeeld op de situatie dat de hybride entiteit als inwoner belastingplichtig is in de verdragsluitende staat waar het inkomen van die entiteit opkomt. Vanuit deze staat bezien is dan sprake van een zuiver binnenlandse situatie. In dat geval hoeft de verdragsluitende staat waar het inkomen opkomt de bepalingen van de eerste zin niet toe te passen. Op deze manier wordt voorkomen dat de heffingsrechten van een verdragsluitende staat beperkt zouden worden voor inkomen van een eigen inwoner (niet-transparante entiteit) omdat de andere verdragsluitende staat deze entiteit als transparant aanmerkt (en inkomen bij de achterliggende deelnemers in aanmerking neemt).

Wat betreft de kwalificatie van hybride entiteiten door Nederland wordt verwezen naar het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 11 december 2009, nr. CPP2009/519M (*Stcrt.* 2009, nr. 19749). Daarin zijn criteria opgenomen voor de kwalificatie van een buitenlands samenwerkingsverband voor de toepassing van de Nederlandse belastingwetten.

¹⁰ 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.

Voor de goede orde wordt opgemerkt dat ook in artikel I van het Protocol bij het Verdrag een bepaling was opgenomen voor hybride entiteiten. Hierin was vastgelegd dat bij kwalificatieverschillen de bevoegde autoriteiten, na onderling overleg, zodanige maatregelen nemen om dubbele belasting of dubbele vrijstelling als gevolg van toepassing van het Verdrag te voorkomen. Door het opnemen van het nieuwe tweede lid in artikel 1 van het Verdrag is er geen behoefte meer aan deze bepaling en met artikel 18 van het Wijzigingsprotocol wordt dat artikel I van het Protocol bij het Verdrag daarom geschrapt.

II.3. Algemene begripsbepalingen (artikel 3 van het Wijzigingsprotocol, artikel 3 van het Verdrag)

Artikel 3 van het Verdrag bevat definities voor uitdrukkingen die in het Verdrag voorkomen. Met artikel 3 van het Wijzigingsprotocol wordt een nieuw onderdeel j ingevoegd in artikel 3, eerste lid, van het Verdrag, houdende een definitie van de uitdrukking ‘erkend pensioenfonds’. Deze definitie stemt overeen met de definitie van de uitdrukking ‘erkend pensioenfonds’ die is opgenomen in artikel 3, eerste lid, onderdeel i, van het OESO-modelverdrag.

De uitdrukking wordt gebruikt in het nieuwe artikel 4, eerste lid, van het Verdrag (inwoner), het nieuwe artikel 10, tweede lid, onderdeel a, van het Verdrag (dividenden), het nieuwe artikel 11, derde lid, onderdeel f, van het Verdrag (interest) en het nieuwe artikel 13, lid 3a, van het Verdrag (vermogenswinsten).

Daarbij wordt opgemerkt dat het criterium van vrijstelling van belastingheffing, zoals in veel andere door Nederland gesloten belastingverdragen wel het geval is, niet wordt gebruikt bij de afbakening van de uitdrukking ‘erkend pensioenfonds’. Van een ‘erkend pensioenfonds’ kan dus sprake zijn ongeacht of het pensioenfonds is vrijgesteld van belastingheffing naar het inkomen in het land van vestiging of niet. Op de positie van een ‘erkend pensioenfonds’ dat in het land van vestiging wél is vrijgesteld van belastingheffing naar het inkomen wordt in onderdeel II.4. (inwoner) nader ingegaan.

II.4. Inwoner (artikel 4 van het Wijzigingsprotocol, artikel 4 van het Verdrag)

Artikel 4 van het Verdrag bevat bepalingen ter invulling van het begrip ‘inwoner’ voor de toepassing van het Verdrag. In overeenstemming met het OESO-modelverdrag wordt nu met artikel 4, eerste lid, van het Wijzigingsprotocol in artikel 4, eerste lid, van het Verdrag vastgelegd dat de uitdrukking ‘inwoner van een verdragsluitende staat’ tevens een erkend pensioenfonds van die staat omvat.

Zoals in onderdeel II.3. reeds is opgemerkt, kan van een ‘erkend pensioenfonds’ sprake zijn ongeacht of het in de staat van vestiging van belastingheffing naar het inkomen is vrijgesteld of niet. Daarmee komt de vraag op of een van belastingheffing vrijgesteld ‘erkend pensioenfonds’ wel een inwoner van een verdragsluitende staat is volgens de bepalingen van artikel 4 van het Verdrag. Daarvoor is volgens het eerste lid immers ‘onderworpenheid aan de belastingheffing’ vereist en dientengevolge kan onduidelijk zijn of een algemene belastingvrijstelling van ‘erkende pensioenfondsen’ daaraan afdoet. Aangezien Nederland en Polen het wenselijk vinden dat erkende pensioenfondsen voor de verdragsvoordelen in aanmerking kunnen komen, wordt daarom in artikel 4, eerste lid, van het Verdrag een ‘erkend pensioenfonds’ uitdrukkelijk aangemerkt als een inwoner van een verdragsluitende staat. Bij zulke pensioenfondsen wordt dus, net als de uitdrukkelijk als inwoner aangemerkte overheidsorganisatie, voorbijgegaan aan een eventuele vrijstelling van belastingheffing. Overigens wordt opgemerkt dat van belastingheffing vrijgestelde pensioenfondsen reeds volgens artikel 4, vierde lid, van het Verdrag als inwoners in de zin van het Verdrag werden

aangemerkt. In die zin treedt er inhoudelijk geen wijziging op met betrekking tot de verdragsrechtelijke positie van pensioenfondsen, maar is een redactionele aansluiting gezocht op dit punt bij artikel 4, eerste lid, van het OESO-modelverdrag.

Met verwijzing naar het arrest van de Hoge Raad van 4 december 2009, ECLI:NL:HR:2009:BF0938, en onderdeel 2.2.1 van de NfV 2011 betekent dit overigens dat andere van belastingheffing vrijgestelde entiteiten, zoals de Nederlandse vrijgestelde beleggingsinstelling (hierna: 'VBI') in beginsel niet als verdragsinwoners worden beschouwd en daardoor ook niet in aanmerking komen voor de verdragsvoordelen.

Daarnaast wordt met artikel 4, tweede lid, van het Wijzigingsprotocol de zogenoemde *corporate tiebreaker* in artikel 4, derde lid, van het Verdrag gewijzigd voor situaties waarin een lichaam op grond van de bepalingen van het eerste lid als inwoner van beide verdragsluitende staten wordt beschouwd. Deze bepaling is in lijn met de in het kader van actiepunt 6 van het BEPS-project voorgestelde wijziging van de *corporate tiebreaker* om het risico op onbedoelde verdragstoepassing door een lichaam dat als inwoner van beide verdragsluitende staten wordt beschouwd te verkleinen, en die inmiddels ook aldus is opgenomen in artikel 4, derde lid, van het OESO-modelverdrag (en in artikel 4 van het MLI). Op grond van het nieuwe artikel 4, derde lid, van het Verdrag zullen de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staten voortaan in dergelijke situaties met elkaar in overleg treden om het inwonerschap van het lichaam voor de toepassing van het Verdrag te bepalen. Daarbij zal rekening worden gehouden met de plaats van feitelijke leiding en de plaats van oprichting van dat lichaam, en alle andere relevante factoren, waaronder mede begrepen het (fiscale) motief van een lichaam voor vestiging in een verdragsluitende staat. Zolang de bevoegde autoriteiten niet hebben vastgesteld van welke verdragsluitende staat het lichaam inwoner is voor de toepassing van het Verdrag of als hierover geen overeenstemming wordt bereikt, heeft het lichaam geen recht op een belastingvermindering of -vrijstelling op grond van het Verdrag, behoudens voor zover de bevoegde autoriteiten zulks mochten overeenkomen.

Door de opname van de definitie van de uitdrukking 'erkend pensioenfonds' in het nieuwe artikel 3, eerste lid, onderdeel j, van het Verdrag en de aanpassing in artikel 4, eerste lid, van het Verdrag is er geen behoefte meer aan artikel 4, vierde lid, van het Verdrag. Met artikel 4, derde lid, van het Wijzigingsprotocol wordt deze bepaling daarom geschrapt.

II.5. Vaste inrichting (artikel 5 van het Wijzigingsprotocol, artikel 5 van het Verdrag)

Met de in artikel 5 van het Wijzigingsprotocol opgenomen aanpassingen van artikel 5 van het Verdrag wordt dat artikel in lijn gebracht met artikel 5 van het OESO-modelverdrag, waarin, op 21 november 2017, de voorstellen zijn verwerkt voor de aanpassing van de definitie van het begrip vaste inrichting die zijn gedaan in het rapport bij actiepunt 7 van het BEPS-project. Een en ander sluit ook aan bij de artikelen 12, 13 en 15 van het MLI die zijn gebaseerd op het rapport bij BEPS-actiepunt 7. Daarbij wordt opgemerkt dat de in artikel 14 van het MLI opgenomen, zogenoemde, *splitting-up-of-contracts*-bepaling waarmee wordt beoogd te voorkomen dat op kunstmatige wijze contracten worden opgeknipt om zo de kwalificatie van vaste inrichting in de zin van artikel 5, derde lid, te ontlopen, niet is opgenomen. Zowel Nederland als Polen menen, conform paragraaf 52 van het Commentaar bij artikel 5, derde lid, van het OESO-modelverdrag, dat de nu in het Verdrag opgenomen *principal purposes test* (artikel 29 van het Verdrag, artikel 15 van het Wijzigingsprotocol) voldoende handvatten biedt om dergelijke kunstmatige situaties te bestrijden.

Het nieuwe vierde lid omschrijft een aantal situaties waarin geen vaste inrichting aanwezig wordt geacht, en in overeenstemming met het rapport bij BEPS-actiepunt 7 is het voorbereidende en ondersteunende karakter voor al deze activiteiten voortaan als expliciete eis vastgelegd.

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

Het nieuwe zesde lid gaat om situaties waarin een persoon – die geen onafhankelijke agent is als bedoeld in het zevende lid – uit de aard van zijn werkzaamheden in een staat een onderneming (principaal) van de andere staat in een bepaalde mate betreft bij economische activiteiten in die staat (de afhankelijke agent). In dat geval wordt die onderneming geacht voor die activiteiten een vaste inrichting te hebben in die staat. Een zodanige bepaling, gebaseerd op het OESO-modelverdrag naar de tekstversie van 1995, was ook opgenomen in het oorspronkelijke vijfde lid van artikel 5 van het Verdrag. In het rapport bij BEPS-actiepunt 7 is evenwel aangegeven dat de bepaling in die vorm aanknopingspunten bood voor (commissienair)structuren om de aanwezigheid van een vaste inrichting te ontlopen en is in dat kader een aanscherping van deze bepaling ontwikkeld. Deze bepaling is inmiddels ook opgenomen in artikel 5, vijfde lid, van het OESO-modelverdrag, en is als artikel 12 opgenomen in het MLI. In aansluiting bij de in onderdeel I.1. van deze toelichtende nota genoemde kabinetsappreciatie van de op 5 oktober 2015 gepubliceerde definitieve BEPS-actierapporten is deze bepaling, op voorstel van Nederland, nu in artikel 5 van het Verdrag opgenomen.

Gelet op het voorbehoud dat Nederland uiteindelijk heeft gemaakt bij artikel 12 van het MLI¹¹ is hierbij van belang dat met het Wijzigingsprotocol de bepaling in het Verdrag over de aan vaste inrichtingen toe te rekenen winst (artikel 7 van het Verdrag, artikel 6 van het Wijzigingsprotocol) in lijn wordt gebracht met de actuele bepaling van het OESO-modelverdrag en dat in het nieuwe artikel 26 van het Verdrag (artikel 12 van het Wijzigingsprotocol) wordt voorzien in verplichte en bindende arbitrage als sluitstuk van de onderlinge overlegprocedure.

Het zesde lid bepaalt concreet dat als een persoon gewoonlijk contracten afsluit of gewoonlijk de belangrijkste rol vervult bij het afsluiten van contracten die stelselmatig worden afgesloten zonder materiële aanpassing door de principaal, een vaste inrichting aanwezig wordt geacht als de contracten (a) op naam van de principaal worden afgesloten, (b) betrekking hebben op de eigendomsoverdracht of het verlenen van een gebruiksrecht aan een klant van goederen die aan de principaal toebehoren of waarvan de onderneming het gebruiksrecht heeft, of (c) betrekking hebben op het verstrekken van diensten aan een klant door de principaal. Een vaste inrichting wordt echter niet aanwezig geacht als de activiteiten beperkt zijn tot de in het vierde lid bedoelde hulp- en nevenactiviteiten die niet zouden leiden tot een vaste inrichting als deze activiteiten door de onderneming (principaal) zelf zouden worden uitgeoefend.

Het zevende lid betreft een uitzondering op de toepassing van de bepalingen van het zesde lid in het geval waarin de persoon die voor een onderneming optreedt in de andere staat een bedrijf voert als onafhankelijke agent en handelt in de context van dat bedrijf. Maar volgens de tweede zin van het zevende lid is van een zodanige onafhankelijke agent geen sprake

¹¹ Artikel 2 van de Rijkswet van 6 maart 2019, houdende goedkeuring van het op 24 november 2016 te Parijs tot stand gekomen Multilateraal Verdrag ter implementatie van aan belastingverdragen gerelateerde maatregelen ter voorkoming van grondslaguitholling en winstverschuiving (Trb. 2017, nr. 86, en Trb. 2017, nr. 194) (*Stb.* 2019, nr. 113).

wanneer deze uitsluitend of vrijwel uitsluitend optreedt voor een met hem nauw verbonden onderneming.

In het achtste lid wordt omschreven wanneer een persoon of onderneming voor de toepassing van artikel 5 nauw verbonden is met een onderneming. Dit is van belang voor de bepalingen van het vierde, vijfde en zevende lid.

Het negende lid stemt overeen met het oorspronkelijke zevende lid en 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.

II.6. Winst uit onderneming (artikel 6 van het Wijzigingsprotocol, artikel 7 van het Verdrag)

Met artikel 6 van het Wijzigingsprotocol wordt op verzoek van Nederland artikel 7 van het Verdrag betreffende de verdeling van heffingsrechten over ondernemingswinsten geactualiseerd en is dat artikel, behoudens een afwijking in het derde lid, geheel in overeenstemming gebracht met artikel 7 van het OESO-modelverdrag.

Het uitgangspunt in het eerste lid 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.

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

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

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

II.7. Dividenden (artikel 7 van het Wijzigingsprotocol, artikel 10 van het Verdrag)

Artikel 10 van het Verdrag betreft de verdeling van heffingsrechten over dividenden. Op verzoek van Nederland wordt met artikel 7 van het Wijzigingsprotocol in artikel 10, tweede lid, van het Verdrag een bronstaatsvrijstelling opgenomen voor dividenden die worden betaald aan een erkend pensioenfonds dat in het algemeen is vrijgesteld van belasting in de staat waar het pensioenfonds is gevestigd. Met deze vrijstelling voor van belastingheffing vrijgestelde erkende pensioenfondsen wordt aangehaakt bij de in paragraaf 13.1 van het commentaar bij artikel 10 van het OESO-modelverdrag opgenomen aanbeveling.

Deze nieuwe bronstaatsvrijstelling is opgenomen in een nieuw onderdeel a van het tweede lid, waarbij de al bestaande onderdelen a en b zijn vernummerd in onderdeel b onderscheidenlijk onderdeel c.

II.8. Interest (artikel 8 van het Wijzigingsprotocol, artikel 11 van het Verdrag)

Artikel 11 van het Verdrag betreft de verdeling van heffingsrechten over interest. Op verzoek van Nederland wordt met artikel 8 van het Wijzigingsprotocol in artikel 11, derde lid, onderdeel f, van het Verdrag een bronstaatvrijstelling toegevoegd voor interest betaald aan een erkend pensioenfonds. Evenals bij de bronstaatvrijstelling voor dividenden betaald aan een erkend pensioenfonds het geval is, is daarbij de voorwaarde opgenomen dat het erkende pensioenfonds in het algemeen is vrijgesteld van belasting in de staat waar het pensioenfonds is gevestigd, in aansluiting ook bij de in paragraaf 7.10 van het commentaar bij artikel 11 van het OESO-modelverdrag opgenomen aanbeveling.

II.9. Vermogenswinsten (artikel 9 van het Wijzigingsprotocol, artikel 13 van het Verdrag)

Artikel 13 van het Verdrag heeft betrekking op de verdeling van heffingsrechten over vermogenswinsten. Op verzoek van Polen wordt met artikel 9, eerste lid, van het Wijzigingsprotocol in een nieuw artikel 13, lid 3a, het heffingsrecht over vermogenswinsten behaald met de vervreemding van aandelen of vergelijkbare belangen in zogenoemde onroerendezaaklichamen (lichamen waarvan de aandelen of vergelijkbare belangen hun waarde vooral ontleen aan het bezit van onroerende zaken) toegewezen aan de staat waarin de onroerende zaken zijn gelegen (de situsstaat). Hiermee wordt aangesloten bij het sinds 2003 in artikel 13, vierde lid, van het OESO-modelverdrag opgenomen heffingsrecht voor de situsstaat. Zoals ook in onderdeel 2.9.2 van de NFV 2011 is toegelicht, strekt deze bepaling ertoe te voorkomen dat vermogenswinsten behaald met de verkoop van onroerende zaken aan de belastingheffing door de situsstaat zouden kunnen worden onttrokken door de onroerende zaken in een vennootschap onder te brengen en in plaats van de onroerende zaken, de aandelen in die vennootschap te verkopen. In dat geval zou, conform artikel 13, vijfde lid van het OESO-modelverdrag, de belastingheffing over de verkoopwinst volgens artikel 13, vierde lid, van het Verdrag, toekomen aan de woonstaat van de vervreemder van de aandelen. Nederland heeft in het kader van een totaalcompromis ingestemd met de wens van Polen een dergelijke bepaling in het Verdrag op te nemen, maar daarbij zijn er wel enkele beperkingen overeengekomen, in aansluiting bij het Nederlandse verdragsbeleid dat is beschreven in onderdeel 2.9.2 van de NFV 2011 en waarmee naar het oordeel van Nederland het antimisbruikkarakter van de bepaling duidelijker gestalte krijgt.¹² Aan de andere kant heeft Nederland ingestemd met het opnemen van twee uitbreidingen (een uitbreiding naar met aandelen ‘vergelijkbare belangen’ en een hierna toe te lichten ‘365-dagetoets’) die zijn ontleend aan het BEPS-project (actiepunt 6) en die inmiddels ook zijn opgenomen in artikel 13, vierde lid, van het OESO-modelverdrag. Het opnemen van deze uitbreidingen is in lijn met de positie die Nederland op dit punt heeft ingenomen in het kader van het MLI. Allereerst is bepaald dat de bronstaatheffing over vermogenswinsten behaald met de vervreemding van aandelen of vergelijkbare belangen in een onroerendezaaklichaam pas van toepassing is indien de waarde van deze aandelen of vergelijkbare belangen voor meer dan 75% ontleend wordt aan in de situsstaat gelegen onroerende zaken, in plaats van 50% zoals in artikel 13, vierde lid, van het OESO-modelverdrag het geval is. De al genoemde uitbreiding naar met aandelen vergelijkbare belangen, zoals een belang in een samenwerkingsverband (*partnership*) of een trust, werd vóór de actualisering van het OESO-modelverdrag per 21

¹² Gewezen wordt ook op de mogelijke beperkingen die worden genoemd in de paragrafen 28.6 – 28.8. van het commentaar bij artikel 13, vierde lid, van het OESO-modelverdrag.

november 2017 al geopperd in het commentaar bij artikel 13, vierde lid, van het OESO-modelverdrag en is als uitvloeisel van het BEPS-project in de modelbepaling opgenomen. Met deze uitbreiding wordt beoogd te voorkomen dat bepaalde entiteiten buiten de werkingssfeer van artikel 13, lid 3a, van het Verdrag vallen omdat zij geen aandelen uitgeven.

In aansluiting bij het OESO-modelverdrag wordt bij het toetsen van het waarde criterium (van 75%) gekeken of op enig moment gedurende een periode van 365 dagen voorafgaand aan een vervreemding de waarde van de aandelen of vergelijkbare belangen voor meer dan 75% is ontleend, direct of indirect, aan onroerende zaken gelegen in de situsstaat. Met deze '365-dagetoets' wordt beoogd misbruik door middel van zogenoemde 'oppompconstructies' te bestrijden. Daarbij wordt bijvoorbeeld vlak voor een vervreemding van aandelen een grote hoeveelheid kasgeld als eigen vermogen in de vennootschap ingebracht waardoor de waarde van de aandelen minder wordt ontleend aan de onroerende zaken. Hierdoor zou zonder deze '365-dagetoets' de vermogenswinst niet ter heffing zijn toegewezen aan de situsstaat. Een uitzondering is voorts opgenomen voor vervreemdingswinsten die worden behaald door een erkend pensioenfonds dat inwoner is van de niet-situsstaat, mits dat pensioenfonds in die andere staat is vrijgesteld van belasting. Deze uitzondering sluit aan bij de suggestie die wordt gedaan in paragraaf 28.8 van het commentaar bij artikel 13, vierde lid, van het OESO-modelverdrag.

Volledigheidshalve wordt nog opgemerkt dat de heffingsrechten voor de situsstaat mogelijk nog beperkt kunnen zijn als in het kader van een interne reorganisatie binnen een groep van vennootschappen een beroep kan worden gedaan op de fiscale faciliteiten van de Europese fusierichtlijn¹³.

De in artikel 9, tweede lid, opgenomen wijziging van artikel 13, vierde lid, vloeit voort uit het opnemen van het nieuwe artikel 13, lid 3a, van het Verdrag en is redactioneel van aard.

II.10. Pensioenen, lijfrenten en socialezekerheidsuitkeringen (artikel 10 van het Wijzigingsprotocol, artikel 18 van het Verdrag)

Met artikel 10 van het Wijzigingsprotocol wordt artikel 18 van het Verdrag in zijn geheel vervangen door een nieuw artikel 18. In het oorspronkelijke artikel 18 van het Verdrag gold voor pensioenen en andere soortgelijke beloningen ter zake van een vroegere (niet-overheids) dienstbetrekking, en voor lijfrenten, als uitgangspunt een woonstaatheffing. Onder bepaalde voorwaarden mochten deze inkomsten evenwel ook door het 'bronland' worden belast. Kort gezegd, was dat het geval voor zover de aanspraak op het pensioen of de lijfrente door het bronland fiscaal was gefacilieerd, het pensioen of de lijfrente door het 'woonland' niet regulier werd belast én het brutobedrag van de in een jaar ontvangen pensioen- of lijfrente-uitkering of uitkering volgens het socialezekerheidsstelsel van het bronland meer bedroeg dan € 20.000. Voorts mochten pensioenen en andere uitkeringen betaald volgens het socialezekerheidsstelsel van een staat aan een inwoner van de andere staat in de eerstbedoelde staat, zonder de voor werknemerspensioenen en lijfrenten geldende beperkingen, worden belast.

In overeenstemming met onderdeel 2.11 van de NFV 2011, en zulks in afwijking van artikel 18 van het OESO-modelverdrag, heeft Nederland een aanpassing van de toewijzingsregels voor deze pensioenen en lijfrenten voorgesteld in de zin dat de bronstaat een heffingsrecht verkrijgt zonder de voorwaarden wat betreft de reguliere belastingheffing in de woonstaat en

¹³ Richtlijn 2009/133/EG van de Raad van 19 oktober 2009 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies, splitsingen, gedeeltelijke splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil met betrekking tot vennootschappen uit verschillende lidstaten en voor de verplaatsing van de statutaire zetel van een SE of een SCE van een lidstaat naar een andere lidstaat (PbEU 2009, L 310). Laatst gewijzigd op 13 mei 2013 (PbEU 2013, L 141).

de minimale omvang van in een jaar genoten uitkeringen. Met een zodanig hieruit voortvloeiend generiek heffingsrecht voor de bronstaat kon Polen uiteindelijk instemmen. Met het opnemen in het Verdrag van een geheel nieuw artikel 18 wordt deze nader overeengekomen heffingsrechtverdeling verwezenlijkt.

Volgens het eerste lid van artikel 18 van het Verdrag mogen (voortaan) uit een staat ‘afkomstige’ pensioenen en andere soortgelijke beloningen (niet zijnde overheidspensioenen waarop artikel 19, tweede lid, van het Verdrag betrekking heeft), en lijfrenten, zonder meer in die staat worden belast. Daarbij is er wat betreft de pensioenuitkeringen en andere soortgelijke beloningen overigens ook geen beperking meer aangebracht met betrekking tot beloningen die verband houden met een vroegere dienstbetrekking. Dit betekent dat bijvoorbeeld ook de pensioenen die door vrije beroepsbeoefenaars, zoals notarissen, worden opgebouwd, kunnen worden aangemerkt als pensioenen waarop het eerste lid betrekking heeft. Dit heeft verder echter geen materieel gevolg aangezien dergelijke pensioenen ook zijn aan te merken als lijfrenten in de zin van zowel het eerste lid van het oorspronkelijke artikel 18 als in de zin van het eerste lid van het nieuwe artikel 18. In beide gevallen werd en wordt het heffingsrecht ter zake bepaald door de regels die in artikel 18 zijn en waren opgenomen.

Volgens het tweede lid mogen ook pensioenen en andere betalingen die worden gedaan volgens de socialezekerheidswetgeving van een staat aan een inwoner van de andere staat in de eerstbedoelde staat worden belast. Dit was ook zo geregeld in (het vijfde lid van) het nu vervallen artikel 18 van het Verdrag, zodat er op dit punt geen sprake is van een wijziging van de heffingsrechten.

Tegen de achtergrond van de onduidelijkheid die er kennelijk heeft bestaan over de belastingheffing in Nederland en Polen over uit Nederland afkomstige AOW-uitkeringen¹⁴ wordt opgemerkt dat de overeengekomen heffingsrechtverdeling over AOW-uitkeringen en andere Nederlandse socialezekerheidsuitkeringen, evenals over uit Nederland afkomstige pensioenen, soortgelijke beloningen en lijfrenten, het volgende betekent voor de belastingheffing in Nederland en Polen. Als Nederland volgens de bepalingen van artikel 18 bevoegd is tot belastingheffing over het desbetreffende inkomen van inwoners van Polen, dan zal dat inkomen in Nederland worden belast met loon- en eventueel inkomstenbelasting. Ook zal Polen gerechtigd zijn tot belastingheffing (en daarvan zal dus ook aangifte moeten worden gedaan volgens de Poolse wetgeving, aangezien het inkomen betreft van inwoners van Polen). Polen is dan wel gehouden een aftrek te verlenen ter vermijding van dubbele belasting overeenkomstig de bepalingen van artikel 23, vijfde lid, van het Verdrag, zoals dat overigens ook geldt voor het andere inkomen dat ter belastingheffing is toegewezen aan Nederland als ‘bronstaat’ en Polen als ‘woonstaat’. Op basis daarvan zal Polen een verrekening toestaan van de door Nederland geheven belasting met de belasting die op basis van de Poolse belastingwetgeving verschuldigd is over het desbetreffende inkomen. Deze – internationaal ook gebruikelijke – systematiek gold overigens evenzeer voor het oorspronkelijke artikel 18 en geldt eveneens voor pensioenen ter zake van in overheidsdienst vervulde werkzaamheden als bedoeld in artikel 19 van het Verdrag.

In het derde lid is bepaald wanneer een pensioen, andere soortgelijke beloning of een lijfrente, geacht wordt uit een Staat ‘afkomstig’ te zijn (de ‘herkomststaat’). Dat is het geval voor zover de met deze uitkeringen samenhangende bijdragen of betalingen, dan wel de aanspraken op deze uitkeringen, in die Staat bij de verkrijging van deze rechten in aanmerking zijn gekomen voor een fiscale tegemoetkoming. Ter verduidelijking wordt daarbij bepaald dat de overdracht van een pensioen, andere soortgelijke beloning, of lijfrente, van een pensioenfonds of een verzekeringsmaatschappij van een verdragsluitende staat naar een pensioenfonds of een

¹⁴ Gewezen kan bijvoorbeeld worden op de publicatie van februari 2018 door de Rijksoverheid over “Nederlands pensioen, uitkering en kinderbijslag in Polen” (<https://www.nederlandwereldwijd.nl/landen/polen/wonen-en-werken/pensioen-uitkering-en-kinderbijslag>) en de daarbij gevoegde brief van de Poolse belastingautoriteiten.

verzekeringsmaatschappij van enige andere staat het heffingsrecht van de herkomststaat niet aantast. Deze bepaling is gelijkkluidend aan het oorspronkelijke artikel 18, vierde lid. Voor de goede orde wordt nog vermeld dat de uitkeringen volgens een nettopensioen- of nettolijfrenteregeling in de zin van afdeling 5.3B onderscheidenlijk afdeling 5.3A van de Wet inkomstenbelasting 2001 op basis van dit derde lid niet geacht kunnen worden afkomstig te zijn uit Nederland aangezien de verkrijging van de aanspraak op een zodanige uitkering in Nederland niet fiscaal wordt tegemoetgekomen. Hiervoor bestaat immers geen recht op premieaftrek en geldt, kort gezegd, de omkeerregel niet.

In het vierde lid is een definitie opgenomen van het begrip ‘lijfrente’. Deze is gelijkkluidend aan de definitie die is opgenomen in artikel 18, zevende lid, van het oorspronkelijke artikel 18.

In het vijfde lid is, deels ter verduidelijking, bepaald dat het onderhavige artikel ook van toepassing is op afkoopsommen van pensioenen, andere soortgelijke beloningen en lijfrenten. Nu in het eerste lid een in feite ongeclausuleerd heffingsrecht is opgenomen voor een staat over uit die staat afkomstige pensioenen, soortgelijke beloningen en lijfrenten, is ook de belastingheffing door die staat gewaarborgd in het geval van afkoop van pensioenrechten aangezien een zodanige afkoop wordt beschouwd als een ‘soortgelijke beloning’ in de zin van het eerste lid. Maar voor de afkoop van een lijfrente ligt dat anders; dergelijk inkomen wordt, gelet op de redactie van het eerste lid, niet door het eerste lid bestreken. Zonder de in het vijfde lid opgenomen bepaling zou dus de belastingheffing over de afkoop van een lijfrente niet aan de herkomststaat toegewezen zijn. Opgemerkt wordt nog dat ook het oorspronkelijke artikel 18 voorzag in een volledig heffingsrecht voor het herkomstland ter zake van afkoopsommen.

Als uitvloeisel van het opnemen van het nieuwe artikel 18 in het Verdrag kon de in artikel X van het Protocol bij het Verdrag opgenomen bepaling vervallen. Deze bepaling voorzag in een mogelijkheid tot onderling overleg over de – hiervoor al aangehaalde – in het vervallen artikel 18, tweede lid, onderdeel c, van het Verdrag opgenomen grensbedrag van € 20.000. Met artikel 24 van dit Wijzigingsprotocol is artikel X van het Protocol bij het Verdrag geschrapt.

II.11. Vermijding van dubbele belasting (artikel 11 van het Wijzigingsprotocol, artikel 23 van het Verdrag)

In artikel 23 van het Verdrag is neergelegd op welke manier beide verdragsluitende staten voor hun inwoners dubbele belasting vermijden. Met artikel 11 van het Wijzigingsprotocol wordt artikel 23 van het Verdrag geactualiseerd mede naar aanleiding van de wijzigingen die dit Wijzigingsprotocol tot gevolg heeft. Het eerste, tweede, derde, vierde en zevende lid van artikel 23 van het Verdrag zien op inwoners van Nederland, en het vijfde en zesde lid van dat artikel zien op inwoners van Polen.

In het tweede en derde lid van artikel 23 van het Verdrag worden als uitvloeisel van de wijzigingen van artikel 13 van het Verdrag (Vermogenswinsten) en artikel 18 van het Verdrag (Pensioenen, lijfrenten en socialezekerheidsuitkeringen), de verwijzingen naar deze artikelen aangepast.

In het tweede lid van artikel 23 van het Verdrag wordt de verwijzing naar artikel 18, tweede en vijfde lid, van het Verdrag vervangen door een verwijzing naar artikel 18, eerste en tweede lid, van het Verdrag. Op basis hiervan wordt voorzien in een door Nederland te verlenen vermindering ter voorkoming van dubbele belasting (volgens de vrijstellingsmethode) ter zake van door inwoners van Nederland ontvangen reguliere pensioenen, lijfrenten en socialezekerheidsuitkeringen, die volgens artikel 18, eerste en tweede lid, van het Verdrag, in Polen mogen worden belast.

In het derde lid van artikel 23 van het Verdrag wordt een verwijzing naar artikel 13, lid 3a, van het Verdrag ingevoegd. Met deze wijziging wordt voorzien in een door Nederland te verlenen vermindering ter voorkoming van dubbele belasting (volgens de verrekeningsmethode) ter zake van door inwoners van Nederland ontvangen vermogenswinsten behaald met de vervreemding van aandelen of vergelijkbare belangen in zogenoemde onroerendezaaklichamen, die volgens artikel 13, lid 3a, van het Verdrag, ook in Polen mogen worden belast. Daarnaast wordt in het derde lid van artikel 23 van het Verdrag de verwijzing naar artikel 18, derde lid, van het Verdrag vervangen door een verwijzing artikel 18, vijfde lid, van het Verdrag. Deze wijziging houdt verband met het feit dat in het nieuwe artikel 18 (Pensioenen, lijfrenten en socialezekerheidsuitkeringen) van het Verdrag de bepalingen over afkoop van – kort gezegd – pensioenen en lijfrenten voortaan in dat vijfde lid is opgenomen.

Met het nieuwe vijfde en zesde lid van artikel 23 van het Verdrag wordt de Poolse voorkomingsbepaling geactualiseerd. Polen hanteert als methode ter voorkoming van dubbele belasting de verrekeningsmethode. Ondanks de aanvankelijk geuite wens van Polen om in plaats van de verrekeningsmethode voor bepaald inkomen uit arbeid en pensioen te kiezen voor een vrijstellingsmethode, heeft Polen aangegeven het huidige nationale beleid omtrent vermijding van dubbele belasting conform de keuze van Polen onder het MLI te hebben aangepast naar enkel de verrekeningsmethode.

Het opnemen van het nieuwe zevende lid van artikel 23 van het Verdrag vloeit voort uit actiepunt 2 van het BEPS-project en heeft betrekking op de toepassing van de in artikel 23, tweede lid opgenomen vrijstellingsmethode. Uit het zevende lid blijkt dat Nederland niet verplicht is de in het tweede lid opgenomen vrijstellingsmethode toe te passen ter zake van het inkomen van een inwoner indien de andere verdragsluitende staat dat inkomen op basis van de bepalingen van het Verdrag geheel niet in de heffing betreft of de heffing volgens artikel 10, tweede lid of artikel 11, tweede lid, beperkt. Hiermee wordt voorkomen dat inkomen als gevolg van een verschillende toepassing van de verdragsbepalingen in beide verdragsluitende staten geheel niet of maar ten dele in de belastingheffing wordt betrokken. Gedacht kan bijvoorbeeld worden aan de situatie dat vanuit Nederlands perspectief, op basis van een beoordeling van de feiten en omstandigheden van het concrete geval, sprake is van een vaste inrichting die is gevestigd in Polen, terwijl dat volgens Polen niet het geval is, of aan de situatie dat er *zowel* vanuit Nederlands als Pools perspectief sprake is van een in Polen gevestigde vaste inrichting maar dat Nederland een hogere winst aan die vaste inrichting toerekent volgens de bepalingen van artikel 7 van het Verdrag dan Polen dat op basis van dat artikel doet.

II.12. Procedure voor onderling overleg (artikel 12 van het Wijzigingsprotocol, artikel 26 van het Verdrag)

Met artikel 12 van het Wijzigingsprotocol wordt artikel 26 van het Verdrag, dat betrekking heeft op de mogelijkheid tot het voeren van een onderlinge overlegprocedure tussen de bevoegde autoriteiten van beide verdragsluitende staten over de toepassing van het Verdrag, in zijn geheel vervangen door een nieuw artikel 26. De belangrijkste wijzigingen ten opzichte van het oorspronkelijke artikel 26 van het Verdrag hebben betrekking op het eerste lid en het vijfde lid.

Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat inmiddels ook de arbitragerichtlijn tot stand is gekomen.¹⁵ Deze richtlijn, die voor Nederland is geïmplementeerd in de Wet fiscale arbitrage bevat eveneens een procedure voor onderling overleg tussen de bevoegde autoriteiten van de

¹⁵ Richtlijn (EU) 2017/1852 van de Raad van 10 oktober 2017 betreffende mechanismen ter beslechting van belastinggeschillen in de Europese Unie (PbEU 2017, L 265).

betrokken lidstaten en een procedure voor arbitrage. De procedures van het Verdrag en van de arbitragerichtlijn bestaan in beginsel naast elkaar en kunnen ook op onderdelen verschillen. In het eerste lid van artikel 26 van het Verdrag is neergelegd dat een belastingplichtige een verzoek kan indienen voor een onderlinge overlegprocedure indien in zijn ogen sprake is van belastingheffing in strijd met de bepalingen van het Verdrag. In lijn met artikel 16 van het MLI en actiepunten 14 van het BEPS-project heeft Nederland voorgesteld om op te nemen dat een belastingplichtige dit verzoek kan indienen bij de aangewezen bevoegde autoriteit van elk van de verdragsluitende staten. Polen gaf echter aan – in aansluiting bij de Poolse inzet bij het MLI – voorkeur te hebben voor het in het BEPS-project ontwikkelde alternatief waarbij een bilaterale notificatie of consultatieprocedure wordt afgesproken voor zaken die in de verdragsluitende staat waarvan de belastingplichtige inwoner is, ongegrond zijn verklaard. Aangezien met deze alternatieve benadering ook wordt voldaan aan de zogenoemde ‘minimumstandaard’ van het BEPS-project, heeft Nederland deze wens van Polen geaccepteerd.

Het tweede lid van artikel 26 van het Verdrag bevat een inspanningsverplichting voor de bevoegde autoriteiten om – indien het een gegrond verzoek lijkt te betreffen – in onderling overleg eventuele belastingheffing die in strijd is met het belastingverdrag weg te nemen. In de tweede zin is conform artikel 25, tweede lid van het OESO-modelverdrag de verplichting opgenomen voor de staten om niettegenstaande de termijnen in hun nationale wetgeving de uitkomst van een procedure voor onderling overleg te implementeren.

Het derde lid van artikel 26 van het Verdrag komt overeen met het derde lid van artikel 25 van het OESO-modelverdrag. Op grond van dit artikel kunnen de bevoegde autoriteiten in onderling overleg moeilijkheden en twijfelpunten die ontstaan bij de uitleg en toepassing van het Verdrag trachten weg te nemen. Uit de tweede zin volgt dat ook in overleg getreden kan worden om dubbele belastingheffing weg te nemen in gevallen die niet in het Verdrag zijn geregeld.

In het vierde lid van artikel 26 van het Verdrag is conform het vierde lid van artikel 25 van het OESO-modelverdrag geregeld dat rechtstreeks overleg kan plaatsvinden tussen de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staten om overeenstemming te bereiken in het kader van een onderlinge overlegprocedure. Dit overleg tussen de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staten kan geschieden in een gezamenlijke commissie.

Het vijfde lid van artikel 26 van het Verdrag bevat bepalingen over verplichte en bindende arbitrage als sluitstuk van de onderlinge overlegprocedure. In het oorspronkelijke vijfde lid was de mogelijkheid gecreëerd om geschillen over de toepassing of interpretatie van het Verdrag, die in onderling overleg tussen de autoriteiten niet konden worden opgelost, te beslechten via een arbitrageprocedure op verzoek van een van de verdragsluitende staten. Op verzoek van Nederland is deze bepaling in lijn gebracht met het vijfde lid van artikel 25 van het OESO-modelverdrag.

Dit betekent dat geschillen over de toepassing of interpretatie van het Verdrag, die niet binnen een tijdvak van drie jaar in onderling overleg door de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staten worden opgelost, voortaan op verzoek van de belastingplichtige worden beslecht via een arbitrageprocedure. Daarbij wordt, conform artikel 25 van het OESO-modelverdrag, geregeld dat zaken die reeds zijn behandeld door een rechterlijke instantie of administratieve rechtbank van een verdragsluitende staat niet voor arbitrage in aanmerking komen. Voorts wordt in lijn met het OESO-modelverdrag overeengekomen dat verdragsluitende staten gebonden zijn aan de uitkomst van een arbitrageprocedure en dat de uitkomst van een procedure voor onderling overleg ook buiten de nationale termijn voor aanpassing van belastingaanslagen moet worden geïmplementeerd, tenzij de belastingplichtige niet akkoord gaat met de uitkomst van de arbitrageprocedure. Tot slot is in de laatste zin opgenomen dat de toepassing van het vijfde lid door de bevoegde autoriteiten in

onderling overleg nader kan worden geregeld. Indien dit wordt vastgelegd in een verdrag kan dit beschouwd worden als 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.

II.13. Uitwisseling van informatie (artikel 13 van het Wijzigingsprotocol, artikel 27 van het Verdrag)

Met artikel 13 van het Wijzigingsprotocol wordt artikel 27 van het Verdrag dat betrekking heeft op de verplichting van de verdragsluitende staten om informatie uit te wisselen, vervangen door een nieuw artikel 27 van het Verdrag, dat, op enkele punten na, overeenstemt met (de actuele versie van) artikel 26 van het OESO-modelverdrag en dat in lijn is met het Nederlandse verdragsbeleid.

Uit het eerste lid van artikel 27 van het Verdrag volgt de werkingssfeer van de informatie-uitwisselingsverplichting. Volgens de tweede zin is de informatie-uitwisseling niet beperkt tot informatie ten aanzien van inwoners van de verdragsluitende staten en evenmin tot de belastingen waarop het Verdrag van toepassing is. In de derde zin is op verzoek van Nederland opgenomen dat de toepassing van dit artikel door de bevoegde autoriteiten in onderling overleg nader kan worden geregeld. Indien dit wordt vastgelegd in een verdrag kan dit beschouwd worden als 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.

Het tweede lid regelt hoe de verdragsluitende staat die informatie ontvangt van de andere verdragsluitende staat met deze informatie dient om te gaan in termen van vertrouwelijkheid. Overeenkomstig het tweede lid van artikel 26 van het OESO-modelverdrag bevat het tweede lid van artikel 27 van het Verdrag ook de toevoeging dat de ontvangende staat de informatie onder voorwaarden ook voor niet-fiscale doeleinden mag gebruiken, namelijk indien dat in elk van de verdragsluitende staten wettelijk is toegestaan en mits de aanleverende bevoegde autoriteit dit toestaat.

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

In het vierde lid wordt geregeld dat een verdragsluitende staat niet kan weigeren informatie uit te wisselen op grond van het feit dat deze staat de informatie niet nodig heeft voor de eigen belastingheffing.

Tot slot bepaalt het 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, niet de grond mag zijn op basis waarvan informatie niet wordt uitgewisseld.

Voorts wordt opgemerkt dat volgens een nieuw artikel XI van het Protocol bij het Verdrag de bepalingen van artikel 27 van het Verdrag ook van toepassing zijn op inkomensgerelateerde voorschriften (toeslagen). Hierop ziet artikel 27 van dit Wijzigingsprotocol.

II.14. Bijstand bij de invordering van belastingen (artikel 14 van het Wijzigingsprotocol, artikel 28 van het Verdrag)

In artikel 28 van het Verdrag zijn de verdragsluitende staten samenwerking bij de invordering van belastingen overeengekomen. Artikel 14 van het Wijzigingsprotocol vervangt het oude artikel 28 van het Verdrag door een nieuwe bepaling in overeenstemming met artikel 27 van het OESO-modelverdrag en in lijn met het Nederlandse verdragsbeleid.

Het eerste lid van artikel 28 van het Verdrag bevat de verplichting tot het verlenen van de bijstand. Net als het geval is bij de uitwisseling van informatie, is de bijstand bij invordering niet beperkt tot inwoners van de verdragsluitende staten en evenmin tot de belastingen waarop het Verdrag van toepassing is. In de derde zin is opgenomen dat de toepassing van dit artikel door de bevoegde autoriteiten in onderling overleg nader kan worden geregeld. Indien dit wordt vastgelegd in een verdrag kan dit beschouwd worden als 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.

Het tweede lid van artikel 28 van het Verdrag bepaalt wat voor de toepassing van dit artikel wordt verstaan onder een 'belastingvordering'. Het gaat om belastingvorderingen met betrekking tot alle soorten belastingen, met inbegrip van bijkomende kosten. Vorderingen die betrekking hebben op belastingen geheven op een wijze die in strijd is met het Verdrag zelf of met andere verdragen waarbij de staten partij zijn, worden van de invorderingsbijstand uitgezonderd. Bijkomende kosten die onder de invorderingsbijstand vallen zijn interest, bestuursrechtelijke boetes en de kosten van invordering of van conservatoire maatregelen. Ingevolge het derde lid van artikel 28 van het Verdrag kan een verdragsluitende staat om bijstand bij invordering verzoeken wanneer een belastingvordering volgens de wetgeving van die staat kan worden ingevorderd en aan een belastingschuldige geen (rechts)middelen meer ter beschikking staan om de invordering tegen te houden.

Het vierde lid van artikel 28 van het Verdrag ziet op het nemen van conservatoire maatregelen. De aangezochte staat dient voor de invordering van een buitenlandse belastingschuld dezelfde conservatoire maatregelen te nemen die deze staat zou nemen voor de invordering van een binnenlandse schuld. De aangezochte staat zal reeds ingaan op een verzoek om conservatoire maatregelen te nemen, ook al is de belastingschuld nog niet invorderbaar of nog vatbaar voor bezwaar en beroep.

Het vijfde lid van artikel 28 van het Verdrag bevat twee voorbehouden op het in het derde en vierde lid neergelegde verzoek voor de aangezochte staat om de buitenlandse belastingschuld in te vorderen als ware het een binnenlandse belastingschuld. Ten eerste gelden de nationale regels met betrekking tot verjaring van de invordering van belastingschulden niet voor buitenlandse belastingvorderingen. Ten tweede is bepaald dat aan buitenlandse belastingvorderingen geen voorrang wordt verleend.

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

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

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

Voorts wordt opgemerkt dat volgens een nieuw artikel XI van het Protocol bij het Verdrag de bepalingen van artikel 28 van het Verdrag ook van toepassing zijn op inkomensgerelateerde voorschriften (toeslagen). Hierop ziet artikel 27 van dit Wijzigingsprotocol.

II.15. Recht op voordelen (artikel 15 van het Wijzigingsprotocol, artikel 29 van het Verdrag)

In actiepunt 6 van het BEPS-project dat ziet op ‘*Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*’ is een minimumstandaard geformuleerd voor het bestrijden van “treaty shopping”¹⁶. Aan deze minimumstandaard kan, onder meer, worden voldaan door in een belastingverdrag een bepaling op te nemen die een zogenoemde *principal purposes test* bevat. Met artikel 15 van het Wijzigingsprotocol wordt dit bewerkstelligd door het opnemen van deze test in een nieuw artikel 29. Dit sluit aan bij de in onderdeel I.1. van deze toelichtende nota reeds genoemde kabinetsreactie van 28 oktober 2016 op het door de OESO ontwikkelde MLI.

Op grond van het eerste lid van artikel 29 van het Verdrag worden verdragsvoordelen niet toegekend voor een inkomensbestanddeel indien het verkrijgen van dit verdragsvoordeel één van de voornaamste redenen was voor een constructie of transactie die tot dat voordeel heeft geleid. De *principal purposes test* richt zich dus op een specifieke transactie en niet zozeer op de persoon die bij een transactie betrokken is.

In het tweede lid van artikel 29 van het Verdrag is, in lijn met een in paragraaf 184 van het commentaar bij artikel 29 (*entitlement to benefits*) van het OESO-modelverdrag opgenomen voorstel, een zogenoemde ‘vangnetbepaling’ opgenomen. In de eerste zin is bepaald dat op verzoek van een belastingplichtige de bevoegde autoriteit van de staat waarvan verdragsvoordelen worden gevraagd (veelal het bronland) de mogelijkheid heeft verdragsvoordelen toch toe te kennen voor zover wordt vastgesteld dat bij afwezigheid van een transactie of constructie bedoeld in het eerste lid, verdragsvoordelen ook gegeven zouden zijn. In de tweede zin is geregeld dat voordat een verdragsluitende staat aan een belastingplichtige verdragsvoordelen op grond van de eerste zin weigert, de bevoegde autoriteit van de andere verdragsluitende staat daarover wordt geraadpleegd (verplichte voorafgaande consultatie). Voor de goede orde zij daarbij opgemerkt dat de bevoegde autoriteit van een staat niet de instemming nodig heeft van de bevoegde autoriteit van de andere staat voor het weigeren van verdragsvoordelen ingeval een beroep gedaan is op de vangnetbepaling. Maar de consultatie vooraf kan wel 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.

Volledigheidshalve wordt nog opgemerkt dat aan de bepaling die in het oorspronkelijke artikel 29 van het Verdrag was opgenomen over de beperking van de toepassing van de artikelen over uitwisseling van informatie en bijstand bij invordering geen behoefte meer bestaat door de actualisering van deze artikelen (artikelen 27 en 28 van het Verdrag), omdat deze beperkingen nu in deze artikelen zelf zijn opgenomen (te weten in artikel 27, derde lid, en artikel 28, achtste lid).

II.16. Uitbreiding tot andere gebieden (artikel 16 van het Wijzigingsprotocol, artikel 31 van het Verdrag)

Met artikel 16 van het Wijzigingsprotocol wordt artikel 31 van het Verdrag redactioneel aangepast in het kader van de staatkundige hervorming van het Koninkrijk die op 10 oktober 2010 heeft plaatsgevonden. Hierop is reeds in onderdeel I.6. van deze toelichtende nota ingegaan.

¹⁶ OECD, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, (OECD Publishing, 2015).

II.17. Preambule van het Protocol bij het Verdrag (artikel 17 van het Wijzigingsprotocol)

De in artikel 17 van het Wijzigingsprotocol opgenomen wijziging van de preambule van het Protocol bij het Verdrag is reeds toegelicht in onderdeel II.1 van deze toelichtende nota.

II.18. Hybride entiteiten (artikel 18 van het Wijzigingsprotocol en artikel I van het Protocol bij het Verdrag)

Met artikel 18 van het Wijzigingsprotocol wordt artikel I van het Protocol bij het Verdrag geschrapt. In dat artikel I was een bepaling opgenomen over de verdragstoepassing ingeval inkomen wordt genoten door of via zogenoemde ‘hybride entiteiten’. Nu hiervoor in artikel 1, tweede lid, van het Verdrag een regeling is opgenomen, is de bepaling van artikel I van het Protocol bij het Verdrag overbodig geworden, zoals ook is toegelicht in onderdeel II.2. van deze toelichtende nota.

II.19. Ver Nummering artikelen van het Protocol bij het Verdrag (Artikel 19 van het Wijzigingsprotocol en artikelen I, II, III en IV (nieuw) van het Protocol bij het Verdrag)

Als gevolg van het vervallen van artikel I van het Protocol bij het Verdrag worden de artikelen II, III, IV en V van het Protocol bij het Verdrag met artikel 19 van het Wijzigingsprotocol ver nummerd tot artikelen I, II, III en IV.

II.20. Dividenden (artikel 20 van het Wijzigingsprotocol en artikel V (nieuw) van het Protocol bij het Verdrag)

Met artikel 20 van het Wijzigingsprotocol wordt een nieuw artikel V opgenomen in het Protocol bij het Verdrag. Dit nieuwe artikel V bevat bepalingen die betrekking hebben op de toepassing van artikel 10 (dividenden) van het Verdrag.

Het eerste lid van artikel V bepaalt dat het verlaagde tarief van 5% voor deelnemingsdividenden volgens artikel 10, derde lid, onderdeel b, van het Verdrag, niet van toepassing is op dividend dat wordt betaald of ontvangen door een Nederlandse fiscale beleggingsinstelling of een in Polen vrijgesteld *open-end* beleggingsfonds. Dit sluit aan bij het uitgangspunt dat het voorziene tarief voor deelnemingsdividenden niet is bedoeld voor beleggingsdividenden, zoals ook tot uitdrukking is gebracht in bijvoorbeeld artikel 4 van de Wet op de dividendbelasting 1965, artikel 13, achtste lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, en ook in paragraaf 17 van het commentaar bij artikel 10 van het OESO-modelverdrag. Voor de goede orde wordt opgemerkt dat de uitsluiting twee kanten op werkt: het ziet op zowel dividenden die door een Nederlandse fiscale beleggingsinstelling of een in Polen vrijgesteld *open-end* beleggingsfonds worden ontvangen als op dividenden die door een Nederlandse fiscale beleggingsinstelling of een in Polen vrijgesteld *open-end* beleggingsfonds worden betaald.

In het tweede lid wordt bepaald dat inkomsten die worden genoten uit de (gedeeltelijke) liquidatie van een lichaam of bij de inkoop van eigen aandelen voor de toepassing van het Verdrag worden aangemerkt als dividend. Dit sluit aan bij het in onderdeel 2.9.5 van de NFV 2011 uiteengezette verdragsbeleid.

In het derde lid is op verzoek van Polen ter verduidelijking vastgelegd dat uitdelingen op certificaten van of deelnemingen in een investeringsfonds worden behandeld als inkomsten uit

aandelen. Dit stemt overeen met het commentaar bij artikel 10 van het OESO-modelverdrag.

II.21. Interest (artikel 21 van het Wijzigingsprotocol en artikel VI (nieuw) van het Protocol bij het Verdrag)

Met artikel 21 van het Wijzigingsprotocol wordt artikel VI van het Protocol bij het Verdrag vervangen door een nieuw artikel VI.

Allereerst wordt hierover opgemerkt dat artikel VI van het Protocol bij het Verdrag op verzoek van Polen wordt geschrapt. In het huidige artikel VI is bepaald dat verzoeken om teruggaaf van belasting die het belastingbedrag dat ingevolge de bepalingen van artikel 10, 11 of 12 van het Verdrag mag worden gegeven te boven gaat, moeten worden ingediend bij de bevoegde autoriteiten van de desbetreffende Staat binnen een tijdvak van drie jaar na afloop van het kalenderjaar waarin de belasting is geheven. Als gevolg van het schrappen van artikel VI van het Protocol bij het Verdrag zal voortaan het nationale recht van de staat die de belasting heeft geheven bepalen binnen welke termijn een verzoek om teruggaaf kan worden ingediend. Thans geldt op basis van het nationale recht van zowel Nederland als Polen dat het verzoek om teruggaaf van belasting moet worden ingediend binnen een tijdvak van vijf jaar na afloop van het kalenderjaar waarin de belasting is geheven.

Het nieuwe artikel VI van het Protocol bij het Verdrag heeft betrekking op artikel 11 (interest) van het Verdrag. In het eerste lid wordt op verzoek van Polen, omdat daarover in het verleden kennelijk vragen rezen in Polen, een verduidelijking gegeven over de behandeling van inkomen uit converteerbare obligatieleningen. In overeenstemming met paragraaf 19 van het commentaar bij artikel 11 van het OESO-modelverdrag wordt bevestigd dat onder de uitdrukking ‘een lening van welke soort’ in de zin van artikel 11, derde lid, onderdeel c, van het Verdrag, ook converteerbare obligatieleningen worden begrepen, en dat de uitdrukking ‘interest’ als bedoeld in artikel 11, vijfde lid, van het Verdrag ook inkomen uit converteerbare obligatieleningen omvat tot het moment dat de obligaties daadwerkelijk worden geconverteerd in aandelen. Voorts wordt in de laatste zin bepaald dat de uitdrukking ‘interest’ geen bestanddelen van het inkomen bevat die reeds vallen onder artikel 10 van het Verdrag (dividenden).

In het tweede lid wordt de in artikel 11, derde lid, van het Verdrag opgenomen bronstaatvrijstelling voor interest uitgebreid naar interest die (als uiteindelijk gerechtigde) wordt ontvangen door de Nederlandse Financieringsmaatschappij voor Ontwikkelingslanden N.V. of haar eventuele rechtsopvolger (onderdeel a), Atradius State Business NV ter zake van leningen verstrekt, goedgekeurd, gewaarborgd of verzekerd door de regering van Nederland (onderdeel b), en de daarmee vergelijkbare Poolse instellingen - de *Korporacja Ubezpieczeń Kredytów Eksportowych S.A.* (KUKES S.A.) en *Bank Gospodarstwa Krajowego S.A.* - (onderdeel c). Deze uitbreiding sluit aan bij de in paragraaf 7.6 van het commentaar bij artikel 11 van het OESO-modelverdrag opgenomen vrijstellingen in het kader van export financiering.

II.22. Dividenden (artikel 22 van het Wijzigingsprotocol en artikel VII van het Protocol bij het Verdrag)

Met artikel 22 van het Wijzigingsprotocol wordt artikel VII van het Protocol bij het Verdrag geschrapt. Nu Polen (sinds 1 mei 2004) lid is van de Europese Unie is er geen behoefte meer aan de in het vervallen artikel VII van het Protocol bij het Verdrag opgenomen bepaling over de behandeling van deelnemingsdividend vooruitlopend op de, destijds aanstaande, toetreding van Polen tot de Europese Unie.

II.23. Ver Nummering artikelen van het Protocol bij het Verdrag (artikel 23 van het Wijzigingsprotocol en artikelen VII en VIII (nieuw) van het Protocol bij het Verdrag)

Als gevolg van het vervallen van artikel VII van het Protocol bij het Verdrag worden met artikel 23 van het Wijzigingsprotocol de artikelen VIII en IX van het Protocol bij het Verdrag ver nummerd tot artikelen VII en VIII.

II.24 Pensioenen, lijfrenten en socialezekerheidsuitkeringen (artikel 24 van het Wijzigingsprotocol en artikel X van het Protocol bij het Verdrag)

Met het nieuwe artikel 18 van het Verdrag, waarin een volledige bronstaatheffing voor de daarin bedoelde (pensioen)uitkeringen is overeengekomen, is er geen behoefte meer aan artikel X van het Protocol bij het Verdrag dat een indexatiemogelijkheid bevatte voor het in het vervangen artikel 18 opgenomen drempelbedrag. Met artikel 24 van het Wijzigingsprotocol wordt artikel X van het Protocol bij het Verdrag daarom geschrapt.

II.25. Ver Nummering artikelen van het Protocol bij het Verdrag (artikel 25 van het Wijzigingsprotocol en artikel IX (nieuw) van het Protocol bij het Verdrag)

Als gevolg van het vervallen van artikel X van het Protocol bij het Verdrag wordt met artikel 25 van het Wijzigingsprotocol artikel XI van het Protocol bij het Verdrag ver nummerd tot artikel IX.

II.26. Uitwisseling van informatie (artikel 26 van het Wijzigingsprotocol en artikel X (nieuw) van het Protocol bij het Verdrag)

Met artikel 26 van het Wijzigingsprotocol wordt in artikel X van het Protocol bij het Verdrag een bepaling opgenomen waarmee wordt verduidelijkt dat de geheimhoudingsplicht in de zin van artikel 27, tweede lid, van het Verdrag, met betrekking tot de uitwisseling van informatie ook geldt voor de arbiters die betrokken zijn bij een arbitrageprocedure op de voet van artikel 26, vijfde lid, van het Verdrag.

II.27. Uitwisseling van informatie en bijstand bij de invordering van belastingen (artikel 27 van het Wijzigingsprotocol en artikel XI (nieuw) van het Protocol bij het Verdrag)

Met artikel 27 van het Wijzigingsprotocol is op verzoek van Nederland, in een nieuw artikel XI van het Protocol bij het Verdrag, vastgelegd dat de bepalingen over de uitwisseling van informatie en de bijstand bij invordering eveneens van toepassing zijn op de Nederlandse inkomensgerelateerde voorschriften (toeslagen).

II.28. Inwerkingtreding (artikel 28 van het Wijzigingsprotocol)

Artikel 28 van het Wijzigingsprotocol regelt de inwerkingtreding van het Wijzigingsprotocol. Volgens dit artikel stellen de verdragsluitende staten elkaar er via diplomatieke kennisgeving te zijner tijd van in kennis dat de in hun staat grondwettelijk vereiste formaliteiten voor de goedkeuring van het Wijzigingsprotocol zijn vervuld. Het Wijzigingsprotocol treedt vervolgens in werking op de laatste dag van de derde maand volgend op de maand waarin de laatste kennisgeving is ontvangen.

Het Wijzigingsprotocol vindt vervolgens toepassing op belastingjaren en tijdvakken beginnend, of belastbare feiten die zich voordoen op of na 1 januari van het kalenderjaar dat volgt op het kalenderjaar waarin het Wijzigingsprotocol in werking is getreden.

De staatssecretaris van Financiën,
J.A. Vijlbrief

De minister van Buitenlandse Zaken,
S.A. Blok