Staten-Generaal **1/2**

Vergaderjaar 1992–1993 Nr. 187

22 983

Overeenkomst tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Volksrepubliek Bulgarije tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen, met Protocol; Sofia, 6 juli 1990

Nr. 1

Ter griffie van de Eerste en van de Tweede Kamer der Staten-Generaal ontvangen op 19 januari 1993. De wens dat deze overeenkomst aan de uitdrukkelijke goedkeuring van de Staten-Generaal wordt onderworpen kan door of namens één 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 18 februari 1993.

BRIEF VAN DE MINISTER VAN BUITENLANDSE ZAKEN

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

's-Gravenhage, 15 januari 1993

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 6 juli 1990 te Sofia tot stand gekomen Overeenkomst tussen de Regering van het Koninkrijk der Nederlanden en de Regering van de Volksrepubliek Bulgarije 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, 131).

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

De goedkeuring wordt alleen voor Nederland gevraagd.

De Minister van Buitenlandse Zaken,
P. H. Kooijmans

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

S–IZ
S–BEL

311677F
ISSN 0921 - 7363
Sdu Uitgeverij Plantijnstraat
's-Gravenhage 1993

TOELICHTENDE NOTA

De afgelopen jaren is Bulgarije in toenemende mate belangstelling gaan tonen voor economische contacten met andere landen dan alleen met de lidstaten van de Comecon. Op het vlak van de nationale regelgeving was een eerste, belangrijke stap daarbij het mogelijk maken in 1980 van het aangaan van zogenoemde joint-ventures door buitenlandse ondernemingen met Bulgaarse ondernemingen; een mogelijkheid overigens waarvan geen Nederlandse ondernemingen gebruik hebben gemaakt. Internationaal kreeg deze opstelling gestalte in het sluiten van economische overeenkomsten en verdragen tot het vermijden van dubbele belasting met tal van, vooral westerse, landen.

Tussen Nederland en Bulgarije kwam op 8 maart 1988 reeds een Overeenkomst inzake de wederzijdse bevordering en bescherming van investeringen (Trb. 1988, 50) tot stand. In 1988 zijn tussen beide landen onderhandelingen over een belastingverdrag aangevangen, welke hebben geresulteerd in de op 6 juli 1990 te Sofia ondertekende en thans ter goedkeuring voorliggende Overeenkomst, met bijbehorend Protocol. Deze Overeenkomst heeft deels eveneens als achtergrond de wens de economische betrekkingen tussen beide landen te stimuleren, hetgeen in haar preambule tot uiting is gebracht.

In de onderhandelingen over de onderhavige Overeenkomst is in hoofdlijnen het door het fiscale Comité van de OESO in 1963 opgestelde en in 1977 herziene modelverdrag (hierna: het OESO-modelverdrag) tot uitgangspunt genomen, overeenkomstig de verdragspraktijk van Nederland zoals weerspiegeld in het Nederlandse standaardverdrag, alsook van Bulgarije. Voorts is acht geslagen op zeer recente, fundamentele regelgeving op economisch, handelsrechtelijk en fiscaal gebied, uitgevaardigd door de Bulgaarse regering per Decreet van 9 januari 1989, nr. 56. Deze regelgeving, waarbij nadere uitvoeringsvoorschriften overigens nog in voorbereiding zijn, voorziet onder meer in de mogelijkheid van oprichting van bepaalde vennootschappelijke figuren met een zelfstandige juridische identiteit en met een eigen aansprakelijkheid die een in aandelen verdeeld kapitaal hebben en dividend kunnen uitdelen. In deze vennootschappen kunnen ook buitenlanders deelnemen, samen met inwoners van Bulgarije of onder zekere, van staatswege gestelde voorwaarden geheel alleen. Gelijktijdig is de joint venture als figuur zonder juridische zelfstandigheid komen te vervallen.

Bedoelde vennootschappen worden voor hun winsten zelfstandig in de belastingheffing betrokken en over hun dividenduitdelingen is in beginsel een bronbelasting verschuldigd. Overigens wordt ingevolge genoemd Decreet onder bepaalde omstandigheden ook een bronbelasting geheven over interest- en royaltybetalingen. Gezien deze nieuwe Bulgaarse regelgeving, die de structuur van de bedrijvigheid in het land aanmerkelijk dichter bij die in de westerse landen heeft gebracht, was er niet langer aanleiding voor materiële en redactionele afwijkingen op bepaalde onderdelen van het OESO-modelverdrag, zoals die nog zijn terug te vinden in Bulgaarse belastingverdragen van vóór 1989.

Aan Nederlandse kant is zoveel mogelijk rekening gehouden met de informatie die uit het bedrijfsleven werd ontvangen naar aanleiding van de aankondiging van de onderhandelingen in de Nederlandse Staatscourant. Door het Nederlandse bedrijfsleven werd aandacht gevraagd voor de Bulgaarse bronheffingen op inkomsten uit roerend kapitaal. Tevens werd de wens geuit te komen tot een in bepaalde opzichten beperktere omschrijving van het begrip vaste inrichting dan die in het Nederlandse standaardverdrag.

Naar de mening van de eerste ondergetekende behelst de Overeenkomst een evenwichtig resultaat, gegeven de wensen welke door beide

landen over en weer naar voren zijn gebracht. Voorts past de Overeenkomst inhoudelijk goed in de reeks van belastingverdragen welke Nederland reeds met andere Oosteuropese landen heeft gesloten. Van de Overeenkomst zal geen noemenswaardig gevolg voor de Nederlandse schatkist uitgaan, vanwege de geringe omvang van de economische betrekkingen tussen Nederland en Bulgarije op dit moment.

Hierna zijn nader toegelicht die bepalingen van de Overeenkomst, die in min of meer belangrijke mate afwijken van het Nederlandse standaardverdrag, zoals gepubliceerd in Bijlage B bij de notitie Algemeen fiscaal verdragsbeleid (Kamerstukken II 1987/88, 20 365, nrs. 1–2).

Belastingen waarop de Overeenkomst van toepassing is (artikel 2)

De Overeenkomst geldt alleen voor belastingen naar het inkomen en dus niet ook voor belastingen naar het vermogen. De reden hiervan is dat Bulgarije geen algemene, op landelijk niveau geheven vermogensbelasting kent.

Wat betreft de in onderdeel b van het derde lid genoemde Bulgaarse belasting van het gehele inkomen zij opgemerkt dat deze mede omvat de daar bestaande bronbelastingen op dividend, interest en royalty's.

De slotzin van het vierde lid is op Bulgaars verzoek opgenomen en heeft de bedoeling eventuele onzekerheid erover uit te sluiten dat de weg van een overlegprocedure op de voet van artikel 25 van de Overeenkomst openstaat, ingeval niet duidelijk mocht zijn of een in de toekomst in één van de Staten in te voeren belasting onder het bereik van de Overeenkomst valt.

Algemene begripsbepalingen (artikel 3)

De gebiedsomschrijving van Bulgarije in onderdeel c van het eerste lid omvat mede de zogenoemde exclusieve economische zone die Bulgarije heeft ingesteld in overeenstemming met het volkenrecht, in casu het VN-verdrag inzake het zeerecht van 10 december 1982 (Trb. 1983, 83) en waarin het ook zijn belastingheffing uitoefent. Nederland kent zo'n zone thans niet. Op dit punt kan derhalve worden gesproken van een zekere, overigens onvermijdelijke, onevenwichtigheid in de toepassing van de Overeenkomst ten faveure van Bulgarije. In artikel I van het Protocol bij de Overeenkomst is echter bepaald dat, indien Nederland zo'n zone zal instellen en zijn fiscale jurisdictie daarmee zal uitbreiden, de gebiedsomschrijving van Nederland onder de Overeenkomst ook deze zone zal omvatten. Alsdan behoeft de Overeenkomst dus geen aanpassing.

Op aandrang van Bulgarije is de definitie van «internationaal verkeer» in onderdeel g van het eerste lid in vergelijking met het Nederlandse standaardverdrag uitgebreid met vervoer over de weg. Voor een nadere toelichting hierop zij verwezen naar hetgeen is opgemerkt naar aanleiding van artikel 8.

Inwoner (artikel 4)

Ter bepaling wie als inwoner van een van de Staten wordt beschouwd en mitsdien voor toepassing van de Overeenkomst in aanmerking komt, zijn in het eerste lid voor Nederland respectievelijk Bulgarije gescheiden criteria opgenomen. In geval van Nederland is aangesloten bij de bewoordingen van de desbetreffende regeling van het Nederlandse standaardverdrag. In geval van Bulgarije is op verzoek van die zijde een formulering gevonden welke beter recht doet aan de nationaliteit als uitgangspunt in de Bulgaarse belastingheffing voor de belastingplicht van met name natuurlijke personen. Vergelijkbare specifieke formule-

ringen aan Bulgaarse kant zijn overigens in vrijwel alle Bulgaarse belastingverdragen opgenomen. Omdat het aanknopen bij de nationaliteit zonder meer ertoe zou kunnen leiden dat de werking van de Overeenkomst zou worden uitgebreid tot natuurlijke personen met de Bulgaarse nationaliteit die hun woonplaats hebben in een derde Staat, is bedoelde formulering zo geclausuleerd dat die personen van toepassing van de Overeenkomst zijn uitgesloten. In concreto betekent dit dat een Bulgaar die bijvoorbeeld in Frankrijk inwoner is voor de belastingheffing aldaar, niet de keuze heeft te zijnen aanzien ofwel de onderhavige Overeenkomst ofwel het Nederlands-Franse belastingverdrag toepasselijk te doen zijn, maar uitsluitend op dat laatste verdrag is aangewezen.

De voor Bulgarije geldende formulering bevat ook voor niet natuurlijke personen enkele specifieke criteria, te weten de plaats van het hoofdkantoor en de registratie. Ter toelichting zij opgemerkt dat ingevolge het eerder genoemde Decreet no. 56 van 9 januari 1989 registratie van een naar Bulgaars recht opgerichte vennootschap bij een districtsgerechtshof verplicht is. Het criterium «hoofdkantoor» heeft betrekking op ondernemingen die niet in de gedaante van een Bulgaarse vennootschap worden gedreven, maar waarvan de feitelijke leiding in Bulgarije wordt uitgeoefend. Of van dergelijke leidinggevende activiteiten sprake is, wordt beoordeeld naar de omstandigheden van het geval.

De in het tweede lid vervatte conflictregel ten aanzien van natuurlijke personen is enigszins afwijkend van die in het Nederlandse standaardverdrag. Naar Bulgaarse opvatting zou die conflictregel onevenwichtig uitwerken.

Daarbij geldt immers als eerste criterium de beschikbaarheid van een duurzaam tehuis, waaraan ook bij het bepalen van de woonplaats voor de Nederlandse nationale belastingwetgeving veel gewicht wordt toegekend, terwijl de nationaliteit pas als laatste criterium aan bod komt.

Bulgarije prefereerde het middelpunt van de levensbelangen als algemener criterium. In geval van een dubbele woonplaats wordt onder de Overeenkomst derhalve aanstonds beslissende betekenis toegekend aan het middelpunt van de levensbelangen van de betrokkene. Kan dat middelpunt niet genoegzaam worden bepaald, dan hebben de bevoegde autoriteiten van beide Staten de verplichting in gezamenlijk overleg de woonplaats vast te stellen. Evenals volgens het standaardverdrag kan een geval van dubbele woonplaats met eventueel daaruit voortvloeiende dubbele belasting dus nimmer onopgelost blijven. Bij het overleg tussen beider autoriteiten worden de nationaliteit van de betrokkene en de plaats waar hij gewoonlijk verblijft, in beschouwing genomen, maar een van die twee behoeft niet uit zichzelf de doorslag te geven.

De conflictregel ten aanzien van andere dan natuurlijke personen (derde lid) volgt wel die van het Nederlandse standaardverdrag.

In afwijking van het standaardverdrag gelden de bepalingen van artikel 4 ook voor schepelingen. Gegeven het geringe belang hiervan in relatie met Bulgarije kon Nederland met deze afwijking instemmen.

Vaste inrichting (artikel 5)

Wat betreft bouwwerken en constructie- of montagewerkzaamheden (derde lid) ging in de onderhandelingen aan Nederlandse kant in eerste instantie de wens uit naar een termijn van 12 maanden, overeenkomstig de desbetreffende bepaling in het Nederlandse standaardverdrag. Bulgarije had echter een sterke voorkeur voor een aanmerkelijk kortere periode. Uiteindelijk bleek overeenstemming mogelijk over een termijn van 9 maanden. Intussen is het praktische effect van deze kortere termijn beperkt, doordat kon worden bereikt in onderdeel f van het vierde lid dat constructie-, installatie- of montagewerkzaamheden geen vaste inrichting vormen, indien zij plaatsvinden uit hoofde van een contract tot levering

van machines of enigerlei uitrusting. Een vergelijkbare bepaling komt voor in het belastingverdrag met Hongarije (Trb. 1986, 72). De overeengekomen termijn geldt derhalve in wezen alleen voor bouwwerken.

In onderdeel g van het vijfde lid komt geen verwijzing naar onderdeel f voor. Dit maakt echter inhoudelijk geen verschil. Het ontbreken van de verwijzing betekent niet dat een vaste inrichting is te constateren als in onderdeel f bedoelde werkzaamheden worden verricht in combinatie met een of meer van de andere in lid 4 bedoelde werkzaamheden. Indien zij te zamen nog als voorbereidende of hulpwerkzaamheden zijn aan te merken, vallen zij reeds op grond van onderdeel e buiten het begrip vaste inrichting, waar immers is bepaald dat elke bezigheid van voorbereidende of ondersteunende aard van aanmerking als vaste inrichting is uitgesloten.

In vergelijking met het standaardverdrag is voorts aan het bepaalde in onderdeel b van het vierde lid bij wijze van verduidelijking toegevoegd dat ook het tentoonstellen van goederen of koopwaar op een handelsbeurs alsmede het verkopen daarvan na afloop van de beurs buiten het begrip vaste inrichting valt. Een vergelijkbare toevoeging komt voor in de belastingverdragen met Roemenië (Trb. 1980, 50) en de Sovjet-Unie (Trb. 1987, 45).

Op Nederlands voorstel, gevolg gevend aan een specifieke wens uit het Nederlandse bedrijfsleven, is als het vijfde lid nog een uitzondering op het vaste-inrichtingsbegrip opgenomen, namelijk voor vaste bedrijfsinrichtingen wier werkzaamheden niet verdergaan dan het verrichten van hand- en spandiensten bij het sluiten van contracten betreffende de levering van goederen, koopwaar of technische diensten, aangegaan door het eigen hoofdkantoor dan wel door derden. De identieke bepaling in het belastingverdrag met de Sovjet-Unie heeft hieraan ten voorbeeld gestaan.

Artikel II van het Protocol bevat een regeling voor een kwalificatieprobleem dat is opgeroepen door het eerdergenoemde Bulgaarse Decreet van 9 januari 1989, nr. 56. Volgens dit Decreet geniet een onderneming van een buitenlander in Bulgarije, gedreven in een juridisch onzelfstandige vorm, nochtans in bepaalde omstandigheden en onder zekere voorwaarden rechtspersoonlijkheid bij wege van fictie. Vanwege het ontbreken van naar Nederlandse maatstaven essentiële kenmerken van een rechtspersoon, zoals een afgescheiden vermogen, kan zo'n fictieve rechtspersoon aan Nederlandse kant bezwaarlijk worden erkend. Ten einde onduidelijkheden omtrent toepassing van de Overeenkomst alsook van Nederlandse nationale wetgeving te dezer zake te vermijden is bepaald dat inkomen uit een dergelijke onderneming met fictieve rechtspersoonlijkheid, niettegenstaande de nationale behandeling in Bulgarije, wordt beheerst door de artikelen 5 en 7 en niet door artikel 10.

Inkomsten uit onroerende goederen (artikel 6)

Van Bulgaarse zijde werd in de onderhandelingen te kennen gegeven dat het passender zou zijn de gedetailleerde uitwerking van het begrip «onroerend goed» uit het Nederlands standaardverdrag onder te brengen in het Protocol. Aan Nederlandse zijde ontmoette dit standpunt geen overwegende bezwaren, nu deze andere plaatsing geen inhoudelijke afwijking van het standaardverdrag met zich brengt.

Winst uit onderneming (artikel 7)

Artikel IV van het Protocol bevat op Nederlands voorstel de bepaling inzake zogenoemde «turn-key»projecten uit het standaardverdrag.

De bepaling uit het standaardverdrag inzake de mogelijkheid van het toepassen van zogenoemde indirecte methodes ter vaststelling van de

aan een vaste inrichting toe te rekenen winst werd door zowel Nederland als Bulgarije onnodig geoordeeld, aangezien beide landen de zogenoemde directe methode toepassen. Derhalve is zij in de Overeenkomst achterwege gelaten.

Internationaal vervoer (artikel 8)

Op aandrang van Bulgarije is, anders dan in het Nederlandse standaardverdrag, niet alleen ter zake van winst uit de exploitatie van zeeschepen of luchtvaartuigen in internationaal verkeer het heffingsrecht toegedeeld aan de Staat waar de werkelijke leiding van de desbetreffende onderneming zich bevindt, maar ook ter zake van winst uit internationaal vervoer over de weg. Dit betekent dat een Bulgaarse onderneming niet in de Nederlandse belastingheffing mag worden betrokken voor met internationaal wegvervoer behaalde winst die is toe te rekenen aan een in Nederland gelegen vaste inrichting van die onderneming; zulks dus in afwijking van het normale verdragsregime voor winst uit onderneming zoals neergelegd in de artikelen 5 en 7 van de Overeenkomst. Andersom blijft winst van een Nederlandse onderneming uit internationaal wegvervoer steeds vrij van belasting in Bulgarije.

In het algemeen prefereert Nederland voor winst uit internationaal wegvervoer het normale verdragsregime voor winst uit onderneming. Het motief voor de afwijking van dat regime voor winst uit internationale lucht- en scheepvaart, namelijk de problematiek van de toerekening van winst behaald in het vrije luchtruim respectievelijk op de vrije zee, dus buiten het territoir van enige Staat, geldt immers niet in geval van winst uit internationaal wegvervoer, ook al kan de toerekening van dergelijke winst, behaald op het grondgebied van de diverse Staten waardoor het vervoer plaatsvindt, eveneens een moeizame aangelegenheid zijn.

Nochtans kon worden ingestemd met de door Bulgarije verlangde afwijkende regeling in het kader van een meer omvattend, finaal compromis. Hierbij zij bedacht dat in relatie met Bulgarije de feitelijke betekenis van deze afwijking gering is. Thans namelijk houdt de Bulgaarse staatsonderneming voor wegvervoer geen bedrijfsinrichting in Nederland aan en gezien de aanwezigheid van een omvangrijke vestiging in België als basis voor activiteiten in het Benelux-gebied is het niet te verwachten dat hierin in de afzienbare toekomst verandering zal komen. Mocht toch een vestiging in Nederland worden opgericht, dan moet worden afgewacht of aard en omvang van de daar te verrichten werkzaamheden die van hulpactiviteiten en contractbemiddeling te buiten gaan en of daaraan substantiële winst is toe te rekenen. Alleen onder die omstandigheden zou immers toepassing van de artikelen 5 en 7 van de Overeenkomst voor de belastingheffing in Nederland tot een wezenlijk andere uitkomst leiden dan de thans overeengekomen regeling. Het is echter waarschijnlijk, gelet op ervaringen met activiteiten in Nederland van ondernemingen uit Oosteuropese landen in het algemeen, dat ten behoeve van een eventuele vestiging hier met een omvang van betekenis een Nederlandse vennootschap wordt opgericht dan wel geheel of gedeeltelijk wordt geparticipeerd in een bestaande Nederlandse vennootschap. De overeengekomen regeling belet Nederland dan niet de winst van die vennootschap in de belastingheffing te betrekken.

Formeel heeft de uitbreiding van de werkingssfeer van het onderhavige artikel met winst uit internationaal wegvervoer haar beslag gekregen in het eerste lid alsmede, door het gebruik van de algemene term «Internationaal vervoer», in de titel van het artikel. Tevens hebben enkele andere bepalingen in de Overeenkomst een hiermee samenhangende aanpassing ondergaan.

Het bleek niet nodig, zulks in afwijking van het Nederlandse standaardverdrag, in het onderhavige artikel een afzonderlijke bepaling op te nemen inzake voordelen uit de incidentele verhuur van schepen en luchtvaartuigen op basis van een zogenoemde «bare-boat» charter, aangezien Bulgarije te kennen gaf het Commentaar te dezer zake bij het OESO-modelverdrag (artikel 8, aantekening 5), dat ook ten grondslag ligt aan de desbetreffende bepaling van het Nederlandse standaardverdrag, ten volle te onderschrijven.

Gelieerde ondernemingen (artikel 9)

De eerdergenoemde nieuwe regelgeving van het Decreet van 9 januari 1989, nr. 56, maakte thans ook voor Bulgarije het opnemen in de Overeenkomst van bepalingen met betrekking tot gelieerde ondernemingen opportuun; dit in tegenstelling tot de Bulgaarse belastingverdragen van vóór die datum.

De onderhavige bepalingen volgen het Nederlandse standaardverdrag op dit stuk, zij het dat op Bulgaars voorstel de tekst van het tweede lid van artikel 9 van het standaardverdrag is ondergebracht in het Protocol, in onderdeel b van artikel V. Bij dit laatste is nog ter verduidelijking vermeld dat een Staat alleen is gehouden tot aanpassingen in overeenstemming met in de andere Staat aangebrachte winstcorrecties voor zover eerstgenoemde Staat de correcties door de andere Staat gerechtvaardigd acht. Een identieke toevoeging komt voor in het verdrag met Turkije (Trb. 1986, 67).

Onderdeel a van artikel V van het Protocol bevat op Nederlands verzoek de bepaling uit het Nederlandse standaardverdrag dat het bestaan binnen een concern van ondernemingen van een zogenoemde «cost-sharing»-overeenkomst of een dienstverleningsovereenkomst op zichzelf geen aanleiding kan zijn voor het aanbrengen van correcties.

Dividenden (artikel 10)

Wat betreft dividenden is dezelfde regeling overeengekomen als in het OESO-modelverdrag. In geval van deelnemingsverhoudingen van 25 percent of meer mag derhalve door de bronstaat belasting worden geheven naar een tarief van ten hoogste 5 procent en in alle andere gevallen naar een tarief van ten hoogste 15 procent (tweede lid). Deze regeling wijkt af van het Nederlandse standaardverdrag waar in deelnemingsverhoudingen in het geheel geen bronbelasting is toegestaan. Een dergelijke vrijstelling was voor Bulgarije niet aanvaardbaar.

Voor de toepassing van de Overeenkomst aan Nederlandse zijde is op Nederlands verzoek het begrip dividend uitgebreid in artikel VI van het Protocol met uitkeringen krachtens zogenoemde winstdelende obligatieleningen; dit in overeenstemming met het standaardverdrag.

De termijn waarbinnen een verzoek om teruggaaf van teveel geheven bronbelasting op dividenden, interest of royalty's moet worden ingediend, is in artikel VII van het Protocol gesteld op 3 jaren zoals in de meeste Nederlandse belastingverdragen.

Interest (artikel 11)

In de onderhandelingen toonde Bulgarije zich bereid om, zoals onder de meeste van zijn belastingverdragen met Westeuropese landen, ook in relatie met Nederland af te zien van zijn autonome heffing aan de bron ter zake van interest. In de Overeenkomst is derhalve bepaald dat interest alleen belastbaar is in de Staat waarvan de genieter van de interest inwoner is. Dit strookt met het Nederlandse standaardverdrag.

Rovalty's (artikel 12)

Met betrekking tot royalty's is als beginsel overeengekomen dat deze in de bronstaat mogen worden belast naar een tarief van ten hoogste 5 procent (tweede lid). In artikel VIII van het Protocol is echter bepaald dat in afwijking van dit beginsel royalty's slechts belastbaar zijn in de Staat waarvan de uiteindelijke gerechtigde inwoner is – zoals ook in het Nederlandse standaardverdrag is bepaald – zolang de Nederlandse belastingwetgeving niet voorziet in een bronbelasting op royalty's.

Deze regeling is aldus vormgegeven, aangezien Bulgarije enerzijds vanwege het ontbreken in Nederland van een mogelijkheid tot heffing ter zake wel bereid was gehoor te geven aan de Nederlandse wens onder de Overeenkomst van zijn bronbelasting af te zien, maar anderzijds met het oog op een eventuele uitstraling naar andere verdragsrelaties het beginsel van een zekere heffingsbevoegdheid voor de bronstaat als onderdeel van het Bulgaarse fiscale verdragsbeleid niet onvermeld wenste te laten.

In het vierde lid zijn op Bulgaars verzoek aan de omschrijving van het begrip «royalty» in de eerste volzin ter verduidelijking toegevoegd betalingen voor het gebruik of het recht op gebruik van computerprogramma's. Voorts is eveneens op Bulgaars verzoek door toevoeging van de tweede volzin de omschrijving uitgebreid met betalingen voor het gebruik of het recht op gebruik van nijverheids- en handelsuitrusting of wetenschappelijke uitrusting, voor zover die betalingen plaatsvinden op grond van een contract tot levering van know-how. Hoewel Nederland ten principale van mening is dat dergelijke betalingen zijn te beschouwen als winst uit onderneming en niet als royalty's, was er, gegeven het overeengekomene inzake het achterwege blijven van een heffing in de bronstaat, uit praktisch oogpunt geen reden voor verzet hiertegen.

Vermogenswinsten (artikel 13)

In samenhang met het bepaalde in artikel 8 is in het derde lid ook het heffingsrecht inzake voordelen uit de vervreemding van voertuigen, gebruikt voor internationaal vervoer over de weg, alsmede bijbehorende roerende zaken toegedeeld aan de Staat waar de werkelijke leiding van de betrokken onderneming is gevestigd.

In het vijfde lid is de in het Nederlandse standaardverdrag voorkomende bepaling inzake voordelen uit de vervreemding van aandelen vervat, waardoor aan Nederlandse zijde de mogelijkheid blijft behouden belasting te heffen over zogenoemde winst uit aanmerkelijk belang in een Nederlandse vennootschap, behaald door een voormalig inwoner van Nederland binnen 5 jaren na zijn vertrek.

Salarissen, lonen en andere soortgeliike beloningen (artikel 15)

In de uitzondering van het derde lid is in samenhang met het bepaalde in artikel 8 het uitsluitende heffingsrecht van de woonstaat uitgebreid tot beloningen van personeel, werkzaam op voertuigen die worden ingezet bij internationaal wegvervoer.

Directeursbeloningen (artikel 16)

Artikel IX van het Protocol bevat in aanvulling op het Nederlandse standaardverdrag nog een nadere uitleg van de functies waarop de onderhavige bepaling betrekking heeft, toegespitst op de respectieve rechtsstelsels van Nederland en Bulgarije.

Artiesten en sportbeoefenaars (artikel 17)

In afwijking van de in de eerste twee leden als hoofdregel geformuleerde werkstaatheffing is op Bulgaars voorstel als derde lid de bepaling toegevoegd dat de woonstaat van de artiest of sportbeoefenaar heffingsgerechtigd is, indien zijn verblijf in de werkstaat geheel of in hoofdzaak bekostigd wordt door de overheid van de woonstaat dan wel indien zijn activiteiten plaatsvinden in het kader van een culturele of sportieve overeenkomst tussen beide Staten. Soortgelijke bepalingen met vooral als doel onderlinge contacten op het gebied van cultuur en sport fiscaal niet te belemmeren heeft Nederland reeds in tal van zijn belastingverdragen aanvaard.

Pensioenen en sociale zekerheidsuitkeringen (artikel 18)

In overeenstemming met het Nederlandse standaardverdrag is op Nederlands verzoek in het tweede respectievelijk derde lid bepaald dat ter zake van afkoopsommen van particuliere pensioenen alsook ter zake van pensioenen en andere uitkeringen ingevolge het sociale verzekerings- of zekerheidsstelsel van een van de Staten in de bronstaat onbeperkt belasting mag worden geheven.

Overheidsfuncties (artikel 19)

Op Bulgaars verzoek is in artikel X van het Protocol geregeld dat de bronstaatheffing, vervat in de eerste twee leden van artikel 19, ook geldt voor beloningen en pensioenen die worden genoten door natuurlijke personen ter zake van diensten ten behoeve van de Bulgaarse nationale organisatie voor toerisme; dit derhalve ongeacht of die diensten geheel of ten dele een commercieel karakter dragen. Incidenteel, bijvoorbeeld in het belastingverdrag met Joegoslavië (Trb. 1982, 41), heeft Nederland een dergelijke bepaling eerder aanvaard. In relatie met Bulgarije heeft Nederland hiermee ingestemd vanwege de sterke aandrang van Bulgaarse zijde, nog gevoed door het feit dat reeds tal van andere Westeuropese landen zo'n bepaling in hun verdragen met Bulgarije hebben aanvaard, alsook gelet op de tamelijk geringe omvang en activiteiten van de vertegenwoordiging van bedoelde Bulgaarse organisatie hier te lande.

Studenten (artikel 21)

In het tweede en derde lid is op verzoek van Bulgarije geregeld dat personen uit de ene Staat die een studie of een opleiding voor bedrijf of beroep volgen in de andere Staat, in die andere Staat, behalve voor een eventuele beurs uit hun woonstaat zoals volgens het Nederlandse standaardverdrag, tevens in zekere mate en onder zekere voorwaarden van belasting zijn vrijgesteld voor inkomsten uit werkzaamheden daar. Wat betreft studenten gaat het daarbij om een vrijstelling van ten hoogste f 7000 c.q. de tegenwaarde daarvan in Bulgaarse munt per belastingjaar, gedurende een periode van ten hoogste 4 jaren. De vrijstelling voor personen in opleiding bedraagt per belastingjaar ten hoogste f 2000 c.q. de tegenwaarde daarvan in Bulgaarse munt, mits de werkzaamheden samenhangen met de opleiding en niet meer dan 183 dagen in een belastingjaar in beslag nemen. Soortgelijke regelingen komen voor in tal van Nederlandse belastingverdragen, vooral met ontwikkelingslanden, maar ook met enkele industrielanden.

Vermijding van dubbele belasting (artikel 23)

In overeenstemming met het Nederlandse standaardverdrag is de Nederlandse regeling op het punt van de vermijding van dubbele

belasting zodanig geformuleerd, dat wel is aangegeven voor welke bestanddelen van het inkomen de vrijstellingsmethode respectievelijk de verrekeningsmethode geldt, maar voor de technische uitwerking van beide methoden is verwezen naar de Nederlandse wetgeving, namelijk het Besluit voorkoming dubbele belasting (Besluit van 7 april 1965, Stb. 145). Een en ander is neergelegd in de eerste drie leden.

Aan Bulgaarse kant is de vrijstellingsmethode de leidende methode ter vermijding van dubbele belasting, zoals bepaald in de onderdelen a en b van het vierde lid. Ingevolge onderdeel c van datzelfde lid geldt echter een uitzondering voor dividend alsmede voor vermogenswinst behaald met de vervreemding van aandelen die deel uitmaken van een aanmerkelijk belang. De ter zake daarvan geheven Nederlandse dividendbelasting respectievelijk inkomstenbelasting verrekent Bulgarije met de eigen belasting.

Non-discriminatie (artikel 24)

Op verzoek van Bulgarije is de definitie van het begrip «onderdanen» opgenomen in het tweede lid van dit artikel, zoals in het OESO-modelverdrag, en niet in het artikel houdende de algemene begripsbepalingen zoals in het Nederlandse standaardverdrag het geval is. Dit staat echter naar de mening van beide partijen niet in de weg aan de toepasselijkheid van de definitie voor andere artikelen van de Overeenkomst waarin hetzelfde begrip voorkomt, met name artikel 19.

Uitwisseling van inlichtingen (artikel 26)

In verband met de relatieve onbekendheid van beide partijen met elkaars fiscale praktijk is wat betreft de uitwisseling van inlichtingen een regeling overeengekomen met een beperktere reikwijdte dan die in het Nederlandse standaardverdrag. Ingevolge het eerste lid heeft de uitwisseling alleen betrekking op inlichtingen die nodig zijn voor de uitvoering van de Overeenkomst zelf en dus niet tevens op inlichtingen, nodig voor de uitvoering van de eigen nationale wetgeving van de Staten. Deze beperking komt in meer Nederlandse belastingverdragen voor, waaronder alle met Oosteuropese landen gesloten verdragen met uitzondering van het verdrag met Polen (Trb. 1979, 168).

Diplomatieke en consulaire ambtenaren (artikel 27)

In afwijking van het Nederlandse standaardverdrag zijn additionele bepalingen waarbij diplomatieke en consulaire ambtenaren worden aangemerkt als inwoner van de zendstaat en waarbij internationale organisaties en hun personeel alsmede personeel van diplomatieke en consulaire missies van derde Staten van toepassing van het verdrag zijn uitgesloten, in de onderhavige Overeenkomst achterwege gelaten. Vanwege het geringe belang van dergelijke bepalingen in relatie met Bulgarije is volstaan met de kortere tekst zoals opgenomen in het OESO-modelverdrag.

Uitbreiding tot andere gebieden (artikel 28)

Ingevolge het gebruikelijke Nederlandse voorstel te dezer zake is in dit artikel neergelegd dat de Overeenkomst als geheel of desgewenst met wijzigingen kan worden uitgebreid tot de beide of één van beide andere delen van het Koninkrijk der Nederlanden, te weten Aruba en de Nederlandse Antillen.

Inwerkingtreding (artikel 29)

De Overeenkomst treedt inwerking op de 30ste dag na de laatste van de beide data waarop de respectieve regeringen elkaar schriftelijk hebben meegedeeld dat aan de in hun Staat daarvoor geldende constitutionele vereisten is voldaan. Zij is vervolgens van toepassing, zowel in Nederland als in Bulgarije, voor belastingjaren en -tijdvakken die aanvangen op of na 1 januari van het jaar, volgend op dat waarin de Overeenkomst inwerking is getreden. Een en ander is in overeenstemming met het Nederlandse standaardverdrag.

Beëindiging (artikel 30)

De Overeenkomst geldt in beginsel voor onbepaalde tijd. Na verloop van een periode van 5 jaren na haar inwerkingtreding kan zij echter door elk van beide Staten worden beëindigd met inachtneming van een termijn van ten minste zes maanden voorafgaand aan het verstrijken van enig kalenderjaar. De toepassing van de Overeenkomst staakt dan zowel aan Nederlandse als aan Bulgaarse zijde voor de belastingjaren en -tijdvakken, volgend op het kalenderjaar waarin van de beëindiging kennis is gegeven. Ook deze bepaling volgt het Nederlandse standaardverdrag.

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

De Minister van Buitenlandse Zaken,
P. H. Kooijmans