

21 672**Overeenkomst met de Federatieve Republiek Brazilië tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen, met Protocol; Brasilia, 8 maart 1990****Nr. 1**

Ter griffie van de Eerste en van de Tweede Kamer der Staten-Generaal ontvangen op 24 augustus 1990. 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 23 september 1990.

BRIEF VAN DE MINISTER VAN BUITENLANDSE ZAKEN

Aan de Voorzitters van de Eerste en Tweede Kamer der Staten-Generaal
's-Gravenhage, 23 augustus 1990

Ter voldoening aan het ter zake bepaalde in de Grondwet,¹ de Raad van State gehoord, heb ik de eer U hierbij ter stilzwijgende goedkeuring over te leggen de op 8 maart 1990 te Brasilia tot stand gekomen Overeenkomst tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Federatieve Republiek Brazilië tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen, met Protocol (Trb. 1990, 67).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

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.

S-BEL
S-IZ

Inleiding

De plaats van Brazilië in de wereld en de toenemende betekenis van de financiële en economische betrekkingen tussen Nederland en Brazilië hebben al geruime tijd de wenselijkheid doen gevoelen om te komen tot een overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting tussen beide landen. Met dat doel zijn reeds in het begin van de jaren zeventig op verzoek van Nederland besprekingen aangevangen. Daarbij trad evenwel op zoveel terreinen zo'n groot verschil van opvatting aan de dag en bleek voorts de bereidheid aan Braziliaanse zijde om Nederland een eindweegs tegemoet te komen zo gering te zijn dat van Nederlandse zijde besloten werd zich nader te beraden over de vraag of het onder die omstandigheden opportuun was een belastingverdrag met een land in die regio van de wereld te sluiten.

Sindsdien is de Braziliaanse opstelling op dit terrein aandachtig gevolgd. In de loop van de jaren tachtig hebben vervolgens nog tweemaal oriënterende besprekingen met Brazilië plaatsgevonden. Evenals in wijder verband voor de diverse internationale gremia, liet Brazilië ook tijdens deze besprekingen nadrukkelijk uitkomen dat het onder auspiciën van de Verenigde Naties in 1980 totstandgekomen modelverdrag ten behoeve van relaties tussen ontwikkelde landen en ontwikkelingslanden (hierna: VN-model) naar Braziliaanse opvattingen nog te zeer de opvattingen van de ontwikkelde landen en te weinig die van de ontwikkelingslanden vertolkte. Ook aan de in de loop der jaren door Brazilië gesloten belastingverdragen konden geen verwachtingen worden ontleend. Brazilië bleek daarin op de voor Nederland en het Nederlandse bedrijfsleven van belang zijnde terreinen geen enkele concessie van enige betekenis te hebben gedaan.

Het feit dat het ernaar uitzag dat de voorwaarden waaronder Nederland een verdrag met Brazilië zou kunnen sluiten met het verstrijken van de jaren eerder zouden verslechteren dan verbeteren, heeft Nederland met het oog op de betekenis die Brazilië heeft voor het Nederlandse bedrijfsleven na ampele overwegingen doen besluiten naar een resultaat te streven dat overeenkomt met het Braziliaanse belastingverdrag met de Bondsrepubliek Duitsland. Hoewel dit verdrag dat dateert uit 1975 in menig opzicht niet langer bleek te sporen met het huidige Braziliaanse verdragsbeleid, was Brazilië niettemin bereid aan Nederland – een enkele uitzondering zoals de termijn voor bouwwerken daar gelaten – de voorwaarden te bieden waaronder Brazilië destijds met de Bondsrepubliek Duitsland tot overeenstemming was gekomen.

Dit betekent in feite dat gezegd kan worden dat Nederland bij de besprekingen die daarop in 1989 zijn gevoerd en die zijn uitgemond in de ondertekening van de hierbij ter goedkeuring voorgelegde Overeenkomst met bijbehorend Protocol, tot een resultaat is gekomen dat weliswaar op een aantal punten afwijkt van het Nederlandse verdragsbeleid maar dat correspondeert met de belastingverdragen die andere OESO-landen in het verleden met Brazilië hebben gesloten. Dit betekent onder meer de aanvaarding door Nederland van de uitsluiting van de werking van de Overeenkomst van de aanvullende inkomstenbelasting van dividenden (artikel 2, tweede lid), een additionele belasting over de winst van vaste inrichtingen (artikel 10, vijfde lid), een bronstaatheffing voor vervreemdingswinsten (artikel 13), de niet-aftrekbaarheid van royalty's en de daaraan gekoppelde vergoedingen voor technische diensten (Protocol artikel 8, onderdeel a, j° artikel 5) en belastingverrekening tot boven het niveau van de bronheffingen op dividenden, interest en royalty's (artikel 23, vierde lid). Van zijn kant bleek Brazilië bereid de termijn waarbinnen het verdragsregiem voor dividenden en royalty's na

de inwerkingtreding van de Overeenkomst zal gaan gelden in vergelijking met zijn andere belastingverdragen aanzienlijk te verkorten (artikel 10, zevende lid, en artikel 12, zevende lid). De budgettaire gevolgen van de Overeenkomst kunnen licht positief worden getaxeerd, aangezien de bronheffingen op de diverse betalingen vanuit Brazilië hier en daar niet onaanzienlijk worden verlaagd. Het voordeel van deze lagere Braziliaanse bronheffingen wordt voor de Nederlandse schatkist evenwel gedeeltelijk teruggenomen door het feit dat de overeengekomen belastingverrekening het niveau van de nationale Braziliaanse bronheffingstarieven dicht benaderen of daaraan zelfs gelijk zijn. Voor het Nederlandse bedrijfsleven is deze Overeenkomst naar verwachting duidelijk voordelig.

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

ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

Personen waarop de Overeenkomst van toepassing is (artikel 1)

Overeenkomstig de binnen de OESO en VN ontworpen modellen geldt de Overeenkomst slechts voor inwoners van Nederland en Brazilië. Dit geldt op verzoek van Brazilië ook voor het bepaalde in artikel 24 (non-discriminatie), zodat onderdanen die in derde landen wonen, anders dan in dat opzicht gebruikelijk is, geen beroep kunnen doen op toepassing van de Overeenkomst.

Belastingen waarop de Overeenkomst van toepassing is (artikel 2)

De Overeenkomst geldt voor belastingen naar het inkomen, doch niet voor belastingen naar het vermogen, aangezien Brazilië geen algemene vermogensbelasting kent.

Wat Brazilië betreft, geldt de Overeenkomst voor de federale inkomstenbelasting die wordt geheven van natuurlijke personen en lichamen («imposto de renda»). Hiervan is uitgesloten de aanvullende inkomstenbelasting die naar een oplopend tarief van de buitenlandse aandeelhouder wordt geheven, indien en voorzover de dividendovermakingen gemeten over een periode van 3 jaar gemiddeld meer dan 12 percent van het in die periode gemiddeld in Brazilië geïnvesteerde buitenlandse kapitaal bedragen. Deze belasting die beoogt de herinvestering van in Brazilië gemaakte winsten te stimuleren, is tot op heden in alle door Brazilië gesloten verdragen uitgesloten.

Door uitbreiding van het aandelenkapitaal kan evenwel de grondslag waarnaar deze aanvullende inkomstenbelasting wordt bemeaten, worden verhoogd. Ter zake van die uitbreiding wordt volgens de huidige Braziliaanse wetgeving geen belasting verschuldigd. In artikel 3 van het Protocol is dit voor inwoners van Nederland voor de toekomst vastgelegd. Voorts is evenals in de andere Braziliaanse belastingverdragen ook de zogenaamde belasting over werkzaamheden van gering belang buiten de werking van de Overeenkomst gelaten. Deze belasting die is ingevoerd met het doel in voorkomende gevallen invloed te kunnen uitoefenen op de aard van de investeringen in Brazilië, blijkt in de praktijk in de vele jaren waarin deze wettelijke voorziening inmiddels bestaat, tot op heden geen betekenis te hebben gehad.

Er zij nog vermeld dat de Braziliaanse federale inkomstenbelasting voor Braziliaanse naamloze en besloten vennootschappen een heffing van 25 percent kent over het bedrag waarmede de winstreserves het gestorte kapitaal overtreffen. Een eventueel surplus kan echter eenvoudig in kapitaal worden omgezet. Wat dit laatste betreft geldt wederom dat te dier zake in Brazilië geen belasting wordt verschuldigd, hetgeen in artikel 3 van het Protocol is geconsolideerd.

Zoals gebruikelijk in de door Nederland in de afgelopen jaren gesloten belastingverdragen wordt in deze Overeenkomst onder het begrip Nederlandse belasting mede verstaan het zogenaamde winstaandeel, verschuldigd krachtens de Mijwewet 1810 (Bulletin des Lois, no. 285), respectievelijk de Mijwewet Continentaal Plat 1965 (Stb. 428).

Algemene begripsbepalingen (artikel 3)

De Overeenkomst bevat de voor de Nederlandse belastingverdragen gebruikelijke begripsomschrijvingen. De definities van Brazilië en

Nederland (onderdelen b en c van het eerste lid) omvatten tevens het continentale plat van beide landen.

Fiscale woonplaats (artikel 4)

Op verzoek van Brazilië ontbreekt in het eerste lid naar het voorbeeld van het VN-model de in de Nederlandse belastingverdragen gebruikelijke toevoeging waarin beperkt belastingplichtigen van verdragstoepassing worden uitgesloten.

Voor het overige gelden voor gevallen van dubbele fiscale woonplaats zowel voor natuurlijke personen als voor rechtspersonen de in de Nederlandse belastingverdragen gebruikelijke criteria. Zo prevaleert bij een dubbele vestigingsplaats van een onderneming de plaats van de feitelijke leiding.

Vaste inrichting (artikel 5)

Met betrekking tot de belastingheffing over winsten van ondernemingen streeft Brazilië tegenwoordig voor de vaste inrichting een begrip na dat overeenkomt met het VN-model. Zo is onder meer voor bouwwerken evenwel een termijn van 6 maanden overeengekomen en is voor verzekeringsmaatschappijen een bepaling opgenomen die overeenkomt met artikel 5, zesde lid, van dat model. Voor het overige is evenwel het OESO-model gevolgd hetgeen onder meer betekent dat het aanhouden van een voorraad waaruit regelmatig goederen worden afgeleverd niet als een vaste inrichting of een vaste vertegenwoordiging wordt aangemerkt.

Winst uit onderneming (artikel 7)

Overeenkomstig het Braziliaanse verdragsbeleid ter zake ontbreken in dit artikel bepalingen die overeenkomen met de leden 4 en 6 van artikel 7 van het OESO-model. De nationale wet in Brazilië verbiedt de aftrek van kosten die buiten Brazilië zijn gemaakt. Desondanks is Brazilië bereid dergelijke kosten bij het bepalen van de winst van vaste inrichtingen onder de werking van zijn belastingverdragen in aanmerking te nemen. De te dezer zake gebruikelijke bepaling is opgenomen in onderdeel 1 van het Protocol.

Verbonden ondernemingen (artikel 9)

Het in dit artikel neergelegde beginsel dat tussen gelieerde ondernemingen dient te worden gehandeld als tussen onafhankelijke partijen (arm's length-beginsel), stemt overeen met de bewoordingen van artikel 9 van het OESO-model. In alle door Brazilië gesloten belastingverdragen ontbreekt een bepaling, die overeenkomt met het tweede lid van artikel 9 van het OESO-model. Brazilië bleek de aan een zodanige bepaling ten grondslag liggende gedachte evenwel niet af te wijzen maar er de voorkeur aan te geven gevallen van economische dubbele belasting steeds door middel van onderling overleg tot een oplossing te brengen. In artikel 25, derde lid, is dit vervolgens uitdrukkelijk vastgelegd.

Dividenden (artikel 10)

De Braziliaanse wetgeving kent voor dividenden betaald aan buitenlandse natuurlijke personen en lichamen een bronheffing van 25 percent. Daarenboven wordt een aanvullende bronbelasting geheven voorzover de dividenduitkering 12 percent van het aandelenkapitaal overtreft. Overeenkomstig het Braziliaanse verdragsbeleid ter zake is de eerstge-

noemde bronheffing verlaagd tot 15 percent (tweede lid). In dit verband moge ook nog verwezen worden naar de toelichting op artikel 2. Om de effecten van de voortschrijdende inflatie in de sfeer van de dividendbelasting te neutraliseren, heeft Brazilië met ingang van 1 januari 1989 een voorheffing op de dividendbelasting van 8 percent over de winst na belasting ingevoerd. Deze belasting kan steeds worden verrekend met de Braziliaanse belasting die uiteindelijk bij de uitkering van het dividend wordt ingehouden. Voor de toepassing van het tweede lid van dit artikel houdt dit in dat bij de uitkering van dividend aan inwoners van Nederland aanvullend tot 15 percent wordt ingehouden. De Braziliaanse belastingwetgeving kent een additionele belasting over de winst van vaste inrichtingen (een zogenaamde «branche profits tax») waarvan het tarief overeenkomt met het nationale bronheffingstarief voor dividenden. Onder zijn belastingverdragen heeft Brazilië deze nationale heffingsbevoegdheid steeds weten te behouden. Het tarief correspondeert daarbij steeds met het verdragstarief voor dividend, in casu 15 percent (vijfde lid).

Brazilië stelt zich op het standpunt dat de lagere verdragstarieven niet behoren te worden toegepast op uitkeringen die afkomstig zijn uit winst die vóór de inwerkingtreding van de Overeenkomst is ontstaan. Om die reden is het Braziliaanse verdragsbeleid erop gericht de toepassing van de verlaging van de bronbelasting op dividenden onder de werking van zijn belastingverdragen eerst 5 jaar na de inwerkingtreding van het verdrag te laten ingaan. De onderhandelingen hebben ertoe geleid dat Brazilië tegemoetgekomen is aan de Nederlandse wens deze termijn aanzienlijk te verkorten. Overeengekomen is een termijn van een jaar. Deze is voorts niet gebaseerd op de datum van de inwerkingtreding maar op die van de tekening van de Overeenkomst (zevende lid). Dit betekent overigens niet dat de verdragstarieven voor dividenden en vermogenswinsten reeds zouden kunnen gaan gelden vanaf een datum die ligt vóór de datum waarop de Overeenkomst als zodanig van toepassing wordt.

Interest (artikel 11)

Het autonome bronheffingstarief ter zake van interest, die wordt betaald aan niet-inwoners, bedraagt in Brazilië 25 percent. In de onderwerpelijke Overeenkomst is deze bronheffing teruggebracht tot 15 percent. Daarnaast is met betrekking tot interest op bankleningen met een looptijd van minimaal 7 jaar die zijn aangegaan voor de aankoop van industriële en wetenschappelijke uitrusting of de financiering van openbare werken, een verdere verlaging tot 10 percent overeengekomen. Voorts is interest die wordt betaald aan de buitenlandse overheid of aan een (financiële) instelling die in het bezit is van die overheid, van Braziliaanse bronbelasting vrijgesteld. In voorkomende gevallen kunnen ten slotte in onderling overleg andere dan de hiervoor genoemde overheidsinstellingen worden aangewezen, die voor een zodanige vrijstelling in aanmerking komen (tweede en derde lid ^o Protocol artikel 4, onderdeel b).

Naar Braziliaanse opvatting dienen bankprovisies met interest te worden gelijkgesteld. Om die reden is in artikel 4, onderdeel a van het Protocol een bepaling van die strekking opgenomen. Voor het overige komt het begrip interest, zoals opgenomen in het vierde lid, overeen met de overeenkomstige bepaling in het OESO-modelverdrag van 1963.

In het zesde lid is vastgelegd dat de tariefsverlaging niet geldt indien de interest wordt betaald vanuit een Staat aan een vaste inrichting die door een onderneming van de andere Staat in een derde Staat wordt aangehouden.

Royalty's (artikel 12)

De belastingheffing van royalty's is onderwerp van langdurig overleg geweest en heeft in feite de voortgang van de onderhandelingen gedurende een reeks van jaren in de weg gestaan. Het probleem werd niet alleen veroorzaakt door de hoogte van de bronheffing waar van Braziliaanse zijde om werd gevraagd of de omvang van het royalty-begrip dat naar Braziliaanse opvatting ook de technische dienstverlening diende te omvatten (Protocol artikel 5), maar vooral door het feit dat bepaalde royalty's, en wel die welke worden betaald in deelnemingsverhoudingen, volgens de Braziliaanse wetgeving niet aftrekbaar zijn en Brazilië zich deze positie onder zijn belastingverdragen wenst voor te behouden. In geen van zijn belastingverdragen heeft Brazilië op dit stuk tot op heden enige concessie gedaan. Ook de ingrijpende herziening van de Braziliaanse belastingwetgeving zoals die op 1 januari 1989 van kracht is geworden, heeft geen wijziging gebracht in de Braziliaanse opvattingen. Waar thans geen uitzicht bestaat dat er in de Braziliaanse opstelling een verandering komt waardoor deze kwestie in de toekomst voor Brazilië bespreekbaar zou kunnen worden, heeft Nederland gemeend dit als een gegeven te moeten aanvaarden. Wel heeft Nederland weten te bereiken dat Brazilië aftrek van royalty's in concernverhoudingen automatisch zal toestaan, zodra Brazilië een dergelijke aftrek bij nationale wet of belastingverdrag toestaat aan een inwoner van een derde staat buiten Latijns Amerika (Protocol artikel 8, onderdeel b).

Evenals bij interest is het nationale Braziliaanse bronheffingstarief op uitgaande royalty-betalingen 25 percent. Met uitzondering van royalty's betaald ter zake van het gebruik of het recht van gebruik van handelsmerken is deze bronbelasting teruggebracht tot 15 percent. Hetzelfde geldt voor vergoedingen voor technische diensten. De uitbreiding van het royalty-begrip tot technische diensten is overigens geen novum in de Nederlandse belastingverdragen. In dit opzicht wordt verwezen naar de verdragen met India (Trb. 1988, 122) en Zimbabwe (Trb. 1989, 95).

Brazilië stelt zich op het standpunt dat de lagere verdragstarieven niet behoren te worden toegepast op vergoedingen die na de inwerkingtreding van de Overeenkomst worden ontvangen ter zake van technologische investeringen en diensten die plaatsvonden vóór de inwerkingtreding van de Overeenkomst. Aangezien een investeringsbevorderende maatregel als de verlaging van de bronheffing op royalty's naar Braziliaanse opvatting eerst een zekere tijd na de inwerkingtreding van het belastingverdrag effect zal sorteren, is het Braziliaanse streven erop gericht de toepassing van de verlaging van de bronheffing op royalty's onder de werking van zijn belastingverdragen eerst 5 jaar na de inwerkingtreding van de Overeenkomst te laten ingaan. Evenals bij dividenden hebben de onderhandelingen er ook hier toe geleid dat Brazilië met Nederland een termijn van een jaar is overeengekomen die bovendien niet gebaseerd is op de datum van de inwerkingtreding maar op die van de tekening van de Overeenkomst (zevende lid). Dit betekent overigens niet dat het verdragstarief voor royalty's reeds zou kunnen gaan gelden vanaf een datum die ligt vóór de datum waarop de Overeenkomst als zodanig van toepassing wordt.

Vermogenswinsten (artikel 13)

De Braziliaanse wetgeving voorziet ten aanzien van niet-inwoners in ruime mogelijkheden tot het in de belastingheffing betrekken van vermogenswinsten die worden behaald met de vervreemding van zowel onroerende als roerende vermogensbestanddelen die zich in Brazilië bevinden. Dit geldt met name ook voor de winst die door niet-inwoners van Brazilië

wordt behaald met de vervreemding van aandelen in Braziliaanse maatschappijen.

Brazilië, dat meent te dezer zake in het VN-model een bevestiging te vinden van het door de jaren heen gevoerde verdragsbeleid, wilde zich deze nationale heffingsrechten in de Overeenkomst voorbehouden. Dit zo zijnde, is het heffingsrecht over vermogenswinsten evenals in de overige door Brazilië gesloten belastingverdragen toegewezen aan de Staat waar de desbetreffende vermogensbestanddelen zich bevinden. Een en ander houdt in dat Nederland voor de vermogenswinsten die op grond van artikel 13, derde lid, in Brazilië mogen worden belast, overeenkomstig artikel 23, derde lid, een vermindering ter voorkoming van dubbele belasting zal verlenen in de vorm van verrekening.

Zelfstandige arbeid (artikel 14)

Volgens de Braziliaanse wetgeving ontstaat reeds een heffingsmogelijkheid door het enkele feit dat een in Brazilië gevestigde onderneming of vaste inrichting betalingen verricht aan een vrije beroeper. Daarbij doet het er niet toe waar de vrije beroeper zich bevindt en waar hij zijn werkzaamheden heeft uitgeoefend. Onder zijn belastingverdragen wenst Brazilië zich deze heffingsmogelijkheden voor te behouden. Dit zo zijnde, is een regeling getroffen die aansluit bij de Braziliaanse wetgeving ter zake.

Niet-zelfstandige arbeid (artikel 15)

In overeenstemming met de overeenkomstige bepaling van het OESO-model is het heffingsrecht over de beloningen ter zake van een dienstbetrekking die wordt uitgeoefend aan boord van een schip of luchtvaartuig in het internationale verkeer toegekend aan de Staat waar de onderneming is gevestigd. Ook voor het overige stemmen de bepalingen van dit artikel overeen met het OESO-model.

Bestuurders- en commissarissenbeloningen (artikel 16)

Het recht tot belastingheffing van beloningen die bestuurders en commissarissen van een onderneming als zodanig genieten, wordt in navolging van het OESO-model toegewezen aan de Staat waar de onderneming is gevestigd. Deze bepaling bestrijkt niet alleen incidentele betalingen maar ook de vaste vergoedingen van bestuurders en commissarissen.

Pensioenen (artikel 18)

Brazilië bleek sterk te hechten aan een bronstaatheffing voor pensioenen van werknemers. Hoewel, zoals in de notitie Algemeen fiscaal verdragsbeleid (Tweede Kamer, vergaderjaar 1987-1988, 20 365, nrs. 1-2, blz. 22) is aangegeven, een heroriëntatie over de fiscale behandeling van pensioenen onder de werking van de belastingverdragen in de nabije toekomst niet is uitgesloten, heeft Nederland zoals tot heden gebruikelijk gepleit voor een woonstaatheffing. Overeenkomstig het Braziliaanse verdragsbeleid ter zake is echter overeengekomen het heffingsrecht over pensioenen en andere soortgelijke beloningen over beide landen te verdelen in die zin dat de woonstaat het uitsluitende heffingsrecht over de eerste US \$ 5000 krijgt en dat de rest zowel in de bronstaat als in de woonstaat mag worden belast. Wel wordt bij de belastingheffing in de woonstaat rekening gehouden met het feit dat over deze beloningen in de bronstaat reeds belasting is geheven (artikel 23, derde en vijfde lid). Een en ander houdt verder in dat in Nederland

opgebouwde pensioenen die door inwoners van Brazilië worden afgekocht in Nederland, op een bedrag van US \$ 5000 na, in de belastingheffing kunnen worden betrokken.

Voor lijfrenten en alimentaties is het exclusieve heffingsrecht aan de woonstaat toegekend (eerste lid) en voor betalingen die krachtens het stelsel inzake sociale zekerheid van een van de Staten worden betaald, is het exclusieve heffingsrecht aan de bronstaat toegekend (derde lid). Bedoelde sociale uitkeringen omvatten niet alleen sociale zekerheidspensioenen, maar ook die uitkeringen die niet het karakter van pensioen hebben.

Overheidsfuncties (artikel 19)

De regeling voor overheidsbeloningen en -pensioenen is in overeenstemming met hetgeen Nederland normaliter in zijn belastingverdragen overeenkomt. Zulks geldt met name ook voor de omstandigheid dat de beloningen en pensioenen die door de Braziliaanse overheid worden betaald aan inwoners van Nederland, hier te lande in de grondslag mogen worden opgenomen waarnaar de belasting wordt berekend. Ingevolge het bepaalde in artikel 6 van het Protocol zal Nederland vervolgens vrijstelling verlenen op grond van het tweede lid van artikel 23.

Hoogleraren en andere docenten (artikel 20)

Dit artikel wijkt in zoverre af van hetgeen Nederland in dit opzicht gewoonlijk in belastingverdragen overeenkomt dat de vrijstelling in de Staat waar het onderwijs of het onderzoek plaatsvindt, slechts geldt voor de beloningen die door de (hoog)leraar van de andere Staat – zijn woonstaat – of van een inwoner van die andere Staat wordt ontvangen. Op betalingen die de (hoog)leraar van of uit derde Staten ontvangt, is deze bepaling derhalve niet van toepassing.

Overige inkomsten (artikel 22)

Brazilië bleek zich niet te kunnen vinden in het aan het OESO-model ontleende Nederlandse voorstel om het uitsluitende heffingsrecht over de inkomstencategorieën, waarvoor in de voorgaande artikelen van de Overeenkomst geen regeling is getroffen zonder onderscheid toe te kennen aan de woonstaat van de genierter. Dat land bleek er aan te hechten te dezen een onderscheid te maken tussen inkomsten die in Nederland en Brazilië opkomen en die welke opkomen in derde landen. Alleen ter zake van de «resterende» inkomsten in de bilaterale situatie is een regeling getroffen. Deze houdt in dat het heffingsrecht primair wordt toebedeeld aan de bronstaat en dat in de woonstaat bij de belastingheffing over de inkomsten rekening zal worden gehouden met de in de bronstaat geheven belasting.

Voorkoming van dubbele belasting (artikel 23)

Evenals in de in de laatste jaren met andere landen gesloten verdragen 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 (Besluit van 7 april 1965, Stb. 145 zoals laatstelijk gewijzigd bij besluit van 31 oktober 1985, Stb. 568). De ten opzichte van de voorkomingsregel in de recente

Nederlandse verdragen enigszins andere formulering van de slotregels van het tweede lid is aangebracht om de bedoeling van deze bepaling ten gerieve van Brazilië explicieter tot uitdrukking te brengen en beoogt – er zij met nadruk op gewezen – niet in de relatie tot Brazilië tot een wijziging te komen in de wijze waarop Nederland vrijstelling verleent. Een en ander is neergelegd in de eerste drie leden.

In het vierde lid is een voorziening opgenomen, die erop ziet dat Nederland voor portfolio-dividenden, interest en royalty's een verrekening zal toestaan naar percentages die liggen boven de overeengekomen bronheffingspercentages. Het voor deelnemingsdividend opgenomen verrekeningspercentage heeft geen betekenis, zulks vanwege het feit dat deelnemingsdividenden geen deel uitmaken van de grondslag waarnaar de vennootschapsbelasting wordt geheven.

Aan Braziliaanse zijde is de vigerende methode om dubbele belasting te voorkomen de verrekeningsmethode (vijfde lid).

Non-discriminatie (artikel 24)

De regel dat onderdanen van een van de Staten in de andere Staat niet aan enige belastingheffing of daarmee verband houdende verplichting worden onderworpen, die anders of zwaarder is dan de belastingheffing en daarmee verband houdende verplichtingen waaraan onderdanen van die andere Staat onder dezelfde omstandigheden zijn of kunnen worden onderworpen, geldt slechts voor onderdanen die inwoner zijn van Nederland of Brazilië (eerste lid). Voorts is de werking van de non-discriminatiebepalingen in dit artikel beperkt tot de belastingen waarop deze Overeenkomst van toepassing is. Hierdoor kan ter zake van belastingen die in artikel 2 van deze Overeenkomst niet zijn opgesomd, geen beroep op de non-discriminatiebepalingen van dit artikel worden gedaan (vierde lid). Op grond van artikel 10, vijfde lid, van deze Overeenkomst mag Brazilië een additionele belasting van 15 percent heffen over de winst van vaste inrichtingen na belasting (vgl. toelichting op artikel 10). Aangezien een dergelijke belasting niet wordt geheven van Braziliaanse ondernemingen was het nodig hiervoor een uitzondering te maken op de in het tweede lid opgenomen non-discriminatieregel inhoudende dat de belastingheffing van vaste inrichtingen van Nederlandse ondernemingen niet ongunstiger zal zijn dan de belastingheffing van Braziliaanse ondernemingen die dezelfde werkzaamheden uitoefenen. Deze uitzondering is neergelegd in Protocol, artikel 7.

Een met artikel 25, vijfde lid, van het OESO-model overeenkomende bepaling waarin is vastgelegd dat interest, royalty's en andere uitgaven, betaald door een onderneming van een van de Staten aan een inwoner van de andere Staat, bij de vaststelling van de belastbare winst van die onderneming onder dezelfde voorwaarden aftrekbaar zijn als wanneer zij betaald waren aan een inwoner van de eerstbedoelde Staat, ontbreekt in dit artikel. Dit houdt verband met het feit dat Brazilië in zijn nationale wetgeving met betrekking tot de aftrekbaarheid van royalty's betaald tussen verbonden ondernemingen verschil maakt tussen betalingen aan inwoners van Brazilië en inwoners van andere landen. Aangezien de Braziliaanse wetgeving op dit stuk zich ook niet verdraagt met het in het derde lid van artikel 24 van deze Overeenkomst opgenomen algemene non-discriminatieverbod voor buitenlandse ondernemingen, is hiervoor in het Protocol, artikel 8, onderdeel a, een uitzondering op deze non-discriminatie-regel opgenomen. Daarnaast is in Protocol, artikel 8, onderdeel b, op Nederlands verzoek een meest-begunstigingsbepaling opgenomen die erop ziet dat in de relatie tot Nederland de aftrek van royalty's betaald tussen verbonden ondernemingen door Brazilië automatisch wordt verleend zodra Brazilië aan een inwoner van een land buiten

Latijns-Amerika een zodanige aftrek bij nationale wet of belastingverdrag toestaat. In dit verband wordt verwezen naar hetgeen hierover is opgemerkt in de toelichting op artikel 12.

Onderling overleg (artikel 25)

Deze bepaling komt in belangrijke mate overeen met die van artikel 25 van het OESO-modelverdrag. Voor zoveel van belang zijn de afwijkingen de volgende. In het eerste lid is de termijn waarbinnen een klacht inzake een bestaande of dreigende dubbele belasting aanhangig moet worden gemaakt, vastgesteld op 5 jaar in plaats van de meer gebruikelijke 3 jaar na kennisneming van de maatregel die daartoe leidt. In het tweede lid ontbreekt de gebruikelijke tweede volzin waarin wordt vastgelegd dat het resultaat van het onderling overleg ongeacht de verjaringstermijnen in de nationale wetgeving zullen worden uitgevoerd. Dit houdt verband met het feit dat overlegprocedures bij de toepassing van de Braziliaanse wetgeving geen schorsende werking hebben. De termijn waarbinnen een Braziliaanse aanslag kan worden geredresseerd, belooft vijf jaar na de dagtekening van de aanslag.

In het derde lid is uitdrukkelijk bepaald dat ook gevallen van economische dubbele belasting waarop artikel 9 betrekking heeft, voorwerp kunnen zijn van onderling overleg overeenkomstig dit artikel (vgl. de toelichting op artikel 9).

Uitwisseling van inlichtingen (artikel 26)

De overeengekomen regeling wijkt op Braziliaans verzoek enigszins af van artikel 26 van het OESO-modelverdrag. Zo is de uitwisseling van inlichtingen slechts beperkt tot inlichtingen die benodigd zijn voor de uitvoering van de Overeenkomst.

Inwerkingtreding (artikel 28)

De Overeenkomst treedt in werking op het ogenblik van de uitwisseling van de akten van bekrachtiging en de bepalingen ervan vinden, zowel voor de bronbelasting als de andere belastingen waarop de Overeenkomst van toepassing is, toepassing met ingang van 1 januari van het kalenderjaar dat volgt op het kalenderjaar waarin de Overeenkomst in werking treedt.

Voor dividenden en royalty's is te dezer zake een bijzondere regeling getroffen. Daarvoor zij verwezen naar de hiervoor opgenomen toelichting op de artikelen 10 en 12.

Beëindiging (artikel 29)

De Overeenkomst kan gedurende de eerste vijf jaar na de inwerkingtreding niet worden opgezegd. Daarna kan een zodanige opzegging plaatsvinden gedurende de eerste helft van ieder daarop volgend kalenderjaar. De Overeenkomst houdt dan op van toepassing te zijn, voor zowel bronbelastingen als de andere belastingen waarop deze Overeenkomst van toepassing is, met ingang van 1 januari van het kalenderjaar dat volgt op het kalenderjaar waarin de kennisgeving van beëindiging is gedaan.

Brazilië bleek niet bereid in de Overeenkomst een bepaling op te nemen die het mogelijk maakt de bepalingen van de Overeenkomst uit te breiden tot de Nederlandse Antillen en/of Aruba.

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

De Staatssecretaris van Buitenlandse Zaken,
P. Dankert