

Vergaderjaar 1987–1988

20425

Overeenkomst met Turkije tot het vermijden van dubbele belasting, met Protocol; Ankara, 27 maart 1986

Nr. 1

Ter griffie van de Eerste en van de Tweede Kamer der Staten-Generaal ontvangen op 26 januari 1988. De wens dat deze overeenkomst aan de uitdrukkelijke goedkeuring van de Staten-Generaal zal worden onderworpen, kan door of namens een of 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 25 februari 1988.

BRIEF VAN DE MINISTER VAN BUITENLANDSE ZAKEN

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

's-Gravenhage, 23 januari 1988

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 27 maart 1986 te Ankara tot stand gekomen Overeenkomst tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Republiek Turkije tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen, met Protocol (Trb. 1986, 67 en 1987, 197).²

Een toelichtende nota bij deze overeenkomst gelieve u hiernevens aan te treffen.

De goedkeuring wordt alleen voor Nederland gevraagd.

De Minister van Buitenlandse Zaken,
H. van den Broek

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

Algemeen

In 1985 en in 1986 hebben met Turkije besprekingen plaatsgevonden over een bilaterale regeling ter vermindering van dubbele belasting op het gebied van de belastingen naar het inkomen. Deze besprekingen zijn uitgemond in de thans hierbij ter goedkeuring voorgelegde Overeenkomst met bijbehorend Protocol, ondertekend op 27 maart 1986 in Ankara.

Volgens vast gebruikt diende als uitgangspunt van de besprekingen de modelconventie met bijbehorend commentaar, zoals door het Fiscale Comité van de OESO in 1963 opgesteld en in 1977 gewijzigd (in het vervolg: het OESO-model). Dientengevolge komen de opbouw, inhoud en bewoordingen van de onderhavige Overeenkomst in het algemeen overeen met het gebruikelijke patroon van andere recentelijk door het Koninkrijk voor wat Nederland betreft gesloten belastingverdragen. In een aantal in de Overeenkomst neergelegde bepalingen is echter van de door het OESO-model getrokken lijnen afgeweken. Deze afwijkingen vinden hun grond in het verdragsbeleid van de beide landen, de inzichten die zijn ontwikkeld door de VN-groep van deskundigen terzake van belastingverdragen tussen ontwikkelde landen en ontwikkelingslanden, zoals deze zijn neergelegd in de «United Nations Model Double Taxation Convention» (in het vervolg: VN-model) en specifieke bepalingen in de wederzijdse nationale fiscale wetgevingen.

Naar de mening van de eerste ondergetekende weerspiegelen de in de Overeenkomst neergelegde regelingen een resultaat dat in het licht van de over en weer naar voren gebrachte wensen als evenwichtig kan worden beschouwd.

In het hierna volgende worden de artikelen van de Overeenkomst, in het bijzonder die welke enigszins afwijken van het OESO-model, nader toelicht.

Artikelsgewijze toelichting

Personen waarop de Overeenkomst van toepassing is (artikel 1)

In overeenstemming met het OESO-model is de Overeenkomst in beginsel alleen van toepassing op inwoners van Nederland en/of Turkije. Behoudens het bepaalde in artikel 24 kunnen inwoners van derde landen derhalve geen beroep doen op toepassing van de Overeenkomst.

Belastingen waarop de Overeenkomst van toepassing is (artikel 2)

De Overeenkomst geldt alleen voor belastingen naar het inkomen. De Overeenkomst geldt niet voor belastingen naar het vermogen, aangezien Turkije dergelijke heffingen niet kent.

Zoals gebruikelijk in de recente belastingverdragen wordt in deze Overeenkomst onder het begrip Nederlandse belasting mede verstaan het zogenaamde winstaandeel, verschuldigd krachtens de Mijwewet 1810, respectievelijk de Mijwewet Continentaal Plat 1965.

Algemene begripsbepalingen (artikel 3)

De Overeenkomst bevat de gebruikelijke begripsomschrijvingen.

De in onderdeel b van het eerste lid opgenomen omschrijvingen van het begrip «Nederland» en van het begrip «Turkije» omvatten tevens het continentale plat van beide landen.

In bepaling I van het Protocol is met betrekking tot onderdeel e van het eerste lid van artikel 3 een bepaling opgenomen die ziet op bepaalde «joint ventures», te weten (tijdelijke) samenwerkingsverbanden die worden

Gelet op het bepaalde in artikel 25a, vierde lid juncto derde lid, onder b, van de Wet op de Raad van State, blijft openbaarmaking van het advies van de Raad van State en het nader rapport achterwege.

aangegaan ter uitvoering van een constructiewerkzaamheid in Turkije. Deze worden namelijk onder bepaalde omstandigheden voor de toepassing van de Turkse fiscale wetgeving als rechtspersoon aangemerkt en daarom zelfstandig in de Turkse belastingheffing betrokken. Zonder nadere regelgeving zouden inwoners van Nederland die deelnemen in zo'n speciale «joint venture» in Turkije onderworpen worden aan belastingheffing in Turkije. Dit zelfs indien de activiteiten van die «joint venture» geen vaste inrichting opleveren, omdat de duur van de aangenomen opdracht de termijn zoals genoemd in het derde lid van artikel 5 niet overschrijdt. Om te voorkomen dat het begrip vaste inrichting op die wijze zou worden uitgehold, is in bepaling I van het Protocol vastgelegd dat zulk een samenwerkingsverband alleen dan voor de toepassing van de Turkse fiscale wetgeving als rechtspersoon wordt aangemerkt, indien de duur van de ten behoeve van de aangenomen opdracht in Turkije verrichte activiteiten de in het derde lid van artikel 5 genoemde termijn overschrijdt. Op die wijze wordt bereikt dat Nederlandse bouwers op gelijke voorwaarden in Turkije in de belastingheffing worden betrokken, ongeacht of zij hun activiteiten in Turkije zelfstandig verrichten, dan wel met behulp van een «joint venture».

Fiscale woonplaats (artikel 4)

Voor gevallen van dubbele woonplaats bij natuurlijk personen bevat de Overeenkomst de gebruikelijke conflictregels.

Waar het de vaststelling van de vestigingsplaats van een lichaam betreft, bleek het voor Turkije niet mogelijk de plaats van werkelijke leiding als criterium te hanteren. Turkije wilde voor de vaststelling van de vestigingsplaats van een lichaam aansluiten bij de plaats van oprichting. Naar Nederlandse inzichten omvat de zinsnede «enige andere soortgelijke omstandigheid», als gebezigd in het eerste lid van artikel 4, mede de plaats van oprichting.

Desondanks wilde Turkije de plaats van oprichting als criterium voor het inwonerschap van een lichaam uitdrukkelijk genoemd zien.

Van Nederlandse zijde is met deze Turkse wens ingestemd, zodat in het eerste lid van artikel 4 het van Turkse zijde afkomstige begrip «wettelijk hoofdkantoor» («legal head office») is opgenomen. Teneinde misverstanden te voorkomen is dit begrip, zowel voor de toepassing in Nederland als voor de toepassing in Turkije, in onderdeel f van het eerste lid van artikel 3 nader gedefinieerd. Voor Nederland betekent het begrip wettelijk hoofdkantoor de plaats van oprichting ingevolge de Nederlandse wetgeving en voor Turkije de zetel («registered office») als bedoeld in het Turkse Wetboek van koophandel. Op grond van het Turkse Wetboek van koophandel heeft een lichaam zijn zetel in Turkije, indien dat lichaam naar Turks recht is opgericht.

Bij aanwezigheid van een dubbele vestigingsplaats van een lichaam prevaleert krachtens het derde lid van artikel 4 de plaats van zijn werkelijke leiding. Ingevolge de voorwaarden van de Turkse nationale wetgeving zal een naar Turks recht opgericht lichaam veelal zijn plaats van werkelijke leiding in Turkije hebben. In die gevallen waar de plaats van de werkelijke leiding van een lichaam echter niet samenvalt met de plaats van zijn wettelijke hoofdkantoor zullen beide verdragsstaten in overleg vaststellen waar het lichaam van de toepassing van de Overeenkomst is gevestigd.

Vaste inrichting (artikel 5)

De bepalingen in de Overeenkomst betreffende de belastingheffing over winsten van ondernemingen volgen in hoofdzaak het patroon van de bepalingen zoals dat is neergelegd in de artikelen 5 en 7 van het OESO-model.

In het derde lid is voor de bouw- en constructiewerkzaamheden een termijn van 6 maanden vastgelegd. Deze afwijking van het OESO-model is door Nederland in het verleden al meerdere malen geaccepteerd.

Het begrip vaste vertegenwoordiger, zoals omschreven in het vijfde lid, komt in principe overeen met de definitie van vaste vertegenwoordiger in het OESO-model. In onderdeel b van het vijfde lid is weliswaar – in afwijking met het overeenkomstige artikel in het OESO-model – een bepaling opgenomen waarin uitdrukkelijk wordt vastgelegd dat ook de vertegenwoordiger die geen machtiging heeft om voor of namens de onderneming in het andere land overeenkomsten af te sluiten, maar die overigens wel alle met de verkoop van goederen in dat land samenhangende activiteiten verricht, zal worden aangemerkt als een afhankelijke vertegenwoordiger. Deze bepaling is echter in overeenstemming met de gedachte die ten grondslag ligt aan de omschrijving van het begrip vaste vertegenwoordiger in het OESO-model en leidt derhalve niet tot een uitbreiding van het begrip. In bepaling III van het Protocol is vervolgens vastgelegd dat het enkele feit dat een onafhankelijke vertegenwoordiger uit voorraad goederen levert, op zichzelf beschouwd nog niet betekent dat die vertegenwoordiger is aan te merken als een afhankelijke vertegenwoordiger als bedoeld in onderdeel b van het vijfde lid.

Inkomsten uit onroerende goederen (artikel 6)

De bewoordingen van artikel 6 komen vrijwel geheel overeen met die van het overeenkomstige artikel in het OESO-model. Het begrip inkomsten uit onroerend goed omvat derhalve niet de hypothecaire interest (zie daarvoor artikel 11).

Op grond van paragraaf 2 van artikel 6 juncto bepaling IV, eerste lid van het Protocol omvat het begrip «onroerend goed» tevens visplaatsen, gelegen binnen het territorium van de verdragsstaten. Deze uitbreiding is op Turks verzoek opgenomen en ziet op een specifieke wijze van visserij in Turkije vanuit vaste stellages die in het water opgericht zijn.

Ingevolgde de Turkse nationale fiscale wetgeving wordt een octrooi aangemerkt als een onroerende zaak. Vergoedingen voor het gebruik van, het recht van gebruik van, of de verkoop van een octrooi vallen onder de omschrijving van het begrip royalty's, zoals gebezigd in het vierde lid van artikel 12, zodat voor de toepassing van deze Overeenkomst op bedoelde vergoedingen het regime voor royalty's van toepassing is. Volledigheidshalve is in bepaling IV, tweede lid van het Protocol ook nog vastgelegd dat inkomensbestanddelen waarop artikel 12 van de Overeenkomst van toepassing is, buiten het bereik vallen van artikel 6.

Winst uit onderneming (artikel 7)

Qua opzet komt dit artikel overeen met artikel 7 van het OESO-model. In eerste instantie werd van Turkse zijde de tekst van het VN-model bepleit, en wel met name de in dat artikel opgenomen «force-attractive». Nederland is geen voorstander van een «force-attractive» bij de vaststelling van de aan een vaste inrichting toe te rekenen ondernemingswinst. Uiteindelijk heeft Nederland Turkije ervan kunnen overtuigen om in te stemmen met een beperkte mate van «force-attractive» en dan nog alleen onder bepaalde voorwaarden (bepaling V, eerste lid van het Protocol). Namelijk, indien een onderneming van de ene verdragsstaat in de andere verdragsstaat, buiten de door die onderneming in die andere verdragsstaat gevestigde vaste inrichting om, dezelfde of met de door die onderneming middels die vaste inrichting vergelijkbare goederen verkoopt of diensten verricht en de fiscale autoriteit van die andere verdragsstaat bewijst dat dit geschiedt met het oog op het ontgaan van belastingheffing in die andere verdragsstaat, dan wordt de door die onderneming met de verkoop of dienstverlening buiten de vaste inrichting om behaalde winst

eveneens toegerekend aan de in die andere verdragsstaat gevestigde vaste inrichting.

Daarnaast is in bepaling V, tweede lid van het Protocol een interpretatieve bepaling neergelegd met betrekking tot zogenaamde «turn key projects». Inhoudelijk wijkt deze door Nederland voorgestelde bepaling niet af van de Nederlandse en Turkse opvattingen op dit punt, doch het werd desalniettemin nuttig geacht deze eenstemmige opvatting te verwoorden met het oog op het uitstralingseffect dat daarvan kan uitgaan op onderhandelingen met landen die van een ander standpunt blijk geven.

Teneinde te voorkomen dat er verschil in uitleg zou optreden omtrent de aftrekbaarheid van hoofdkantoorkosten bij het bepalen van de winst van een vaste inrichting wenste Turkije — in eerste instantie in de tekst van de Overeenkomst zelf — de tekst van het derde lid van artikel 7 van het OESO-model uit te breiden met een verduidelijking omtrent de toepassing ervan. Aangezien de door Turkije bepleite verduidelijking qua strekking overeenstemde met punt 17 van het officiële commentaar op het derde lid van artikel 7 van het OESO-model, heeft Nederland met dit verzoek van Turkse zijde ingestemd. Op verzoek van Nederland is een en ander echter opgenomen in bepaling V, derde lid van het Protocol.

Zeevaart, luchtvaart en wegtransport (artikel 8)

In het eerste lid van artikel 8 is vastgelegd dat de winsten behaald met de exploitatie van schepen en luchtvaartuigen in het internationale verkeer uitsluitend ter heffing zijn toegewezen aan de verdragsstaat waar de internationale vervoersonderneming is gevestigd. De bepalingen neergelegd in dit artikel, zijn eveneens van toepassing op winsten behaald met de exploitatie van voertuigen in het internationale wegtransport.

Verbonden ondernemingen (artikel 9)

In artikel 9 is het zogenaamde «arm's length»-beginsel neergelegd. Het eerste lid stemt overeen met de bewoordingen van artikel 9 van het OESO-model.

Op verzoek van Turkije is aan het tweede lid van artikel 9 van het OESO-model een zinsnede toegevoegd waaruit blijkt dat de ene verdragspartner niet verplicht is een coresponderende winstcorrectie toe te passen, indien hij de oorspronkelijke winstcorrectie van de andere verdragspartner niet juist acht. Turkije is namelijk bevreesd dat zonder deze toevoeging, de tekst van het tweede lid van artikel 9 van het OESO-model te dwingend zou zijn, waardoor Turkije ook in geval het de oorspronkelijke correctie niet terecht acht, automatisch tot een coresponderende correctie zou zijn gehouden.

Sinds kort wordt er door Nederland naar gestreefd aan het eerste lid van artikel 9 van het OESO-model een bepaling toe te voegen die tot uitdrukking brengt, dat de enkele omstandigheid dat een moedervernootschap met haar dochtervernootschap in het andere land een zogenaamde «cost-sharing»-overeenkomst of dienstverleningsovereenkomst heeft gesloten, op zichzelf niet met zich brengt dat inbreuk is gemaakt op het «arm's length»-beginsel. Turkije was bereid in te stemmen met deze wens van Nederlandse zijde, doch drong aan op een opname ervan in het Protocol (bepaling VI van het Protocol). Volledigheidshalve zij nog vermeld dat de feitelijke inhoud van zo'n «cost-sharing»- of dienstverleningsovereenkomst uiteraard wel aan het «arm's length»-beginsel mag worden getoetst.

De Turkse nationale bronheffing op dividenden bedraagt 25%. Aanvankelijk was Turkije niet bereid in de Overeenkomst af te wijken van zijn verdragsbeleid om voor deelnemingsdividenden een bronheffing van 15% overeen te komen.

Ook in de door Turkije met andere landen gesloten overeenkomsten ter vermijding van dubbele belasting is voor deelnemingsdividenden dit percentage vastgelegd. Van Turkse zijde werd daarbij gewezen op het Decreet no. 86/9206 (Official Gazette no. 18689), dat op 9 maart 1985 door de Turkse regering is uitgevaardigd en op grond waarvan Turkije ter bevordering van de investeringen onder meer het nationale bronheffings-tarief ten aanzien van deelnemingsdividenden tot 0% terugbrengt, onder de voorwaarde dat die dividenden in de woonstaat van de genietter onbelast blijven.

In Nederland blijven deelnemingsdividenden als bedoeld in artikel 13 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 onbelast, ook indien de deelnemingsdividenden afkomstig zijn van een in het buitenland gevestigde dochtermaatschappij. In dat geval leidt toepassing van het Decreet ertoe dat in Turkije geen bronheffing zal worden ingehouden op deelnemingsdividenden, uitgekeerd door een in Turkije gevestigde dochtermaatschappij aan haar Nederlandse moedermaatschappij.

In de Overeenkomst is in beginsel een bronheffingstarief voor deelnemingsdividenden van maximaal 15% opgenomen. In bepaling IX van het Protocol is echter geregeld dat, zolang een in Nederland gevestigde moedermaatschappij in Nederland geen vennootschapsbelasting is verschuldigd over het door haar Turkse dochtermaatschappij uitgekeerde deelnemingsdividend, het bronheffingstarief voor deelnemingsdividenden – anders dan de in het tweede lid van artikel 10 vermelde 15% – waar het Turkije betreft 10% zal bedragen en waar het Nederland betreft 5%. Hiermee wordt bereikt dat in geval Turkije zou besluiten het Decreet van 9 maart 1985 in te trekken, in Turkije slechts 10% wordt ingehouden op de deelnemingsdividenden die een Turkse dochtermaatschappij uitkeert aan haar Nederlandse moedermaatschappij.

Het aldus bereikte resultaat steekt gunstig af in vergelijking tot datgene wat door andere landen op het gebied van belastingverdragen met Turkije is gerealiseerd. Welke dividenden als deelnemingsdividenden voor de toepassing van dit artikel moeten worden gekwalificeerd, stemt overeen met hetgeen is vastgelegd in de overeenkomstige bepaling van het OESO-model waarin een deelneming van 25% als uitgangspunt wordt genomen. Voor dividenden die niet in een deelnemingsverhouding worden uitgekeerd, is een bronheffing van maximaal 20% overeengekomen.

Voor dividenden die in Nederland niet zijn vrijgesteld van belastingheffing op grond van de deelnemingsvrijstelling en waarover Turkije in het kader van het bevorderen van investeringen minder bronheffing inhoudt dan in gevolge de Overeenkomst is toegestaan, is van Nederlandse zijde ingestemd met een «tax sparing credit». Zoals uit onderdeel d van het tweede lid van artikel 23 blijkt, zal Nederland ook een verrekening verlenen tot het tarief, genoemd in onderdeel b van het tweede lid van artikel 10, respectievelijk het tarief genoemd in bepaling IX van het Protocol waar het Turkije betreft, indien Turkije in voorkomende gevallen bedoelde dividenden in het kader van het bevorderen van investeringen aan een lager bronheffingstarief onderwerpt. Zulks vindt toepassing onder voorbehoud dat het nationale bronheffingstarief voor dividenden in Turkije niet daalt beneden het tarief als genoemd in onderdeel b van het tweede lid van artikel 10, respectievelijk bepaling IX van het Protocol. Bij een lager nationaal bronheffingstarief in Turkije wordt in Nederland slechts verrekening verleend tot maximaal dat lagere tarief. Overigens geldt de bepaling van onderdeel d van het tweede lid van artikel 23 slechts voor een periode van 10 jaar na inwerkingtreding van de Overeenkomst. Deze periode kan in overleg tussen beide verdragsstaten worden verlengd.

Voor de formulering van het tweede lid, respectievelijk het zesde lid van het onderhavige artikel is op verzoek van Turkije aangesloten bij de bewoordingen van artikel 10 van het OESO-model van 1963. Hoewel in genoemde leden de woorden «uiteindelijk gerechtigde» niet worden gebezigd, zijn beide partijen van mening dat de daarin gebezigde term «genieter» moet worden opgevat als de uiteindelijk gerechtigde tot dat dividend. Verdragsluitende partijen hebben dezelfde opvattingen met betrekking tot de uitleg van de overeenkomstige bepalingen in de artikelen 11 en 12.

De Turkse fiscale wetgeving kent een zogenaamde «branch profit tax», waarvan het tarief overeenstemt met het nationale bronheffingstarief voor dividenden. Turkije wenste dat deze nationale heffingsbevoegdheid ook onder de Overeenkomst behouden zou blijven, bij welke wens Nederland zich uiteindelijk heeft neergelegd onder de voorwaarde dat in de Overeenkomst een aantal beperkingen op de toepassing van de «branch profit tax» zouden worden opgenomen.

Deze beperkingen hebben enerzijds betrekking op de heffingsgrondslag voor de «branch profit tax» en anderzijds op het toe te passen tarief. Voor het tarief is aansluiting gezocht bij het in de Overeenkomst overeengekomen bronheffingstarief voor deelnemingsdividenden. Om de vergelijking met de dividenduitkeringen meer gestalte te geven, is eveneens overeengekomen om bij de heffing van de «branch profit tax» ervan uit te gaan dat slechts de helft van de winst die een in Turkije gevestigde vaste inrichting realiseert aan het Nederlandse hoofdkantoor wordt overgedragen. Dit uitgangspunt komt tot uitdrukking in het feit dat het tarief van de «branche profit tax» is vastgesteld op de helft van het ingevolge de Overeenkomst op deelnemingsdividenden van toepassing zijnde bronheffingstarief. Toepassing van de eerdergenoemde Protocolbepaling (bepaling IX) betekent dat Turkije het tarief voor de «branch profit tax» zal terugbrengen tot maximaal 5% (zijnde 50% van 10%).

In de praktijk zal Turkije voornamelijk echter geen gebruik maken van dit heffingsrecht, aangezien het eerdergenoemde Decreet van 9 maart 1985, op grond waarvan het Turkse nationale bronheffingstarief wordt teruggebracht naar 0%, indien de aan die bronheffing onderworpen Turkse inkomensbestanddelen in de woonstaat van de genieter onbelast blijven, ook van toepassing is op zogenaamde «branch profits». Nu op grond van de Nederlandse regels ter voorkoming van dubbele belasting de winst die een in Nederland gevestigde onderneming behaalt met behulp van een in Turkije gevestigde vaste inrichting in Nederland van belastingheffing zal zijn vrijgesteld, zal toepassing van het Decreet ertoe leiden dat in Turkije geen bronheffing zal worden ingehouden op de winsten van de in Turkije gevestigde vaste inrichtingen van Nederlandse ondernemingen.

Ten slotte is in bepaling VIII van het Protocol vastgelegd dat de termijnen, zoals neergelegd in de wederzijdse nationale fiscale wetgevingen, ook van toepassing zijn op verzoeken om teruggave van de ingevolge het bepaalde in het tweede lid van respectievelijk de artikelen 10, 11 en 12 ten onrechte teveel ingehouden bronheffing.

Interest (artikel 11)

Ook voor interest kent de Turkse nationale fiscale wetgeving een algemeen bronheffingstarief van 25%. In de door Turkije met andere landen gesloten overeenkomsten ter vermijding van dubbele belasting is Turkije slechts eenmaal bereid gebleken akkoord te gaan met een bronheffingstarief van minder dan 15%. Gedoeld wordt op de Overeenkomst ter vermijding van dubbele belasting gesloten tussen Turkije en Korea, in welke Overeenkomst voor leningen met een looptijd van twee jaar of meer een bronheffing van maximaal 10% is overeengekomen. Turkije was bereid deze bepaling ook in de met Nederland te sluiten belastingovereenkomst op te nemen (onderdeel a van het tweede lid).

In het derde lid is vastgelegd dat Turkije geen bronheffing zal inhouden op interest die De Nederlandsche Bank, dan wel Nederlandse overheid uit Turkije ontvangt.

In het negende lid is ten slotte bepaald dat het interestartikel niet van toepassing is op het zogenaamde leverancierskrediet.

Voor de andere dan de hiervoor bedoelde interest kent de Overeenkomst een bronheffingstarief van 15% (onderdeel b van het tweede lid).

De definitie van interest in het vijfde lid omvat mede hypothecaire interest.

De door Turkije geheven bronheffing op interest zal in Nederland worden verrekend met de belasting die de genietter van de interest daarover in Nederland uiteindelijk is verschuldigd. Evenals bij dividenden het geval is, is het mogelijk dat in Turkije in het kader van het bevorderen van investeringen in Turkije onder bepaalde voorwaarden minder bronheffing wordt ingehouden op uitgaande interest, dan ingevolge het bepaalde in het tweede lid is toegestaan. Ook in dit geval is er van Nederlandse zijde mee ingestemd, dat voor een dergelijke uit Turkije ontvangen interest in Nederland een «tax sparing credit» zal worden verleend tot maximaal de in het tweede lid genoemde tarieven. Evenals bij dividenden het geval is, is de toepassing van deze bepaling aan een termijn van 10 jaar geboden (artikel 23, tweede lid, onderdeel d) en vindt de bepaling alleen toepassing, zolang het Turkse nationale bronheffingstarief voor interest terzake van de betrokken interest niet daalt beneden de tarieven als genoemd in het tweede lid van artikel 11.

Royalty's (artikel 12)

De nationale bronheffingstarieven op royalty's in Turkije variëren tussen de 20 en de 25%. In de Overeenkomst is uiteindelijk een bronheffing voor royalty's van maximaal 10% opgenomen.

De door Turkije geheven bronbelasting zal in Nederland worden verrekend met de belasting die de genietter van de royalty's daarover in Nederland uiteindelijk is verschuldigd. In het geval door Turkije in het kader van het bevorderen van investeringen in Turkije minder bronbelasting op uitgaande royalty's wordt ingehouden dan op grond van het bepaalde in het tweede lid van artikel 12 is toegestaan, dan zal Nederland onder dezelfde voorwaarden als hiervoor vermeld bij dividenden en interest niettemin een verrekening toestaan die in beginsel 10% van die royalty's belooft (artikel 23, tweede lid, onderdeel d).

In Turkije is de laatste tijd een ontwikkeling geconstateerd waarbij in toenemende mate licentie-overeenkomsten worden gepresenteerd als verkoop van het patent zelf. Achtergrond van deze ontwikkeling zou zijn het ontgaan van de relatief hoge bronheffing op royalty's in Turkije. Teneinde deze ontwikkeling tegen te gaan, is van Turkse zijde verzocht de bepaling inzake royalty's ook van toepassing te doen zijn op winsten, gerealiseerd bij de verkoop van patenten en dergelijke. Nederland wenste niet aan dit verzoek tegemoet te komen, omdat bij reële verkoop de bepalingen van artikel 13 (vermogenswinsten) van de Overeenkomst op die verkoopopbrengsten van toepassing zijn en niet de bepalingen van het royaltyartikel. Daarom is overeengekomen dat wanneer een belanghebbende niet kan aantonen dat sprake is van een daadwerkelijke verkoop van het patentrecht, artikel 12 van toepassing is.

Een en ander heeft in de Overeenkomst vorm gekregen door de omschrijving van het begrip «royalty's» uit te breiden met vergoedingen genoten uit hoofde van de verkoop van patenten en dergelijke, en door in bepaling XI van het Protocol de toepassing van artikel 13 van de Overeenkomst te waarborgen in die gevallen waarin sprake is van een daadwerkelijke verkoop van het betrokken goed. In het laatstgenoemde geval komt het heffingsrecht over de verkoopopbrengsten uitsluitend toe aan de woonstaat van de verkoper van het betrokken goed, tenzij dat goed

onderdeel uitmaakt van het ondernemingsvermogen van een vaste inrichting die de verkoper van dat goed in de andere verdragsstaat aanhoudt.

Vermogenswinsten (artikel 13)

Ingevolge het derde lid van artikel 13 zijn de heffingsrechten over de vermogenswinsten, behaald bij de verkoop van schepen, luchtvaartuigen en voertuigen, gebruikt in het internationale verkeer, toegewezen aan de verdragsstaat waar het desbetreffende internationale transportbedrijf is gevestigd.

In het vijfde lid is een bepaling opgenomen die in beginsel ziet op een van Turkse zijde toegepaste antispeculatiebelasting bij de vervreemding van aandelen binnen één jaar na aankoop ervan. Nederland heeft met deze bepaling ingestemd onder voorwaarde dat de aandelen niet zijn genoteerd op een aandelenbeurs in eerderbedoelde verdragsstaat, de aandelen worden verkocht aan een inwoner van die verdragsstaat en de toepassing van de bepaling beperkt wordt tot de verkoop van aandelen door natuurlijke personen.

Door de bepaling van het zesde lid wordt de in de Wet op de inkomstenbelasting 1964 geregelde heffing over de winst uit de vervreemding van een aanmerkelijk belang in een Nederlandse vennootschap onder bepaalde omstandigheden aan Nederland voorbehouden. Teneinde de dubbele belasting te voorkomen die kan optreden bij een samenloop van de heffingsrechten ingevolge dit lid en het vierde lid, is in het derde lid van artikel 23 overeengekomen dat in geval van zo'n samenloop, de belasting die door Turkije wordt geheven uit hoofde van het vierde lid door Nederland zal worden verrekend met de belasting die Nederland uit hoofde van het zesde lid heft over de winst uit de vervreemding van een aanmerkelijk belang.

De overige bepalingen van artikel 13 stemmen nagenoeg letterlijk overeen met de overeenkomstige bepalingen in artikel 13 van het OESO-model.

Zelfstandige arbeid (artikel 14)

De mogelijkheden die de Turkse fiscale wetgeving biedt om voordelen, verkregen in de uitoefening van een vrij beroep of genoten terzake van andere werkzaamheden van zelfstandige aard, te belasten, zijn zeer ruim. Zo is Turkije ingevolge zijn nationale fiscale wetgeving ook bevoegd belasting te heffen, indien de werkzaamheden van zelfstandige aard niet in Turkije zelf worden verricht, maar alleen maar vanuit Turkije worden betaald. In eerste instantie was het streven van Turkije er op gericht zijn ruime nationale heffingsbevoegdheden op dit punt ook onder de Overeenkomst veilig te stellen. Het oorspronkelijke voorstel van Turkije betrof dan ook een bepaling die zelfs verder ging dan de aanbevelingen op dit punt van het VN-model. Nederland kon uiteraard niet instemmen met het opnemen van een dergelijke bepaling in de Overeenkomst. Een tweede probleem vormde het feit dat de Turkse fiscale wetgeving geen betekenis toekent aan het in het OESO-model gehanteerde begrip «vast middelpunt».

Als compromis is uiteindelijk een bepaling overeengekomen die van toepassing is op zowel natuurlijke personen als ondernemingen. De bepaling kent de heffingsbevoegdheid aan de werkstaat toe, indien een vast middelpunt, respectievelijk een vaste inrichting in die werkstaat aanwezig is (dit conform artikel 14 van het OESO-model), of indien de duur van de in die werkstaat verleende diensten of verrichte activiteiten een termijn van in totaal 183 dagen overschrijdt. Teneinde te voorkomen dat bij een beoordeling of de termijn van onderdeel b van het tweede lid van artikel 14 is overschreden, de duur van allerlei weliswaar door een onderneming op verschillende tijdstippen in Turkije verrichte maar overigens volstrekt los van elkaar staande werkzaamheden wordt samen-

genomen, is in bepaling XII van het Protocol vastgelegd dat alleen met elkaar in verband staande werkzaamheden mogen worden samengenomen. Werkzaamheden die qua karakter geen verwantschap vertonen, kunnen niet worden aangemerkt als met elkaar in verband staande werkzaamheden. Zo zal het aantal dagen dat een door het hoofdkantoor voor administratieve bijstand tijdelijk ter beschikking gestelde accountant in de werkstaat bezig is, voor een beoordeling van de vraag of voldaan is aan de termijn van 183 dagen, niet mogen worden opgeteld bij het aantal dagen dat een vanuit het hoofdkantoor opererende onderhoudsingenieur in die werkstaat bezig is.

Ingeval de in Turkije verrichte werkzaamheden worden uitgeoefend door een Nederlandse onderneming, dan is Turkije op grond van het bepaalde in het tweede lid bevoegd de ingevolge deze bepaling aan Turkije toegekende heffingsrechten te effectueren door middel van een heffing aan de bron over het brutobedrag. Deze bronheffing bedraagt thans 15%. Desgewenst mag de betrokken onderneming echter verzoeken om een heffing op nettobasis onder toepassing van het tarief van de Turkse vennootschapsbelasting en onder verrekening van de eventueel ingehouden heffing van 15% aan de bron.

In het derde lid zijn naast de in het OESO-model genoemde werkzaamheden van zelfstandige aard nog enkele andere voorbeelden genoemd van werkzaamheden die een specifieke, professionele vaardigheid vereisen.

Ten slotte is in bepaling X van het Protocol nog vastgelegd dat voordelen verkregen bij de uitoefening van een vrij beroep, daaronder begrepen het verrichten van diensten, niet kunnen worden aangemerkt als royalty's als bedoeld in het vierde lid van artikel 12.

Niet-zelfstandige arbeid (artikel 15)

Op aandrang van Turkije komt het heffingsrecht over de beloningen van personen die dienst doen aan boord van schepen, luchtvaartuigen of voertuigen in het internationale verkeer in beginsel ingevolge het derde lid van artikel 15 toe aan de verdragsstaat waar het internationale transportbedrijf is gevestigd. Voor deze categorie van werknemers heeft Nederland een voorkeur voor een woonstaatheffing. In verband hiermee is in onderdeel b van het tweede lid van artikel 23 geregeld dat de in Turkije, als vestigingsstaat van het internationale transportbedrijf, over het salaris van de desbetreffende werknemer geheven belasting zal worden verrekend met de door Nederland als woonstaat van de werknemer geheven belasting.

Bestuurders- en commissarissenbeloningen (artikel 16)

Artikel 16 bepaalt het heffingsrecht over beloningen die bestuurders en commissarissen van een onderneming als zodanig genieten, in navolging van het OESO-model toekomt aan de verdragsstaat waar de onderneming is gevestigd.

De begrippen «bestuurder» en «commissaris» worden nader toegelicht in bepaling XIII van het Protocol.

Artiesten en sportbeoefenaren (artikel 17)

In overeenstemming met het OESO-model wordt in dit artikel bepaald dat de inkomsten van artiesten en sportlieden in beginsel worden belast in de verdragsstaat waar zij hun activiteiten verrichten. Zulks geldt evenzeer wanneer de inkomsten van dergelijke activiteiten hun niet rechtstreeks toekomen, doch via buitenlandse ondernemingen waarbij zij in dienst zijn. Indien de activiteiten van de artiest of sportman in hoofdzaak echter zijn gefinancierd door de overheid van de andere staat, komt het

heffingsrecht aan die staat toe. Bepalingen met een soortgelijke strekking zijn ook in andere Nederlandse belastingverdragen opgenomen. Laatstbedoelde bepaling vindt ook toepassing op het voordeel dat een non-profitinstelling geniet uit hoofde van de door de artiest of sportman verrichte activiteiten, mits de oprichters of leden van zulk een instelling geen recht hebben op een aandeel in de inkomsten van die instelling.

Pensioenen, lijfrenten en sociale zekerheidspensioenen (artikel 18)

Naast een regeling voor pensioenen van werknemers conform het OESO-model is in het eerste lid van artikel 18 ook een regeling getroffen voor lijfrenten. Beide inkomenscategorieën zijn ter heffing toegewezen aan de woonstaat van de genierter.

Het tweede en derde lid zijn qua opzet in overeenstemming met het recentelijk ontwikkelde Nederlands verdragsbeleid dienaangaande, namelijk toekenning aan de bronstaat van het heffingsrecht over afkoopsommen van pensioenen, alsmede over pensioenen en soortgelijke betalingen die krachtens het stelsel inzake sociale zekerheid van een van de verdragsstaten worden betaald. Turkije bleek hiertoe echter alleen bereid te zijn indien dat heffingsrecht zich zou beperken tot personen die geen onderdaan zijn van de staat waar zij wonen.

In het vierde lid wordt het begrip «lijfrente» nader toegelicht.

Overheidsfuncties (artikel 19)

Turkije heeft om uitvoeringstechnische redenen een sterke voorkeur voor de qua opzet meer eenvoudige bepaling inzake overheidsfuncties, zoals die is opgenomen in het OESO-model van 1963. Nederland heeft met deze wens van Turkse zijde ingestemd.

Professoren en leraren (artikel 20)

Deze bepaling stemt op één aspect na overeen met de overeenkomstige bepalingen die Nederland in zijn belastingovereenkomsten pleegt op te nemen. De afwijking bestaat daarin dat de bepaling alleen van toepassing is op betalingen die afkomstig zijn uit andere staten dan de verdragsstaat waar de professor of leraar tijdelijk zijn werkzaamheden verricht.

Studenten (artikel 21)

In het eerste lid van artikel 21 is de gebruikelijke OESO-bepaling opgenomen terzake van studenten die afkomstig zijn uit de ene verdragsstaat en die tijdelijk in de andere verdragsstaat verblijven met de bedoeling aldaar onderwijs te volgen.

Op verzoek van Turkije is bovendien in het tweede lid geregeld dat de inkomsten, genoten door een uit de ene verdragsstaat afkomstige en tijdelijke in de andere verdragsstaat verblijvende werkstudent ter heffing toekomen aan de woonstaat van de student, indien hij deze inkomsten geniet uit hoofde van een in die andere verdragsstaat in verband met zijn verdere opleiding uitgeoefende dienstbetrekking. Deze bepaling vindt overigens alleen toepassing indien de dienstbetrekking in de andere verdragsstaat de duur van 183 dagen binnen een kalenderjaar niet overschrijdt.

Overige inkomsten (artikel 22)

Dit artikel, de zogenaamde saldobepaling, vormt het sluitstuk van de Overeenkomst. Het komt woordelijk overeen met de desbetreffende bepaling van het OESO-model.

Voorkoming van dubbele belasting (artikel 23)

Evenals in de in de laatste jaren met andere landen gesloten belastingverdragen het geval is, is de Nederlandse regeling op het punt van de voorkoming van dubbele belasting zodanig geformuleerd, dat wel is aangegeven voor welke bestanddelen van het inkomen de vrijstellingsmethode respectievelijk de verrekeningsmethode zal gelden, doch dat voor de technische uitwerking van deze methoden wordt verwezen naar de Nederlandse wetgeving, dat wil zeggen het Besluit voorkoming dubbele belasting. Een en ander is neergelegd in de onderdelen a, b en c van het tweede lid. De in onderdeel d van dat lid voorkomende verrekening, die Nederland zal toestaan met betrekking tot uit Turkije ontvangen dividenden, interest en royalty's, is reeds aan de orde gekomen bij de bespreking van de artikelen 10, 11 en 12.

De methoden ter voorkoming van dubbele belasting van Turkse zijde, neergelegd in het eerste lid, komen in beginsel overeen met de door Nederland ter voorkoming van dubbele belasting gehanteerde methoden. Ingevolge het bepaalde in onderdeel a van het eerste lid en in bepaling XIV van het Protocol worden uit Nederland afkomstige dividenden, betaald aan een inwoner van Turkije, die ten minste 10% van het kapitaal van het uitdelende lichaam bezit, in Turkije vrijgesteld van belastingheffing indien en voorzolang in Nederland op uit Turkije afkomstige deelnemingsdividenden de deelnemingsvrijstelling van toepassing is.

Non-discriminatie (artikel 24)

De in artikel 24 neergelegde non-discriminatiebepaling komt grotendeels overeen met de bepaling terzake in het OESO-model en met de overeenkomstige bepalingen in de andere Nederlandse belastingovereenkomsten.

Regeling voor onderling overleg (artikel 25)

De bepalingen van artikel 25 komen grotendeels overeen met die van artikel 25 van het OESO-model. Het eerste lid voorziet echter niet in een termijn waarbinnen een klacht inzake een bestaande of dreigende dubbele belasting aanhangig gemaakt moet worden. Dit betekent dat – voor zover aanwezig – de termijnen uit de wederzijdse nationale fiscale wetgevingen van toepassing zijn. De Nederlandse fiscale wetgeving kent formeel geen termijn waarbinnen een klacht inzake een bestaande of dreigende dubbele belasting aanhangig moet worden gemaakt.

In het tweede lid van artikel 25 is in overeenstemming met het OESO-model vastgelegd dat een na overleg tussen beide verdragspartijen overeengekomen regeling zal worden uitgevoerd, ongeacht de verjarings-termijnen in de nationale wetgeving.

Mocht evenwel als resultaat van een tussen beide verdragspartijen overeengekomen regeling Turkije met zijn belastingheffing moeten terugtreden, dan moet de desbetreffende belastingbetaler zijn verzoek om teruggave van de ten onrechte in Turkije geheven belasting indienen binnen één jaar na de datum waarop hij door de belastingadministratie van zijn recht op teruggave is verwittigd (bepaling XVI van het Protocol).

Uitwisseling van inlichtingen (artikel 26)

Op enkele kleine afwijkingen na komt deze bepaling overeen met die van artikel 26 van het OESO-model. Wel is in bepaling XVII van het Protocol vastgelegd dat zolang Turkije het Protocol van 17 maart 1978 (Trb. 479, 121) ter aanvulling van het Europees Verdrag aangaande de wederzijdse rechtshulp in strafzaken van 20 april 1959 niet heeft ondertekend, de met een beroep op de Overeenkomst uitgewisselde inlichtingen niet mogen worden gebruikt in een strafrechtelijke procedure.

Diplomatieke en consulaire ambtenaren (artikel 27)

De eerste volzin van het eerste lid van artikel 27 komt geheel overeen met het bepaalde in artikel 27 van het OESO-model.

Ingevolge de tweede volzin van het eerste lid is de Overeenkomst niet van toepassing op internationale organisaties, organen en functionarissen daarvan alsmede diplomatieke of consulaire ambtenaren uit derde landen, indien zij in Turkije, respectievelijk in Nederland niet integraal in de belastingheffing betrokken worden.

In het tweede lid is overeengekomen dat Nederlandse en Turkse diplomaten voor de toepassing van deze Overeenkomst inwoner blijven van Nederland, respectievelijk van Turkije, ongeacht het land waar zij zijn geaccrediteerd. Daarmee wordt bereikt dat deze diplomaten aanspraak kunnen maken op de belastingverdragen van de Staat waardoor zij zijn uitgezonden.

Uitbreiding tot andere gebiedsdelen (artikel 28)

Zoals in vrijwel alle Nederlandse overeenkomsten tot het vermijden van dubbele belasting gebruikelijk is, bevat de Overeenkomst een bepaling waarbij is bepaald dat de Overeenkomst kan worden uitgebreid tot de Nederlandse Antillen onderscheidenlijk Aruba. Indien tot uitbreiding wordt overgegaan, zal zulks geschieden door middel van ter zake afzonderlijk te sluiten overeenkomsten.

De Staatssecretaris van Financiën,
H. E. Koning

De Staatssecretaris van Buitenlandse Zaken,
P. R. H. M. van der Linden