

Protocol tot wijziging van het Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en het Koninkrijk Denemarken tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en naar het vermogen; Kopenhagen, 9 mei 2018 (Trb. 2018, 61 en Trb. 2018, 161)

TOELICHTENDE NOTA

I. ALGEMEEN

I.1. Inleiding

Met het onderhavige Protocol (*Trb.* 2018, 61, hierna aangeduid als: "het Wijzigingsprotocol") worden enkele wijzigingen aangebracht in het op 1 juli 1996 te Kopenhagen tot stand gekomen Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en het Koninkrijk Denemarken tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en naar het vermogen (*Trb.* 1996, 210, hierna aangeduid als: "het Verdrag"), met bijbehorend Protocol (*Trb.* 1996, 210, hierna aangeduid als: "het Protocol bij het Verdrag").

De wijzigingen betreffen in het bijzonder een herziening van de toewijzing van het heffingsrecht ter zake van pensioenen en lijfrenten (artikel 18 van het Verdrag) en het opnemen van een *principal purposes test* (het nieuwe artikel 23a van het Verdrag) ter bestrijding van verdragsmisbruik. Nederland en Denemarken hebben tevens de gelegenheid te baat genomen om de artikelen inzake de uitwisseling van fiscale informatie en bijstand bij invordering in lijn te brengen met de actuele internationale standaarden.

Het Wijzigingsprotocol valt binnen de kaders van de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011 (hierna: 'NFV 2011'). In onderdeel I.6 van deze toelichtende nota is het Toetschema Standaardcriteria Fiscaal Verdragsbeleid 2011 opgenomen (Bijlage bij Kamerstukken II 2010/11, 25 087, nr. 7).

Naar het oordeel van de regering bevatten alle artikelen, afgezien van de artikelen I, III (met uitzondering van het vijfde lid), X, XI, XII, XIII en XVI, 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 en verloop van de onderhandelingen

Pensioenen opgebouwd in de particuliere sector en lijfrenten waren op basis van de oorspronkelijke tekst van artikel 18 van het Verdrag ter belastingheffing toegewezen aan de woonstaat. De aanleiding voor de onderhandelingen die tot het Wijzigingsprotocol hebben geleid,

Het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State wordt niet openbaar gemaakt, omdat het zonder meer instemmend luidt (artikel 26, zesde lid jo vijfde lid, van de Wet op de Raad van State).

was de bereidheid van Denemarken om het heffingsrecht over pensioenen en lijfrenten via een aanpassing van het Verdrag te gaan toewijzen aan het bronland, hetgeen ook Nederlands fiscaal verdragsbeleid is (paragraaf 2.11.1 NFV 2011). Voordat de onderhandelingen hierover waren afgerond, werden (op 5 oktober 2015) de uitkomsten van het OESO/G20-project "Addressing Base Erosion & Profit Shifting" (hierna: 'het BEPS-project') gepubliceerd. Denemarken en Nederland hebben toen besloten de in dat kader ontwikkelde minimumstandaarden om verdragsmisbruik tegen te gaan en om geschillenbeslechting te verbeteren in het Verdrag op te nemen. Bijgevolg hebben Nederland en Denemarken er voor gekozen om het Verdrag niet onder de werkingssfeer te brengen van het, in het kader van het BEPS-project, door de OESO ontwikkelde Multilaterale Instrument¹. In dit verband kan worden gewezen op de memorie van toelichting bij het voorstel van Rijkswet ter goedkeuring van dat instrument, waarin ook is ingegaan op het verwerken van de nieuwe OESO-standaarden in lopende bilaterale verdragsonderhandelingen².

Vervolgens is het Wijzigingsprotocol op 9 mei 2018 in Kopenhagen ondertekend.

1.3. Inhoud van het Wijzigingsprotocol

Het Wijzigingsprotocol strekt er primair toe de heffingsrechtverdeling over in de private sector opgebouwde pensioenen en dergelijke uitkeringen te herzien en het Verdrag in lijn te brengen met de al genoemde minimumstandaard die in het kader van het BEPS-project is ontwikkeld. Tot slot zijn er enkele technische wijzigingen aangebracht. Puntsgewijs betreffen de inhoudelijke aanpassingen het volgende:

- In het kader van de minimumstandaard van het BEPS-project worden de titel en de preambule van het Verdrag en van het Protocol bij het Verdrag aangepast, wordt een zogenoemde *principal purposes test* in een nieuw artikel 23a van het Verdrag opgenomen, en is de toegang tot de regeling voor onderling overleg in artikel 26 van het Verdrag verruimd;
- In verband met het ontbreken in Nederland en Denemarken van een vermogensbelasting worden de verwijzingen naar deze belasting geschrapt;
- Het opnemen van een bronstaatheffing voor in de private sector opgebouwde pensioenen (artikel 18 van het Verdrag);
- Actualisering van het artikel inzake het vermijden van dubbele belasting (artikel 23 van het Verdrag);
- Actualisering van het artikel over informatie-uitwisseling (artikel 27) en over bijstand bij de invordering van belastingen (artikel 28), met een uitbreiding naar toeslagen (artikel XIII van het Protocol bij het Verdrag).

1.4. Budgettaire gevolgen en administratieve lasten

De budgettaire gevolgen van het Wijzigingsprotocol en de eruit voortvloeiende administratieve lasten zullen, ook gelet op de in artikel XV opgenomen overgangsregeling, naar verwachting gering zijn.

¹ Het op 24 november 2016 te Parijs tot stand gekomen Multilateraal Verdrag ter implementatie van aan belastingverdragen gerelateerde maatregelen ter voorkoming van grondslaguittholling en winstverschuiving, *Trb.* 2017, 86 en *Trb.* 2017, 194.

² Kamerstukken II 2017/18, 34 853-(R2096), nr. 3, blz.13.

I.5. Koninkrijkspositie

Het Wijzigingsprotocol zal, net als het Verdrag en Protocol zelf, alleen gelden voor het Europese deel van Nederland. Het Verdrag, met Protocol, kan ook in gewijzigde vorm uitgebreid worden tot de Caribische delen van het Koninkrijk, ingevolge artikel 32 van het Verdrag. Ten behoeve van die uitbreiding zou een separaat verdrag gesloten moeten worden dat de goedkeuring van het parlement behoeft.

I.6. Toetschema Standaardcriteria Fiscaal Verdragsbeleid 2011

Onderstaand is het schema opgenomen waarin de toetsingscriteria zijn opgenomen voor het sluiten van Nederlandse bilaterale belastingverdragen. In de rechterkolom van het toetschema zijn de paragraafnummers uit deze toelichting opgenomen die corresponderen met de desbetreffende onderdelen van het schema. Aangezien dit Wijzigingsprotocol een beperkte wijziging betreft van het Verdrag, 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						
<i>Verdragstoegang en -voordelen</i>						
2.2.1	Vastgelegd is dat een lichaam wordt geacht aan belasting in een verdragsluitende staat onderworpen te zijn, indien dat lichaam wordt beheerst door de wetten van die staat of zijn plaats van leiding in die staat heeft				x	
2.2.1	De vbi komt voor sommige verdragsvoordelen niet in aanmerking ³				x	
2.2.1 /II.2	Duidelijkheid is gegeven over de verdragstoegang van en aanspraak op verdragsvoordelen door pensioen- en overheidsfondsen				x	
2.2.2	Corporate tiebreaker op basis van plaats van werkelijke leiding opgenomen				x	
2.3	Regeling voor oplossing dubbele heffing en vrijstelling ten aanzien van hybride (rechts)vormen opgenomen				x	
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	
<i>Ondernemingswinsten</i>						
2.6.2	Definitie 'vaste inrichting' in overeenstemming met OESO-beginselen				x	
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	
2.6.4	Toegang tot onderlingoverlegprocedure en arbitrage in kwesties over winsttoerekening en verrekenprijzen				x	

³ Kamerstukken II 2010/11, 25 087, nr. 13.

NFV 2011	Inzet	Ja	Deels	Nee	N.v.t.	Zie par.
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	
<i>Vermogensinkomsten en -winsten</i>						
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	
2.9.3	Aanmerkelijkbelangvoorbehoud opgenomen				x	
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	
<i>Arbeid</i>						
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.4
2.11.2	Indien Ja: Geen splitsing particuliere en privaatrechtelijke pensioenen indien bronstaatheffing				x	
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	
<i>Voorkomingsmethodiek</i>						
2.15.1	Nederlandse voorkomingsmethodiek opgenomen				x	
2.15.2	Geen tax sparing credit opgenomen				x	
<i>Administratieve samenwerking en overig</i>						
2.16.1	Verdergaande informatie-uitwisseling mogelijk dan uitwisseling op verzoek	x				II.8
2.16.2	Invorderingsbepaling opgenomen	x				II.9
2.17.1	Arbitragemogelijkheid opgenomen				x	
2.17.1	Arbitrage ook mogelijk in gevallen waarin definitieve gerechtelijke uitspraak is gedaan				x	
2.21	Terug- en overnameclausule opgenomen in geval regeling nog niet was overeengekomen				x	
<i>Instrumentarium voorkomen verdragsmisbruik</i>						
2.20.1	Indien aansluiting is gezocht bij nationale antimisbruikleerstukken is consultatie en/of onderlingoverlegmogelijkheid overeengekomen				x	
2.20.2	Verdragsvoordeelbeperkende bepalingen opgenomen waar interactie tussen betrokken stelsels verdragsmisbruik meebrengen	x				II.6

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 Vliet⁴ en zal gevoegd worden bij elke toelichting bij nieuwe belastingverdragen. Per onderdeel zal worden aangegeven of de inzet geconcretiseerd is in het Verdrag en zal worden verwezen naar de relevante passage in de toelichting.

II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

II.1. Titel en Preambule (artikelen I en XII van het Wijzigingsprotocol)

Ingevolge artikel I worden de titel en de preambule van het Verdrag vervangen om mede tot uitdrukking te brengen dat met de verdeling van de heffingsbevoegdheden onder het Verdrag niet is beoogd dat een dubbele belastingvrijstelling wordt bereikt door het ontwijken of ontduiken van belastingen. Deze aanpassing is in lijn met de minimumstandaard die is ontwikkeld in het kader van het in paragraaf I.2. genoemde BEPS-project van de OESO en de G20 om verdragsmisbruik tegen te gaan⁵.

In het verlengde hiervan is de aanhef van het Protocol bij het Verdrag aangepast en in overeenstemming gebracht met de wijzigingen in de titel van het Verdrag. De gewijzigde aanhef van het Protocol bij het Verdrag is vastgelegd in artikel XII van het Wijzigingsprotocol.

II.2. Belastingen waarop het Verdrag van toepassing is (artikel II van het Wijzigingsprotocol)

Artikel II van het Wijzigingsprotocol heeft betrekking op artikel 2 van het Verdrag (Belastingen waarop het verdrag van toepassing is).

Beide verdragsluitende staten hebben na de totstandkoming van het Verdrag de belastingheffing naar het vermogen afgeschaft. In verband daarmee is besloten de toepassing van het Verdrag te beperken tot belastingen naar het inkomen. Met dat doel zijn de verwijzingen naar belastingen naar het vermogen uit de titel, de preambule en alle artikelen van het Verdrag en het Protocol bij het Verdrag geschrapt. Verwezen wordt naar de toelichting op artikel III.

Daarnaast is de opsomming van belastingen waarop het Verdrag van toepassing is ook voor het overige geactualiseerd. Zo zijn na de totstandkoming van het Verdrag in Denemarken de gemeentebelasting, de kerkbelasting, de dividendbelasting, de rentebelasting, de royaltybelasting en de koolwaterstofbelasting komen te vervallen of onderdeel geworden van de Deense inkomstenbelasting. Om die reden zijn deze belastingen verwijderd uit de opsomming in artikel 2 van het Verdrag.

II.3. Belastingheffing naar het vermogen (artikel III van het Wijzigingsprotocol)

Omdat Nederland en Denemarken in de periode na het sluiten van het Verdrag hun vermogensbelastingen hebben afgeschaft, zijn artikel 22 (vermogen) en Protocolbepaling I (Belastingen naar het vermogen) komen te vervallen. Daarnaast zijn de verwijzingen naar belastingen naar het vermogen uit de titel, de preambule en alle artikelen van het Verdrag (met uitzondering van artikel 33 van het Verdrag) en het Protocol bij het Verdrag, waar een dergelijke verwijzing in voorkomt, verwijderd. Dit heeft betrekking op de volgende artikelen: artikel 2 (belastingen waarop het Verdrag van toepassing is), artikel 4 (inwoner), artikel 23 (vermijden van

⁴ Kamerstukken II 2010/11, 25 087, nr. 8 (Van Vliet, PVV).

⁵ In het bijzonder wordt verwezen naar 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.

dubbele belasting), artikel 25 (non-discriminatie), artikel 30 (diverse bepalingen), artikel 31 (diplomatieke en consulaire ambtenaren) van het Verdrag en Protocolbepalingen I (Belastingen naar het vermogen), III (Ad artikelen 5, 6, 13 en 22) en XI (Ad artikel 23).

II.4. Pensioenen (artikel IV van het Wijzigingsprotocol)

Artikel IV van het Wijzigingsprotocol heeft betrekking op artikel 18 van het Verdrag (Pensioenen, lijfrenten en socialezekerheidsuitkeringen). Artikel 18 van het Verdrag wordt vervangen door een geheel nieuw artikel 18.

In het eerste lid van het nieuwe artikel 18 is neergelegd dat het recht tot belastingheffing over pensioenen die zijn opgebouwd in de particuliere sector en lijfrenten, volledig toekomt aan de bronstaat van deze inkomsten. Ten opzichte van het oorspronkelijk in het Verdrag opgenomen artikel 18 betekent dit dat het heffingsrecht over deze inkomsten verschuift van het woonland naar het bronland. Met het oog op de effecten die deze verschuiving kan hebben op bestaande gevallen, is in artikel XV van het Wijzigingsprotocol een overgangsregeling getroffen. In paragraaf II.15 van deze toelichting wordt hierop nader teruggekomen.

In het tweede lid is bepaald dat socialezekerheidsuitkeringen in alle gevallen mogen worden belast in de bronstaat.

Op basis van het derde lid wordt een pensioen of lijfrente geacht afkomstig te zijn uit een verdragsluitende staat, indien die staat voor de opbouw daarvan fiscale tegemoetkomingen heeft verleend wat betreft betaalde premies of de opbouw van aanspraken.

Het vierde lid bevat een definitie van het begrip "lijfrente". Ook het oorspronkelijke artikel 18, vierde lid, van het Verdrag voorzag reeds in een definitie van het begrip "lijfrente", maar van de gelegenheid is gebruik gemaakt om deze definitie, wat betreft Nederland, tekstueel in lijn te brengen met het actuele Nederlandse verdragsbeleid⁶. Voor de duidelijkheid wordt opgemerkt dat de uitkeringen volgens een nettolijfrente als bedoeld in artikel 5.16 van de Wet inkomstenbelasting 2001 niet onder deze definitie vallen.

Het vijfde lid bepaalt dat premies voor een pensioen of lijfrente worden geacht in aanmerking te zijn gekomen voor een fiscale tegemoetkoming, indien de betaalde premies in aftrek zijn gebracht van het belastbare inkomen of indien de werkgeversbijdrage is vrijgesteld van belastingheffing. Nettopensioen en nettolijfrente worden op grond van deze bepaling niet geacht in aanmerking te zijn gekomen voor fiscale tegemoetkoming. Hiervoor bestaat immers geen recht op premieaftrek en geldt, kort gezegd, de omkeerregel niet. Dit brengt mee dat het heffingsrecht over de uitkeringen volgens een nettopensioen of nettolijfrente (op grond van artikel 21 "Overige inkomsten") aan de woonstaat toekomt. Het zesde lid bevestigt dat ook afkoopsommen (voor de ingangsdatum) van pensioenen, lijfrenten of van socialezekerheidsuitkeringen in alle gevallen mogen worden belast in de bronstaat. Ook dit is in overeenstemming met het Nederlandse verdragsbeleid.

II.5. Vermijding van dubbele belasting (artikel V van het Wijzigingsprotocol)

Artikel V van het Wijzigingsprotocol heeft betrekking op artikel 23 van het Verdrag (Vermijding van dubbele belasting).

⁶ Kamerstukken 2010/11, 25 087, nr. 7 (bijlage), paragraaf 2.11.4.

In het tweede en derde lid van artikel 23 van het Verdrag zijn de verwijzingen naar artikel 18 aangepast, in overeenstemming met de daarin neergelegde gewijzigde heffingsrechtverdeling. Hierop zien de onderdelen 1 en 2.

Met onderdeel 3 wordt voorts in het derde lid van artikel 23 van het Verdrag expliciet vastgelegd dat het Verdrag niet afdoet aan, kort gezegd, de in de Nederlandse regelgeving vastgelegde "gezamenlijke methode" en voortwentelingsmogelijkheid bij de verrekening van Deense belasting.

II.6. Recht op voordelen van het Verdrag (artikel VI van het Wijzigingsprotocol)

Artikel VI van het Wijzigingsprotocol heeft betrekking op artikel 23a van het Verdrag (Recht op voordelen).

Na artikel 23 van het Verdrag wordt een antimisbruikbepaling ingevoegd (artikel 23a) in de vorm van een zogeheten *principal purposes test*. Deze test houdt in dat verdragsvoordelen niet worden toegekend voor een bestanddeel van het inkomen, indien het verkrijgen van dit verdragsvoordeel één van de voornaamste redenen was voor een regeling of transactie die tot dat voordeel heeft geleid. Met deze *principal purposes test* wordt voldaan aan de minimumstandaard van het eerder genoemde BEPS-project.⁷

De *principal purposes test* is een generieke antimisbruikbepaling, waarbij wordt gekeken naar de transactie en niet naar de persoon die bij een transactie betrokken is, zoals in zijn algemeenheid bij de internationaal ook gebruikte *limitation on benefits*-bepaling het geval is.

Nederland heeft de voorkeur om in de *principal purposes test*-bepaling ook de mogelijkheid tot consultatie vooraf op te nemen, indien één van de verdragsluitende staten voornemens is de *principal purposes test* in te roepen. Denemarken was hier echter niet toe bereid. Overigens heeft Denemarken wel bevestigd dat het, net als Nederland, van mening is dat artikel 26 van het Verdrag (regeling voor onderling overleg) ook van toepassing is op artikel 23a.

II.7. Regeling voor onderling overleg (artikel VII van het Wijzigingsprotocol)

Artikel VII van het Wijzigingsprotocol heeft betrekking op artikel 26 van het Verdrag (regeling voor onderling overleg).

Op basis van dit artikel wordt het eerste lid van artikel 26 van het Verdrag vervangen. Met opname van het nieuwe eerste lid wordt bereikt dat een belastingplichtige voortaan een verzoek tot onderling overleg tussen de bevoegde autoriteiten van beide landen kan indienen in beide landen en niet langer zo'n verzoek in beginsel alleen maar kan indienen bij de bevoegde autoriteit van het land waarvan hij inwoner is. Deze aanpassing is in lijn met de minimumstandaard van het BEPS-project over de verbetering van geschillenbeslechting⁸.

II.8. Uitwisseling van informatie (artikel VIII van het Wijzigingsprotocol)

Artikel VIII van het Wijzigingsprotocol heeft betrekking op artikel 27 van het Verdrag (Uitwisseling van informatie).

⁷ In het bijzonder wordt verwezen naar 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.

⁸ OECD (2015), *Make dispute resolution mechanisms more effective*, Action 14 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

Artikel 27 van het Verdrag wordt vervangen door een gehele nieuwe tekst van artikel 27, waarmee dit artikel in lijn wordt gebracht met artikel 26 van het OESO-modelverdrag en met het Nederlandse verdragsbeleid.

In het eerste lid wordt het bereik van de informatie-uitwisseling bepaald. Op grond van dit lid is de informatie-uitwisseling niet beperkt tot inwoners van de verdragsluitende staten en evenmin tot de belastingen waarop het Verdrag van toepassing is. Op grond van de laatste volzin kunnen de bevoegde autoriteiten uitvoeringsgeschriften vaststellen voor de wijze van toepassing van dit artikel.

Het tweede lid regelt hoe de verdragsluitende staat die informatie ontvangt van de andere verdragsluitende staat met deze informatie dient om te gaan. Op basis van de laatste volzin wordt het de ontvangende staat mogelijk gemaakt om de informatie onder voorwaarden voor niet fiscale doeleinden te gebruiken. Het gaat hierbij om informatie die ingevolge het recht van beide staten voor deze andere doeleinden mag worden gebruikt. Daarnaast dient de verstrekende staat met een dergelijk gebruik in te stemmen.

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

Het vierde lid bepaalt dat de verdragsluitende staat waaraan informatie wordt gevraagd maatregelen treft om die informatie te verzamelen. Daarbij is expliciet tot uitdrukking gebracht dat de omstandigheid dat de aangezochte staat de gevraagde informatie niet nodig heeft voor de eigen belastingheffing geen weigeringsgrond vormt.

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

Op basis van het nieuwe artikel XIII van het Protocol bij het Verdrag is artikel 27 ook van toepassing op de uitwisseling van informatie in het kader van de uitvoering van inkomensafhankelijke regelingen (voor Nederland wordt daarbij bedoeld op de toeslagen). Hierdoor mag de in het kader van de belastingheffing verkregen informatie voor de inkomensgerelateerde regelingen worden aangewend, maar mag Nederland aan Denemarken ook informatie opvragen voor de toepassing van deze inkomensgerelateerde regelingen. Dit geldt ook als deze informatie niet relevant is voor de belastingheffing. Andersom kan Denemarken ook aan Nederland informatie opvragen voor inkomensgerelateerde regelingen.

II.9. Bijstand bij de invordering van belastingen (artikel IX van het Wijzigingsprotocol)

Artikel IX van het Wijzigingsprotocol heeft betrekking op artikel 28 van het Verdrag (Bijstand bij de invordering van belastingen).

Artikel 28 van het Verdrag wordt vervangen door een geheel nieuw artikel 28, waarmee dit artikel in lijn wordt gebracht met de actuele tekst van artikel 27 van het OESO-modelverdrag.

Het eerste lid van artikel 28 bevat de verplichting tot het verlenen van bijstand bij de invordering van belastingen. 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. In afwijking van paragraaf 2.16.2 van de NFV 2011 is geen doelmatigheidsgrens opgenomen. Hierdoor kan ook voor relatief

kleine terugvorderingen (met name op het gebied van toeslagen) een verzoek voor bijstand bij invordering worden gedaan.

Het tweede lid bepaalt wat voor de toepassing van artikel 28 wordt verstaan onder een "belastingvordering".

Ingevolge het derde lid kan een verdragsluitende staat om bijstand bij invordering verzoeken wanneer een belastingvordering volgens de wetgeving van die staat kan worden ingevorderd en aan een belastingschuldige geen (rechts)middelen meer ter beschikking staan om de invordering tegen te houden.

Het vierde tot en met achtste lid geven regels voor onder meer het nemen van conservatoire maatregelen, de omgang met verjaringstermijnen en voorrangsbepalingen in nationale wetgeving en de bevoegdheidsverdeling tussen de verdragsluitende staten ter zake van invordering en beslag na een verzoek om bijstand, evenals waarborgen om te lichtvaardige verzoeken om invorderingsbijstand te voorkomen.

Ingevolge het nieuwe artikel XIII van het Protocol bij het Verdrag is artikel 28 ook van toepassing op de inkomensgerelateerde regelingen. Dat betekent bijvoorbeeld dat de Belastingdienst in voorkomend geval aan Denemarken kan verzoeken om bijstand bij invordering van ten onrechte uitbetaalde toeslagen.

II.10. Vervallen van artikel 29 van het Verdrag (artikel X van het Wijzigingsprotocol)

Aangezien de in artikel 29 opgenomen beperkingen voor de toepassing van de artikelen 27 en 28 op basis van het Wijzigingsprotocol in die artikelen worden opgenomen (in het derde onderscheidenlijk het achtste lid daarvan), is artikel 29 niet langer noodzakelijk. Dit artikel komt daarom te vervallen.

II.11. Uitbreiding tot andere gebieden (artikel XI van het Wijzigingsprotocol)

Artikel XI van het Wijzigingsprotocol heeft betrekking op artikel 32 van het Verdrag (Uitbreiding tot andere gebieden).

Na het sluiten van het Verdrag zijn op 10 oktober 2010 staatkundige hervormingen van het Koninkrijk der Nederlanden van kracht geworden. Artikel 32, waarin is bepaald dat het Verdrag eventueel en onder voorwaarden kan worden uitgebreid tot andere delen of gebieden van zowel het Koninkrijk der Nederlanden als van het Koninkrijk Denemarken, is hieraan aangepast.

II.12. Aanhef van het Protocol bij het Verdrag (artikel XII van het Wijzigingsprotocol)

De in dit artikel opgenomen wijziging van de aanhef van het Protocol bij het Verdrag is reeds toegelicht in paragraaf II.1 van deze toelichting.

II.13. Vervallen van artikel X van het Protocol bij het Verdrag (artikel XIII van het Wijzigingsprotocol)

Aangezien met dit Wijzigingsprotocol het heffingsrecht over pensioenen wordt toegewezen aan het bronland is artikel X van het Protocol bij het Verdrag niet langer noodzakelijk. Dit artikel komt daarom te vervallen. In artikel X van het Protocol bij het Verdrag was, kort gezegd, vastgelegd dat de verdragsluitende partijen met elkaar in overleg zouden treden, als daartoe op grond van ontwikkeling in Europees of OESO-verband aanleiding toe zou bestaan, om te

beoordelen of een exclusieve woonstaatheffing voor pensioenen nog opportuun zou zijn.

II.14. Toepassing van artikel 27 en 28 van het Verdrag op inkomstengerelateerde voorschriften (Artikel XIV van het Wijzigingsprotocol)

Op basis van dit artikel wordt een nieuw artikel XIII toegevoegd aan het Protocol bij het Verdrag, dat bepaalt dat de bepalingen van artikel 27 (uitwisseling van informatie) en artikel 28 (bijstand bij invordering van belastingen) ook van toepassing zijn op inkomensgerelateerde voorschriften. Verwezen wordt naar de paragrafen II.8 en II.9 van deze toelichting met betrekking tot de gewijzigde artikelen 27 en 28.

II.15. Overgangsregeling inzake artikel 18 van het Verdrag (artikel XV van het Wijzigingsprotocol)

Zoals in paragraaf II.4 van deze toelichting reeds is toegelicht, bewerkstelligt het Wijzigingsprotocol een verschuiving van het heffingsrecht over "particuliere" pensioenen en lijfrenten van het woonland naar het bronland. En hoewel zowel Denemarken als Nederland hun inwoners voor hun buitenlandse pensioenen onderwerpen aan de reguliere heffing van inkomstenbelasting, kunnen de verschillen in de belastingtarieven in beide landen inkomenseffecten tot gevolg hebben voor de genietters van uit het andere land afkomstige pensioenen, andere soortgelijke beloningen en lijfrenten. Mede tegen deze achtergrond hebben beide verdragsluitende staten aanleiding gezien een overgangsregeling af te spreken. Deze overgangsregeling is neergelegd in artikel XV van het Wijzigingsprotocol en houdt in dat de bepalingen van artikel 18 van het Verdrag, zoals die luiden voor de wijziging als gevolg van het Wijzigingsprotocol, van toepassing blijven op pensioenen, andere soortgelijke beloningen en lijfrenten die reeds werden genoten door een inwoner van één van de verdragsluitende staten vóór de ondertekening van het Wijzigingsprotocol.

Op verzoek van Denemarken is daarbij nog wel als voorwaarde opgenomen dat een belastingplichtige die onder de reikwijdte van deze overgangsregeling valt ook inwoner blijft van zijn woonland.

II.16. Inwerkingtreding (artikel XVI van het Wijzigingsprotocol)

Dit artikel regelt de inwerkingtreding van het Wijzigingsprotocol. De verdragsluitende staten stellen elkaar via diplomatieke notawisseling ervan in kennis dat de in hun staat vereiste wettelijke procedures voor de inwerkingtreding van het Wijzigingsprotocol zijn vervuld. Het Wijzigingsprotocol treedt dan in werking op de laatste dag van de maand volgend op de maand waarin de laatste kennisgeving is ontvangen. De bepalingen van het Wijzigingsprotocol zullen vervolgens van toepassing worden op of na 1 januari van het kalenderjaar volgend op het jaar waarin het Wijzigingsprotocol in werking is getreden.

De Staatssecretaris van Financiën,

De Minister van Buitenlandse Zaken,