

22 643

Overeenkomst tussen het Koninkrijk der Nederlanden en het Koninkrijk Zweden 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, met Protocol; Stockholm, 18 juni 1991

Nr. 1

BRIEF VAN DE MINISTER VAN BUITENLANDSE ZAKEN

Ter griffie van de Eerste en van de Tweede Kamer der Staten-Generaal ontvangen op 1 juni 1992. De wens dat deze overeenkomst aan de uitdrukkelijke goedkeuring van de Staten-Generaal wordt onderworpen kan door of namens een van beide 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 1 juli 1992.

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

's-Gravenhage, 22 mei 1992

Ter voldoening aan het ter zake bepaalde in de Grondwet¹, de Raad van State gehoord, heb ik de eer u hierbij ter stilzwijgende goedkeuring over te leggen de op 18 juni 1991 te Stockholm tot stand gekomen Overeenkomst tussen het Koninkrijk der Nederlanden en het Koninkrijk Zweden 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, met Protocol (Trb. 1991, 108 en 1992, 20).²

Een toelichtende nota bij de Overeenkomst treft u eveneens hierbij aan.

De goedkeuring wordt alleen voor Nederland gevraagd.

De Minister van Buitenlandse Zaken,
H. van den Broek

S-BEL

S-IZ

¹ Art. 91,(1), add. art. XXI, (1)(a) G.W. en art.61,(3), G.W. 1972.

² Ter inzage gelegd op de bibliotheek.

TOELICHTENDE NOTA

Inleiding

De onderhavige Overeenkomst geeft regels die aanwijzen welke van de verdragsluitende Staten, Nederland en Zweden, bevoegd is om, in overeenstemming met zijn nationale wetgeving, belasting te heffen van het inkomen en het vermogen van inwoners van een of van beide Staten; dit ten einde dubbele belasting te voorkomen. Daarnaast regelt de Overeenkomst, onder meer met het oog op het voorkomen van het ontgaan van belasting, de onderlinge uitwisseling van fiscale gegevens alsmede de onderlinge bijstand bij invordering van belasting. Zij past in het netwerk van vergelijkbare belastingverdragen die Nederland met tal van landen ter wereld is aangegaan.

De Overeenkomst dient ter vervanging van het bestaande, van 12 maart 1968 daterende Verdrag met Zweden tot het vermijden van dubbele belasting en tot het vaststellen van regelen voor wederzijdse administratieve hulp met betrekking tot belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, met Protocol (Trb. 1968, 42 en 1969, 41).

Verloop van de onderhandelingen

De onderhandelingen over de nieuwe Overeenkomst zijn eind 1988 op initiatief van Zweden aangevangen. Van Zweedse kant werd daarbij naast een algehele actualisering van het bestaande Verdrag in redactioneel opzicht aan de hand van het OESO-modelverdrag van 1977 aanpassing aan de toen in gang zijnde – en inmiddels afgeronde – hervorming van het Zweedse belastingstelsel verlangd. In dit verband ging de wens vooral uit naar een beperking van de toepassing van de vrijstelling die krachtens het huidige Verdrag in Zweden wordt verleend aan moederondernemingen voor dividenden, ontvangen van Nederlandse dochtervennootschappen (de zogenoemde dividendvrijstelling). Met dezelfde wens benaderde Zweden min of meer gelijktijdig ook een aantal andere geïndustrialiseerde landen binnen en buiten de EG.

Naar aanleiding van de gebruikelijke aankondiging van de onderhandelingen bij persbericht d.d. 11 november 1988 (nr. 88/311) is vanuit het Nederlandse bedrijfsleven bezorgdheid kenbaar gemaakt over mogelijke ongunstige gevolgen van een beperkter toepassing van de Zweedse dividendvrijstelling voor de positie van in Nederland gevestigde werk- en houdstermaatschappijen van internationaal opererende Zweedse concerns. Ook tijdens de onderhandelingen heeft nog contact met het bedrijfsleven plaatsgevonden.

Nadat aan Zweedse kant met de andere EG-landen waarmee onderhandelingen waren aangeknoopt, overeenstemming was bereikt over aanpassingen van de Zweedse dividendvrijstelling, is ook Nederland akkoord gegaan met de Zweedse wensen op dit terrein. Uitgangspunt hierbij was het verschaffen van rechtszekerheid op internationaal niveau omtrent de toepassing van de Zweedse dividendvrijstelling, het voorkomen van onredelijke gevolgen van de Zweedse wetgeving ter zake van investeringen vanuit Zweden via Nederland in derde landen en voorts het zeker stellen dat dividenden die zijn te herleiden tot winsten die direct of indirect in Nederland aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen zonder meer in aanmerking komen voor toepassing van de Zweedse dividendvrijstelling. Voor een meer gedetailleerde beschrijving zij verwezen naar de hiernavolgende toelichting op artikel 24.

Van Nederlandse kant is in de onderhandelingen met succes ernaar gestreefd de nieuwe Overeenkomst in lijn te brengen met de actuele beleidsopvattingen zoals vormgegeven in het standaardverdrag dat op 3 december 1987 werd gepubliceerd als bijlage bij de notitie Algemeen fiscaal verdragsbeleid (Kamerstukken II, vergaderjaar 1987-1988, 20 365, nr. 1). Een van de Nederlandse wensen die is verwezenlijkt, betreft de toewijzing aan de bronstaat van het recht tot belastingheffing van afkoopsommen van pensioenen. In het licht van het wetsvoorstel inzake de zogenoemde Brede herwaardering is ook ter zake van afkoopsommen van lijfrenten het recht tot belastingheffing aan de bronstaat toegewezen. Voorts is er een bijzondere regeling opgenomen voor inkomsten uit werkzaamheden buitengaats alsmede een regeling houdende een wederzijdse verplichting tot het in aftrek toestaan van pensioenpremies, betaald aan een lichaam of fonds in de andere Staat. Ook is van de kant van Nederland de opname van een arbitrageprocedure voorgesteld, overeenkomstig de toezegging dienaangaande van de eerste ondergetekende aan de vaste Commissie voor Financiën van de Tweede Kamer (Kamerstukken II, 1988/89, 20 365, nr. 8, antwoord 14). Dit voorstel stuitte bij Zweden echter op principiële bezwaren. Met name de overdracht van bevoegdheden van de fiscale autoriteiten aan een arbitragecommissie zou naar Zweedse opvatting onoverkomelijke constitutionele problemen opleveren. Om deze reden ontbreekt een arbitrage-regeling in de nieuwe Overeenkomst.

Een en ander is uitgemond in de ondertekening van de hierbij ter goedkeuring voorgelegde nieuwe Overeenkomst met bijbehorend Protocol. Naar de mening van de eerste ondergetekende weerspiegelen de in de nieuwe Overeenkomst neergelegde regelingen een resultaat dat in het licht van de over en weer naar voren gebrachte wensen als evenwichtig kan worden beschouwd en waarin op bevredigende wijze is rekening gehouden met de belangen van het Nederlandse bedrijfsleven. Van de nieuwe Overeenkomst zijn zowel voor de Nederlandse overheid als voor het Nederlandse bedrijfsleven geen noemenswaardige financiële gevolgen te verwachten.

In de hierna volgende artikelsgewijze toelichting is nader ingegaan op die bepalingen van de nieuwe Overeenkomst die wezenlijk afwijken van het Nederlandse standaardverdrag. Daarnaast zijn de belangrijkste verschillen met het huidige Verdrag aangegeven.

Artikelsgewijze toelichting

Belastingen waarop de Overeenkomst van toepassing is (artikel 2)

Evenals het huidige Verdrag geldt de nieuwe Overeenkomst voor belastingen naar het inkomen en naar het vermogen. Op verzoek van Zweden verwijst het tweede lid in afwijking van het huidige Verdrag en ook van het Nederlandse standaardverdrag niet naar belastingen naar het totaalbedrag van door ondernemingen betaalde lonen of salarissen. Dit strekt ertoe te voorkomen dat de indruk wordt gewekt dat aan Zweedse kant bepaalde heffingen over de loonsom, die deel uitmaken van de financiering van het sociale-zekerheidsstelsel, onder het bereik van de Overeenkomst zouden vallen. Een daadwerkelijke beperking ten opzichte van de reikwijdte van het huidige Verdrag houdt dit echter niet in. De opsomming in het derde lid van bestaande Zweedse belastingen die onder de werking van de nieuwe Overeenkomst vallen, is aangepast aan de wijzigingen die met name in het kader van de recente belastingher-vorming in de Zweedse belastingwetgeving hebben plaatsgevonden.

De opsomming van bestaande Nederlandse belastingen waarop de nieuwe Overeenkomst van toepassing is, omvat, anders dan in het huidige Verdrag, ook het staatswinsttaandeel dat wordt geheven krachtens de Mijwet 1810 (Bulletin des Lois, no. 285) en de Mijwet Continentaal Plat 1965 (Stb. 428). Dit stemt overeen met het standaardverdrag.

Algemene begripsbepalingen (artikel 3)

De in de nieuwe Overeenkomst gebezigde begripsomschrijvingen zijn in lijn gebracht met het Nederlandse standaardverdrag. Teneinde de geografische omschrijving van Nederland in evenwicht te brengen met die van Zweden, die mede de volgens het internationale zeerecht aan Zweden toekomende zogenoemde exclusieve economische zone omvat, is in onderdeel I van het Protocol voorzien in een automatische uitbreiding met zo'n zone zodra Nederland zal overgaan tot de instelling ervan en het daarin uitoefenen van fiscale jurisdictie. Een identieke voorziening is eerder om dezelfde reden opgenomen in het belastingverdrag met Bulgarije (Trb. 1990, 131).

Inkomsten uit onroerende goederen (artikel 6)

Op Zweeds verzoek zijn, in aanvulling op het huidige Verdrag alsook op het Nederlandse standaardverdrag, in de opsomming in het tweede lid van zaken die voor de toepassing van de nieuwe Overeenkomst worden geacht onroerend te zijn, gebouwen uitdrukkelijk vermeld. Dit houdt verband met de specifieke Zweedse situatie dat een opstal, gebouwd op in erfpacht uitgegeven grond, volgens het civiele recht niet maar volgens het belastingrecht wel als onroerend geldt. De aanvulling stelt buiten twijfel dat dergelijke opstallen voor de Overeenkomst als onroerend goed moeten worden aangemerkt.

Winst uit onderneming (artikel 7)

Zweden en Nederland stellen zich beide op het standpunt dat bij het vaststellen van het aan een vaste inrichting toe te rekenen resultaat moet worden gehandeld als ware de vaste inrichting een onafhankelijke onderneming (de zogenoemde directe methode). Derhalve is de bepaling uit het huidige Verdrag en uit het Nederlandse standaardverdrag die de mogelijkheid opent voor het toepassen van indirecte methodes, gebaseerd op een verdeling van de totale winst van de onderneming met behulp van een of meer vaste verdeelsleutels, in de nieuwe Overeenkomst weggelaten.

In onderdeel V van het Protocol is de bepaling van het standaardverdrag inzake de wijze van winsttoedeling in geval van bedrijfsklare projecten overgenomen. Een inhoudelijke wijziging ten opzichte van het bestaande Verdrag vloeit hieruit overigens niet voort.

Zeevaart en luchtvaart (artikel 8)

Overeenkomstig het huidige Verdrag en het Nederlandse standaardverdrag wijst de nieuwe Overeenkomst winsten uit internationale zee- en luchtvaart in beginsel toe aan de Staat waar zich de werkelijke leiding van de onderneming bevindt. Toegevoegd is echter de bepaling dat, indien deze Staat op grond van zijn nationale wetgeving het onder de Overeenkomst verkregen heffingsrecht niet kan uitoefenen, het heffingsrecht toekomt aan de Staat naar wiens recht de onderneming is opgericht en waarvan zij uit dien hoofde inwoner is. Deze toevoeging is ingegeven door het feit dat Zweden behoudens een enkele uitzondering

geen belasting kan heffen op basis van het criterium van werkelijke leiding. Aangezien de belastingheffing in Nederland in voorkomende gevallen zowel kan aanknopen bij het gegeven dat de onderneming naar Nederlands recht is opgericht als bij het gegeven dat haar feitelijke leiding in Nederland is gevestigd, heeft deze bepaling alleen betekenis in geval een naar Nederlands recht opgerichte onderneming feitelijk wordt geleid in Zweden. In dat geval behoeft Nederland op grond van de eerste volzin van het eerste lid ter zake van zijn heffingsrecht niet terug te treden en derhalve geen vermindering ter voorkoming van dubbele belasting te verlenen.

Met het oog op het bijzondere geval van het samenwerkingsverband van Scandinavian Airlines System (SAS) is in het derde lid ter verduidelijking vastgelegd, zoals gebruikelijk in de Zweedse belastingverdragen van de afgelopen jaren, dat de regels van het eerste lid alleen betrekking hebben op het aandeel van de Zweedse partner, AB Aerotransport (ABA), in de winsten van SAS. Op de respectieve aandelen van de Noorse en de Deense partners zijn de overigens identieke bepalingen van de Nederlandse belastingverdragen met Noorwegen (Trb. 1990, 30) en met Denemarken (Trb. 1957, 52) van toepassing. Een vergelijkbare verduidelijking is opgenomen in het derde lid van artikel 13 inzake door SAS gerealiseerde vermogenswinsten.

Gelieerde ondernemingen (artikel 9)

In vergelijking met het huidige Verdrag is aan het eerste lid de bepaling uit het Nederlandse standaardverdrag toegevoegd dat de omstandigheid dat een moedervernootschap met haar dochtervernootschap in het andere land een overeenkomst tot verdeling van kosten of een dienstverleningsovereenkomst heeft gesloten, niet a priori betekent dat deze vennootschappen niet als onafhankelijke partijen tegenover elkaar zouden staan.

Als het tweede lid is voorts de bepaling uit het standaardverdrag toegevoegd inzake het overnemen door de ene Staat van de door de andere Staat aangebrachte winstcorrecties.

Beide toevoegingen geven gestalte aan de wederzijds reeds bestaande praktijk en betekenen derhalve geen inhoudelijke wijzigingen.

Dividenden (artikel 10)

Op Nederlands voorstel onthouden onder de nieuwe Overeenkomst evenals onder het huidige Verdrag beide Staten zich geheel van het heffen van bronbelasting van uitgaande dividenden in deelnemingsverhoudingen waarin het deelnemende lichaam ten minste 25 procent van het aandelenkapitaal van het uitdelende lichaam bezit. Dit komt overeen met het Nederlandse standaardverdrag. De omstandigheid dat voor dividenduitdelingen tussen lichamen uit EG-lidstaten in de zogenoemde deelnemingsrichtlijn van 23 juli 1990 een identieke regeling is vervat, was voor Zweden met het oog op een mogelijk toetreden tot de EG van overwegende betekenis om niet aan te dringen op wijziging van de bestaande situatie.

Voor overige dividenden geldt dat wederzijds evenals onder het huidige Verdrag het tarief van de bronbelasting wordt teruggebracht tot 15%. Ook dit spoort met het standaardverdrag.

Voor de nieuwe regeling in verband met de Zweedse dividendvrijstelling, wordt verwezen naar de toelichting op artikel 24.

Interest (artikel 11)

Nu zowel Nederland als Zweden nationaal geen bronbelasting van interest heffen, is onder de nieuwe Overeenkomst evenmin als onder het huidige Verdrag aanleiding gezien om ruimte voor zo'n belasting te laten. Dit volgt het Nederlandse standaardverdrag.

Royalty's (artikel 12)

Omdat noch Nederland noch Zweden een bronbelasting van royalty's heffen, voorziet ook de nieuwe Overeenkomst evenmin als het huidige Verdrag in een mogelijkheid hiertoe. Ook dit spoort met het Nederlandse standaardverdrag. Op Zweeds verzoek is in vergelijking met het huidige Verdrag en met het standaardverdrag in het tweede lid in de omschrijving van het begrip «royalty's» een uitdrukkelijke verwijzing naar films en geluidsbanden voor radio en televisie opgenomen. Deze toevoeging, die is ontleend aan het VN-modelverdrag van 1980, dient slechts ter verduidelijking en heeft geen daadwerkelijke verruiming van het royaltybegrip tot gevolg.

Vermogenswinsten (artikel 13)

In verband met het bepaalde in het derde lid, over vermogenswinst behaald met de vervreemding van een schip of luchtvaartuig die worden geëxploiteerd in internationaal vervoer, zij verwezen naar hetgeen hiervoor in de toelichting op artikel 8 is opgemerkt omtrent de behandeling van winst uit internationale zee- en luchtvaart.

Het vijfde lid bevat het voor Nederland gebruikelijke voorbehoud inzake de mogelijkheid voor de bronstaat om belasting te heffen van winst, behaald met de vervreemding van aandelen die behoren tot een aanmerkelijk-belangpakket.

Anders dan onder het huidige Verdrag, waar uitsluitend Nederland tot deze heffing is gerechtigd, is de heffingsbevoegdheid thans wederkerig geformuleerd. Daarbij ziet de bepaling op verzoek van Zweden niet alleen op aandelen maar ook op de door de nationale wetgeving daarmee gelijkgestelde rechten.

Niet-zelfstandige arbeid (artikel 15)

Op Zweeds voorstel is in het tweede lid onder a) bepaald dat bij de beoordeling of de duur van de verrichte werkzaamheden in totaal een termijn van 183 dagen niet overschrijdt, dient te worden uitgegaan van een tijdvak van 12 aaneengesloten maanden; dus niet van het belastingjaar zoals volgens het huidige Verdrag en het Nederlandse standaardverdrag. Met name wanneer de werkzaamheden overlopen van het ene in het volgende belastingjaar, kan dit ertoe leiden dat de 183-dagentermijn eerder wordt overschreden en mitsdien de werkstaat primair gerechtigd wordt tot het heffen van belasting van de desbetreffende beloning. Een zelfde regeling is door Nederland in het verleden reeds een aantal malen aanvaard; een recent voorbeeld is het belastingverdrag met Noorwegen (Trb. 1990, 30).

Overigens zij erop gewezen dat artikel 25 voorziet in een nader uitgewerkte regeling voor beloningen, verkregen uit een dienstbetrekking die is uitgeoefend op het continentale plat. Verwezen zij naar de toelichting op dat artikel.

Bestuurders- en commissarissenbeloningen (artikel 16)

In aanvulling op het huidige Verdrag en het Nederlandse standaardverdrag is als onderdeel VII van het Protocol bij de nieuwe Overeenkomst nog een bepaling opgenomen waarin aan Nederlandse kant de termen «bestuurder» en «commissaris» nader zijn verklaard. Identieke of vrijwel identieke bepalingen komen in een groot aantal andere Nederlandse belastingverdragen voor.

Pensioenen, lijfrenten en sociale-zekerheidsuitkeringen (artikel 18)

Termijnen van particuliere pensioenen en van lijfrenten zijn evenals onder het huidige Verdrag ter belastingheffing toegewezen aan de woonstaat van de genierter. Sociale-zekerheidsuitkeringen, afkoopsommen van particuliere pensioenen en afkoopsommen van lijfrenten daarentegen mogen worden belast in de bronstaat. Met uitzondering van sociale-zekerheidspensioenen wijkt dit laatste af van het huidige Verdrag, dat het heffingsrecht te dier zake uitsluitend toekent aan de woonstaat. De regelingen in de nieuwe Overeenkomst stemmen grotendeels overeen met het Nederlandse standaardverdrag. De regeling voor afkoopsommen van lijfrenten, die nog niet in het standaardverdrag is opgenomen, dient wat betreft Nederland ter consolidatie van de heffingsmogelijkheid op dit punt die is voorzien in het wetsvoorstel tot wijziging van het fiscale regime voor onderhoudsvoorzieningen en spaarvormen alsmede van het fiscale regime voor verzekeraars en directe pensioenlichamen (Kamerstukken II, 21 198), dat deel uitmaakt van de zogenoemde Brede herwaardering.

Professoren en leraren (artikel 20)

Onder de nieuwe Overeenkomst is aangesloten bij de formulering van de desbetreffende bepaling in het Nederlandse standaardverdrag. In vergelijking met het huidige Verdrag is aldus de duur van de belastingvrijstelling die in Nederland wordt verleend aan hier tijdelijk verblijvende Zweedse professoren en leraren, verlengd van één tot twee jaren. Hierdoor is evenwicht bereikt met de fiscale behandeling die reeds thans in Zweden geldt voor Nederlandse professoren en leraren. Ter versterking van het vereiste dat het verblijf ten doel moet staan van onderwijs of onderzoek aan een universiteit, hogeschool en dergelijke, is op wens van Zweedse kant in het eerste lid nog bepaald dat het verblijf moet berusten op een uitnodiging van de betrokken instelling.

Volgens onderdeel VIII van het Protocol komt het heffingsrecht niet toe aan de woonstaat maar aan de Staat waar het onderwijs wordt gegeven of het onderzoek plaats vindt, ingeval de woonstaat van de professor of leraar in zijn nationale wetgeving geen grond heeft om de beloning daadwerkelijk te belasten. Deze uitzondering is ingegeven door de omstandigheid dat het bereik van de Zweedse belastingheffing tot een einde komt indien een Zweedse inwoner langer dan 6 maanden buitenslands verblijft, en voorkomt onbelastbaarheid van de beloning in beide Staten.

Vermogen (artikel 23)

In het derde lid is voor vermogen, gebezigd in het kader van internationale zee- en luchtvaart, als uitzondering bepaald dat het heffingsrecht niet zoals volgens de hoofdregel toekomt aan de Staat van de werkelijke leiding van de desbetreffende onderneming maar aan de woonstaat, ingeval de eerstgenoemde Staat krachtens zijn nationale wetgeving geen mogelijkheid heeft om het vermogen ten volle te belasten. Dit volgt de

vergelijkbare uitzondering in artikel 8 voor winsten van dergelijke ondernemingen. Verwezen zij naar hetgeen hierover is opgemerkt in de toelichting op artikel 8.

In onderdeel IX van het Protocol is op Zweeds verzoek bepaald dat dit artikel slechts van toepassing is zolang beide Staten een algemene vermogensbelasting heffen. Zou in een van de Staten de vermogensbelasting worden afgeschaft, dan is derhalve de andere Staat automatisch gerechtigd bij de heffing van zijn vermogensbelasting zijn nationale wetgeving onverkort toe te passen. Voor dat doel zijn dan geen heronderhandelingen nodig.

Vermijding van dubbele belasting (artikel 24)

Nederland hanteert ter voorkoming van dubbele belasting in beginsel de vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud (derde lid). Voor een aantal met name aangeduide bestanddelen van het inkomen geldt echter de verrekeningsmethode (vierde lid). Voor de nadere uitwerking van beide methodes is zoals gebruikelijk verwezen naar het Besluit ter voorkoming van dubbele belasting (Besluit van 21 december 1989, Stb. 594). In afwijking van het Nederlandse standaardverdrag alsook van het huidige Verdrag geldt de verrekeningsmethode ook voor beloningen van directeuren en commissarissen. Door de verrekeningsmethode te hanteren wordt de mogelijkheid weggenomen dat over deze beloningen in beide landen geen of vrijwel geen belasting is verschuldigd in gevallen waarin de beloning in Zweden niet of slechts gedeeltelijk in de belastingheffing wordt betrokken. De verrekeningsmethode is voorts ook van toepassing op afkoopsommen van lijfrenten; dit in lijn met de toepassing van dezelfde methode voor afkoopsommen van pensioenen volgens het Nederlandse standaardverdrag.

In afwijking van het Nederlands standaardverdrag ontbreekt in de opsomming van inkomensbestanddelen waarvoor de vrijstellingsmethode geldt, een verwijzing naar artikel 22, tweede lid. Een dergelijke verwijzing is achterwege gelaten omdat in artikel 22, tweede lid, slechts een inbreuk wordt gemaakt op de toewijzingsbepaling in het eerste lid van dat artikel, indien de desbetreffende inkomsten dienen te worden gealloceerd aan het bedrijfsvermogen van een vaste inrichting of behoren tot het beroepsvermogen van een vast middelpunt. In dat geval zijn de bepalingen van artikel 7 of artikel 14 van toepassing; verwijzingen naar die beide artikelen zijn al vermeld in de opsomming van artikel 24, derde lid. Aparte verwijzing naar artikel 22, tweede lid, is daarnaast in feite overbodig.

De door Zweden gehanteerde hoofdmethode om dubbele belasting te voorkomen is onder de nieuwe Overeenkomst evenals onder het huidige Verdrag de verrekeningsmethode (eerste lid, onderdelen a en b). Voor sociale-zekerheidsuitkeringen en overheidsbeloningen geldt evenwel de vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud (eerste lid, onderdeel c).

Evenals onder het huidige Verdrag verleent Zweden volgens onderdeel d) van het eerste lid voorts vrijstelling van belasting aan Zweedse moederondernemingen ter zake van dividenden, ontvangen van in Nederland gevestigde dochtervennootschappen. Onder het huidige Verdrag is van de vrijstelling uitgezonderd dividend dat stamt uit winst in de vorm van dividend dat de Nederlandse dochter heeft ontvangen van een dochtervennootschap in een derde Staat indien dit dividend in Nederland als gevolg van de deelnemingsvrijstelling niet aan vennootschapsbelasting is onderworpen en in Zweden niet zou zijn vrijgesteld indien de Zweedse vennootschap de aandelen van deze in een derde Staat gevestigde dochtervennootschap rechtstreeks zou hebben gehouden. Op wens van Zweden zijn onder de nieuwe Overeenkomst

verdergaande beperkingen gesteld aan de toepassing van deze vrijstelling. De nieuwe beperkingen strekken ertoe alle dividend buiten de vrijstelling te laten dat stamt uit winst die de Nederlandse dochter rechtstreeks of indirect via een gelieerde vennootschap in Nederland of in een derde Staat heeft ontvangen in de vorm van dividend, winst uit een vaste inrichting in een derde Staat of winst uit de vervreemding van vermogensbestanddelen, waaronder aandelen, in een derde Staat en die in Nederland en elders aan weinig of geen belasting onderworpen is geweest. Deze beperkingen stemmen goeddeels overeen met die welke in het kader van de recente belastinghervorming zijn opgenomen in de Zweedse nationale wetgeving waar een vergelijkbare beperkte vrijstelling is geregeld voor niet-verdragssituaties.

Hoewel de toepassing van de vrijstelling in wezen een interne aangelegenheid van Zweden is, is van Nederlandse kant mede naar aanleiding van reacties uit het Nederlandse bedrijfsleven pas met de Zweedse wens tot verdergaande beperkingen ingestemd nadat zekerheid was verkregen dat hierdoor de positie van actieve Nederlandse dochtervennootschappen niet zou worden geschaad en dat voorts vergelijkbare beperkingen ook in de relevante Zweedse belastingverdragen met andere EG-leden zullen worden opgenomen, zodat Nederland binnen de EG-landen niet in een relatief ongunstige positie kan komen.

Samengevat dient onder de nieuwe Overeenkomst te zijn voldaan aan één van de volgende voorwaarden, wil de vrijstelling van toepassing zijn.

i. De winsten waaruit het dividend wordt betaald, zijn in Nederland of elders onderworpen geweest aan een belastingdruk van ten minste 15%. Hierbij geldt als maatstaf de netto winst, berekend op basis van de Zweedse wetgeving. Ingevolge het eerste lid van onderdeel X van het Protocol, onder a), blijft bij de beoordeling of aan deze voorwaarde is voldaan, de omstandigheid dat als gevolg van verrekening van verliezen geen of minder belasting is verschuldigd over de winst, buiten beschouwing.

ii. Het dividend stamt uit winst, waaronder vermogenswinst, die, indien deze rechtstreeks als zodanig door de Zweedse moederonderneming zou zijn ontvangen, zou zijn vrijgesteld. Hiermee wordt zeker gesteld dat investeringen vanuit Zweden via Nederland in derde landen niet slechter worden behandeld dan rechtstreekse investeringen van Zweden in die landen.

iii. Het dividend stamt uit vermogenswinst behaald met de vervreemding van aandelen in een vennootschap, terwijl de vermogenswinst die bij vervreemding van de bedrijfsmiddelen van die vennootschap zou worden gegenereerd, bij rechtstreekse ontvangst door de Zweedse moederonderneming zou zijn vrijgesteld. Hoewel de Zweedse nationale wetgeving en verdragspolitiek uitgaan van vermindering ter voorkoming van dubbele belasting in de vorm van verrekening, geldt in sommige oudere Zweedse verdragen met betrekking tot onroerend goed de vrijstellingsmethode. Met de hiervoor weergegeven bepaling wordt bewerkstelligd dat bij winst, behaald met de vervreemding van aandelen in een vennootschap waarvan de activa bestaan uit onroerend goed in een land waarmee Zweden ter zake daarvan de vrijstellingsmethode is overeengekomen, in Zweden evenzeer aanspraak bestaat op een vrijstelling als bij winst behaald met de vervreemding van niet in een vennootschap ingebracht onroerend goed in dat land.

iv. Het dividend stamt uit vermogenswinst behaald met de vervreemding van aandelen in een andere Nederlandse vennootschap, waarvan de bedrijfsmiddelen niet direct of indirect bestaan uit een vaste inrichting, uit onroerend goed gelegen in een derde Staat, of uit aandelen in een vennootschap gevestigd in een derde Staat en waarvan de ingehouden winst niet bestaat uit (vermogens)winst behaald met (de vervreemding van) de genoemde activa. Hiermee wordt zeker gesteld dat

dividenden die zijn te herleiden tot winsten die direct of indirect in Nederland aan vennootschapsbelasting zijn onderworpen zonder meer in aanmerking komen voor toepassing van de Zweedse dividendvrijstelling.

Om duidelijkheid te verschaffen over de toepassing van de Zweedse dividendvrijstelling is in het eerste lid van onderdeel X van het Protocol onder b) bepaald dat het dividend zoveel mogelijk wordt geacht afkomstig te zijn uit winsten die het dividend in aanmerking doen komen voor toepassing van de vrijstelling, tenzij de Zweedse moederonderneming anders verzoekt.

Als aan geen van de voorwaarden is voldaan, zijn naar Zweden overgemaakte dividenden daar volledig belastbaar. In dat geval echter wordt in Zweden een vermindering van belasting verleend ter grootte van 10 percent van het bruto bedrag van het dividend teneinde forfaitair rekening te houden met eventuele in Nederland of in een derde land over de winsten waaruit het dividend stamt, geheven belasting. Dit geldt ook indien de onderliggende winsten volledig vrij van belasting zijn gebleven.

In het tweede lid van onderdeel X van het Protocol is een overgangsregeling opgenomen, volgens welke regeling dividenden die stammen uit (vermogens)winsten, behaald door een Nederlandse vennootschap vóór de datum van inwerkingtreding van de nieuwe Overeenkomst, nog tot en met 31 december 1993 bij uitkering naar Zweden aldaar onverkort zullen zijn vrijgesteld. Hierbij geldt uiteraard wel de voorwaarde dat de betrokken dividenden ook onder het huidige Verdrag in Zweden zouden zijn vrijgesteld. Het gevolg van deze regeling is onder meer dat betrokkenen voldoende tijd wordt gelaten om zich op de nieuwe situatie in te stellen, ook al is de nieuwe Overeenkomst eerder van toepassing.

Werkzaamheden buitengaats (artikel 25)

Op Nederlands voorstel is in de nieuwe Overeenkomst een speciale regeling opgenomen voor inkomsten en winsten uit werkzaamheden die samenhangen met de exploratie en exploitatie van de natuurlijke rijkdommen van het continentale plat, zoals gedefinieerd in het tweede lid van het onderhavige artikel. In het huidige Verdrag ontbreekt zo'n regeling. De regeling heeft praktisch gezien slechts effect voor Nederland.

Een regeling inzake werkzaamheden buitengaats is nog niet opgenomen in het Nederlandse standaardverdrag zoals gepubliceerd, maar is wel eerder overeengekomen met Canada in de Overeenkomst van 27 mei 1986 (Trb. 1986, 65), met het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland in het Protocol van 12 juli 1983 (Trb. 1983, 128) en het nadere Protocol van 24 augustus 1989 (Trb. 1989, 128) tot wijziging van de Overeenkomst van 7 november 1980 (Trb. 1980, 205), en met Noorwegen in de Overeenkomst van 12 januari 1990 (Trb. 1990, 30). De regeling met Zweden stemt in belangrijke mate overeen met de Nederlandse wetgeving ter zake en de desbetreffende bepalingen in voornoemde Overeenkomsten.

Ter zake van winst uit onderneming en inkomsten uit zelfstandige arbeid vereist de regeling voor belastingheffing door de bronstaat de aanwezigheid van een vaste inrichting respectievelijk een vast middelpunt, zoals ter zake van dergelijke winst en inkomsten die worden behaald met werkzaamheden op het vaste land.

Van een vaste inrichting of een vast middelpunt kan in dit verband reeds op grond van artikel 5 respectievelijk artikel 14 sprake zijn; deze mogelijkheid is in de tweede volzin van het eerste lid uitdrukkelijk open gelaten.

In het derde lid is echter bepaald dat, op enkele uitzonderingen na, werkzaamheden buitengaats die in totaal meer dan 30 dagen in een periode van 12 aaneengesloten maanden beslaan, bij wege van fictie steeds als een vaste inrichting worden aangemerkt. In de onderdelen a en b van het lid is een nadere uitwerking hiervan gegeven voor het geval waarin de uitvoering van een bepaald project achtereenvolgens door meerdere gelieerde ondernemingen wordt verricht. Eén en ander sluit aan bij het bepaalde in het vierde en het vijfde lid van artikel 17 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Krachtens onderdeel IV van het bij de Overeenkomst behorende Protocol wordt voorts, in overeenstemming met het bepaalde in het eerste lid, onderdeel b, 2°, en het derde lid van artikel 49 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, het bezit van exploratie- en exploitatierechten, met inbegrip van rechten op de winst uit exploratie of exploitatie, fictief aangemerkt als het bezit van onroerende zaken die gelegen zijn in de Staat waartoe de zeebodem en ondergrond behoren waarop deze rechten betrekking hebben en tevens als vermogen van een vaste inrichting die in die Staat is gevestigd. Dit stelt zeker dat winst die wordt behaald met de vervreemding van dergelijke rechten, aan de bronstaat ter belastingheffing toekomt. In het vierde lid zijn drie uitzonderingen op de aanmerking als fictieve vaste inrichting opgesomd. Deze betreffen hulp- en nevenwerkzaamheden die volgens het vierde lid van artikel 5 ook niet als een «werkelijke» vaste inrichting kunnen gelden; sleep- en ankerwerkzaamheden met behulp van speciaal daarvoor ontworpen schepen; en internationaal vervoer per schip of luchtvaartuig van personeel of goederen, waarop de bepalingen van artikel 8 van toepassing blijven. In verband met laatstbedoelde uitzondering is in onderdeel II van het Protocol zekerheidshalve nog tot uitdrukking gebracht dat de aan- en afvoer van bevoorrading en vervoer van personeel tussen het vaste land en plaatsen op het continentale plat van dezelfde Staat niet als internationaal vervoer gelden.

Het vijfde lid bevat een bepaling volgens welke in geval van werkzaamheden buitengaats in de uitoefening van zelfstandige arbeid fictief de aanwezigheid van een vast middelpunt wordt vastgesteld wanneer de werkzaamheden een aaneengesloten periode van 30 dagen of meer beslaan. De formulering van de hierbij in aanmerking te nemen periode, die enigszins afwijkt van die in het derde lid voor het vaststellen van een fictieve vaste inrichting, spoort met het te dezer zake bepaalde in het tweede lid van artikel 49 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964.

Volledigheidshalve zij opgemerkt dat de vaststelling van de aan een fictieve vaste inrichting of een fictief vast middelpunt toe te rekenen inkomsten geschiedt aan de hand van de normale regels van artikel 7 respectievelijk artikel 14.

Inkomsten uit arbeid in dienstbetrekking, verricht in samenhang met werkzaamheden van een «werkelijke» – in de zin van artikel 5 – of een fictieve vaste inrichting buitengaats, komen volgens het zesde lid steeds ter belastingheffing toe aan de Staat waar de arbeid feitelijk heeft plaatsgevonden. Deze regeling stemt overeen met de voor inkomsten uit dienstbetrekking geldende hoofdregel, zoals neergelegd in artikel 15, eerste lid, van de Overeenkomst en houdt in feite een onweerlegbaar vermoeden in dat deze inkomsten ten laste komen van de vaste inrichting buitengaats.

Krachtens het zevende lid verleent Nederland voor winsten en inkomsten die op grond van het onderhavige artikel in Zweden mogen worden belast, aan zijn inwoners aftrek ter voorkoming van dubbele belasting volgens de in artikel 24 uitgewerkte vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud, mits schriftelijk bewijs wordt overgelegd van betaling van belasting in Zweden ter zake van de betrokken winst of inkomsten. Deze voorwaarde is opgenomen omdat bij werkzaamheden buitengaats het risico dat belasting wordt ontgaan groter is dan bij werkzaamheden op het vaste land. Aan Zweedse kant geldt voor

Zweedse inwoners in spiegelbeeldige situaties een aftrek volgens de verrekeningsmethode krachtens de bepalingen van artikel 24, evenzo als voor winsten en inkomsten uit werkzaamheden op het vaste land.

Non-discriminatie (artikel 26)

In vergelijking met het huidige Verdrag en het Nederlandse standaardverdrag is in de nieuwe Overeenkomst op Nederlands initiatief in het vijfde lid nog een bepaling opgenomen waarbij beide Staten onder bepaalde voorwaarden zich ertoe verplichten aftrek te verlenen wegens premies voor een pensioen, een sociaal-verzekeringpensioen inbegrepen, betaald aan een lichaam of fonds in de andere Staat, op dezelfde voet als premies die worden betaald aan eigen lichamen en fondsen. Deze regeling is bedoeld voor gevallen waarin werknemers in concernverband worden uitgezonden naar de andere Staat; de gestelde voorwaarden zijn ook daarop afgestemd. De regeling sluit aan bij wensen uit het Nederlandse bedrijfsleven en komt in vrijwel identieke vorm voor in het belastingverdrag met Canada (Trb. 1986, 65). Op verzoek van Zweden is voorts uitdrukkelijk de mogelijkheid geopend voor de bevoegde autoriteiten om in gezamenlijk overleg hierbij aanvullende uitvoeringsregels vast te stellen. Wat Zweden betreft is met name te denken aan de voorwaarde dat in voorkomende gevallen belanghebbende instemt met belastingheffing in Zweden van de latere pensioenuitkeringen indien hij ten tijde van het genieten van de uitkeringen nog inwoner daar zou zijn. Voor deze belastingheffing, die wel door de Overeenkomst wordt toegestaan, biedt namelijk de Zweedse wetgeving niet rechtstreeks grond. Aan Nederlandse kant vloeit in spiegelbeeldige gevallen de belastbaarheid van de uitkeringen als inkomsten uit vroegere dienstbetrekking of als periodieke uitkeringen reeds uit de inkomstenbelastingwetgeving voort.

Regeling voor onderling overleg (artikel 27)

Het vijfde lid van dit artikel bevat een delegatiebepaling op grond waarvan uitvoeringsvoorschriften kunnen worden opgesteld in verband met uit de Overeenkomst voortvloeiende vrijstelling of restitutie van bronbelasting. Vanwege de systematiek is er de voorkeur aan gegeven om, in plaats van drie afzonderlijke bepalingen in respectievelijk het dividend-, interest- en royaltyartikel, slechts één bepaling ter zake op te nemen in de regeling voor onderling overleg.

Uitwisseling van inlichtingen (artikel 28)

In de nieuwe Overeenkomst is de regeling voor uitwisseling van inlichtingen uit het Nederlandse standaardverdrag overgenomen. De nieuwe regeling is beduidend ruimer dan die in het huidige Verdrag. Achterwege zijn gelaten de bestaande beperkingen dat de gevraagde gegevens bij de aangezochte Staat geordend voor handen moeten zijn, dat gegevens, verkregen van banken en verzekeringsmaatschappijen, niet uitgewisseld behoeven te worden en dat, waar gegevens worden gevraagd voor de toepassing van nationale wetgeving, het gebruik ervan de bestrijding van wetsontduiking moet dienen. Verder is de kring van personen te wier kennis de gegevens mogen komen, uitgebreid met medewerkers van het Openbaar Ministerie en de belastingrechter.

Bijstand bij invordering (artikel 29)

Evenals in het bestaande Verdrag is in de nieuwe Overeenkomst een regeling inzake wederzijdse bijstand bij invordering opgenomen. De

nieuwe regeling omvat de essentie van de oude, maar is gedetailleerder uitgewerkt. Voor haar bewoordingen is op Nederlands voorstel in belangrijke mate aansluiting gezocht bij de bepalingen van het onder auspiciën van de O.E.S.O. en de Raad van Europa totstandgebrachte en door Nederland en Zweden mede ondertekende multilaterale Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in fiscale aangelegenheden (Straatsburg, 25 januari 1988; Trb. 1991, 4). Zoals is aangegeven in de desbetreffende brief van de eerste ondergetekende van 17 juli 1990 (Kamerstukken II, vergaderjaar 1989-1990, 21 300 IX B, nr. 48) is de Regering voornemens bij de bekrachtiging van het multilaterale Verdrag een voorbehoud te maken ter zake van onder meer de bijstand bij invordering. In de bilaterale verhouding met Zweden zijn echter reeds goede ervaringen met wederzijdse bijstand bij invordering opgedaan en is er geen bezwaar tegen het continueren van een regeling daarover in de nieuwe Overeenkomst. Overigens behoeven het multilaterale Verdrag en de voorgenomen voorbehouden daarbij nog goedkeuring van de beide Kamers der Staten-Generaal.

Van de in de nieuwe regeling opgenomen elementen die niet in genoemd multilateraal Verdrag voorkomen, zijn de belangrijkste een bepaling die gijzeling uitsluit als invorderingsinstrument (tweede lid), een bepaling inzake de ter vaststelling van het in te vorderen bedrag te hanteren wisselkoers (zevende lid), een bepaling krachtens welke in nader overleg kan worden overeengekomen dat ter zake van schulden van geringe omvang geen bijstand bij invordering behoeft te worden verleend (dertiende lid) en een bepaling waarbij wederzijds wordt afgezien van een vergoeding wegens in verband met verleende bijstand gemaakte kosten (veertiende lid).

Op Zweeds verzoek is in de eerste volzin van het derde lid de in het multilaterale bijstandsverdrag opgenomen eis dat de belastingaanslag ter zake waarvan om bijstand bij invordering wordt verzocht, onherroepelijk moet vaststaan, afgezwakt voor gevallen waarin de aanslag is opgelegd uit hoofde van binnenlandse belastingplicht in de verzoekende Staat. In die gevallen is voldoende dat op het moment waarop het verzoek om bijstand wordt gedaan, de aanslag niet wordt betwist. Gezien het feit dat in Zweden veel langer dan in Nederland de mogelijkheid openstaat voor beroep tegen een aanslag, zou een onverkort volgen van het multilaterale bijstandsverdrag op dit punt relatief ongunstig uitwerken voor Zweden. De bedoelde gedeeltelijke afzwakking is een zekere tegemoetkoming aan Zweden voor dit probleem.

De bepaling uit het huidige Verdrag dat geen bijstand behoeft te worden verleend bij de invordering van schulden van eigen onderdanen of lichamen – welke bepaling ook niet in meergenoemd multilateraal Verdrag voorkomt – is niet overgenomen in de nieuwe regeling.

Inwerkingtreding (artikel 32)

De Overeenkomst treedt in overeenstemming met het Nederlandse standaardverdrag in werking op de dertigste dag na de laatste der beide data waarop de beide regeringen elkaar schriftelijk hebben medegedeeld dat de in hun onderscheiden Staten daartoe geldende grondwettelijke vereisten zijn vervuld. Het bestaande Verdrag zal dan buiten werking treden. De nieuwe Overeenkomst vindt daarna toepassing voor belastingjaren en -tijdvakken die aanvangen op of na 1 januari van het kalenderjaar dat volgt op dat waarin de Overeenkomst in werking treedt. Tot zolang zal het bestaande Verdrag nog van toepassing blijven.

Zoals vermeld in de toelichting op artikel 24 geldt voor de toepassing van de Zweedse dividendvrijstelling ingevolge onderdeel X van het Protocol een overgangsregeling.

Beëindiging (artikel 33)

De nieuwe Overeenkomst wordt in beginsel voor onbepaalde tijd aangegaan. Na verloop van een periode van 5 jaren vanaf haar inwerkingtreding kan zij echter door elk van beide Staten worden beëindigd met inachtneming van een opzegtermijn van ten minste 6 maanden vòòr het verstrijken van een kalenderjaar. De Overeenkomst houdt in dat geval op van toepassing te zijn voor de belastingjaren en -tijdvakken die volgen op het kalenderjaar waarin de kennisgeving van beëindiging is gedaan. Eén en ander volgt het Nederlandse standaardverdrag.

Koninkrijkspositie

Evenals het huidige Verdrag is de nieuwe Overeenkomst wat het Koninkrijk betreft uitsluitend aangegaan voor Nederland. Ingevolge artikel 32 kunnen de bepalingen van de Overeenkomst evenwel worden uitgebreid tot Aruba en de Nederlandse Antillen. Indien tot uitbreiding wordt overgegaan, zal zulks in overeenstemming met artikel 31 geschieden door middel van (een) ter zake afzonderlijk te sluiten overeenkomst(en) tussen het Koninkrijk en Zweden voor de Nederlandse Antillen en/of Aruba.

De Staatssecretaris van Financiën,
M. J. J. van Amelsvoort

De Staatssecretaris van Buitenlandse Zaken,
P. Dankert