

23 587**Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Volksrepubliek Bangladesh tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen, met Protocol en brieven; Dhaka, 13 juli 1993****Nr. 1****BRIEF VAN DE MINISTER VAN BUITENLANDSE ZAKEN**

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

's-Gravenhage, 17 januari 1994

Ter griffie van de Eerste en van de Tweede Kamer der Staten-Generaal ontvangen op 19 januari 1994.

De wens dat deze overeenkomst aan de uitdrukkelijke goedkeuring van de Staten-Generaal wordt onderworpen kan door of namens een van beide Kamers of door ten minste vijftien leden van de Eerste Kamer dan wel dertig leden van de Tweede Kamer te kennen worden gegeven uiterlijk op 18 februari 1994.

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 het op 13 juli 1993 te Dhaka tot stand gekomen Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Volksrepubliek Bangladesh tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen, met Protocol en brieven (Trb. 1993, 145).²

Een toelichtende nota bij het verdrag treft U eveneens hierbij aan, alsmede een exemplaar van de vertaling in het Nederlands.²

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.

² Ter inzage gelegd bij de afdeling Parlementaire Documentatie.

S-BEL
S-IZ

TOELICHTENDE NOTA

Inleiding

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

Bangladesh heeft reeds een aantal algemene bilaterale belastingverdragen met andere landen, waaronder Duitsland, Frankrijk, het Verenigd Koninkrijk, Zweden en Canada.

Verloop van de onderhandelingen

De onderhandelingen over het verdrag zijn in 1986 op initiatief van Bangladesh aangevangen. In Bangladesh wordt het voorliggende verdrag gezien als een belangrijke stimulerende factor voor het aantrekken van Nederlandse investeringen in dat land. In het kader van het aantrekken van (buitenlandse) investeringen heeft Bangladesh ook een aantal autonome maatregelen getroffen, waaronder het instellen van zogenoemde Export Processing Zones. De in die Zones gevestigde industrieën wordt, naast andere voordelen, gedurende enkele jaren tijdelijke belastingvrijdom geboden ter zake van door hen behaalde winsten. Een en ander past binnen het beleid dat wordt gevoerd op basis van het in samenwerking met de Wereldbank en het IMF opgesteld programma waarin gestreefd wordt naar minder afhankelijkheid van *donorfinanciering via onder meer een vergroting van het aandeel van de lokale toegevoegde waarde in de productie en vergroting van de overheidsinkomsten*. Deze beleidsdoelstellingen hebben mede de positie van Bangladesh in de onderhandelingen geïnspireerd.

Als basis voor de onderhandelingen diende een van Nederlandse zijde opgesteld ontwerp dat nagenoeg overeenkomt met het Nederlandse standaardverdrag, zoals dat op 3 december 1987 werd gepubliceerd als bijlage bij de notitie Algemeen fiscaal verdragsbeleid (kamerstukken II, 1987/88, 20 365, no. 1). Dat ontwerp stemde, evenals het standaardverdrag, in grote lijnen overeen met het OESO-modelverdrag van 1977. De structuur, inhoud en bewoordingen van het verdrag stemmen in het algemeen overeen met het gebruikelijke patroon van de recente door Nederland gesloten verdragen op dit terrein. Op enkele punten is van dat patroon afgeweken teneinde rekening te houden met specifieke wensen van Bangladesh. Deze specifieke wensen van Bangladesh betroffen in het bijzonder de omschrijving van het begrip vaste inrichting, de bronstaatheffing over scheepvaartwinst, deelnemingsdividenden, interest en royalty's en de in verband met de bronbelasting op interest en royalty's door Nederland te verlenen verrekening ter voorkoming van dubbele belasting. De desbetreffende wensen van Bangladesh stemmen in grote lijnen overeen met de inzichten die op die punten zijn ontwikkeld door de Groep van deskundigen ter zake van belastingverdragen tussen ontwikkelde landen en ontwikkelingslanden, zoals die zijn neergelegd in het «United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries» (in het vervolg: het VN-model). Zo voorziet het VN-model in hogere bronstaatheffingen op interest en royalty's, alsmede

in een ruimere omschrijving van het begrip «vaste inrichting» dan in het OESO-model wordt aanbevolen voor verdragen tussen ontwikkelde landen.

Enkele in de afgelopen jaren door Nederland ontwikkelde wensen, die intussen feitelijk steeds deel uitmaken van het door Nederland gehanteerde ontwerp voor verdragsbesprekingen en die betrekking hebben op werkzaamheden buitengaats, de aftrek van pensioenpremies, de beslechting van geschillen omtrent toepassing en interpretatie van het verdrag alsmede de bijstand bij invordering, zijn niet in het verdrag opgenomen. De oorzaak daarvan is gelegen in het feit dat de besprekingen over het verdrag, zoals gezegd, reeds in 1986 zijn aangevangen en eerst in 1992 zijn voortgezet en afgerond op basis van de in 1986 tijdens de eerste besprekingen bereikte resultaten. Het besluit om het resultaat van die besprekingen niet open te breken maar de onderhandelingen juist op die basis voort te zetten is ingegeven door een aantal overwegingen. Zo is van Bengaalse zijde beslist afhoudend gereageerd toen opnemings van de bepalingen met betrekking tot de aftrek van pensioenpremies, de beslechting van geschillen en de bijstand bij invordering door Nederland aan de orde werden gesteld. In de tweede plaats zij opgemerkt dat het voorliggende verdrag enkele voor Nederland niet onbelangrijke elementen bevat die het resultaat zijn van de besprekingen in 1986 en waar Bangladesh in zijn nadien totstandgekomen verdragen niet meer mee heeft ingestemd. Zo had Bangladesh er in 1986 nog mee ingestemd ter zake van vermogenswinsten (artikel 13) een tekst in het verdrag op te nemen die nagenoeg gelijklopend was aan de overeenkomstige bepaling in het OESO-model. De belastingheffing over winst behaald met de vervreemding van aandelen zou derhalve in beginsel toekomen aan de woonstaat van de vervreemder van de aandelen. In 1992 werd van de zijde van Bangladesh nadrukkelijk aangedrongen om winst behaald met de vervreemding van aandelen in lichamen waarvan de activa voornamelijk bestaan uit onroerende zaken alsnog ter belastingheffing toe te wijzen aan de staat waar het lichaam, wier aandelen worden vervreemd, is gevestigd. Vervreemdingen in het kader van de reorganisatie van een concern-structuur zouden in die gevallen eveneens in de bronstaat belast kunnen worden. Een dergelijke bepaling met ruimere heffingsmogelijkheden voor de bronstaat zit in vrijwel alle belastingverdragen van Bangladesh. Daarnaast wilde Bangladesh voor de bepaling met betrekking tot de niet benoemde inkomsten (de zogenoemde saldo-bepaling, artikel 22) aansluiten bij de redactie van de overeenkomstige bepaling in het VN-model. Dat zou er toe leiden dat niet benoemde inkomsten die uit een van de staten afkomstig zijn in die staat belast mogen worden. In 1986 was nog overeengekomen ter zake aan te sluiten bij de in het OESO-model voorziene woonstaatheffing. Gelet op de onzekerheid en onduidelijkheid die het voorstel van Bangladesh met zich mee zou brengen voor Nederlandse ondernemingen die zaken doen met ondernemingen die in Bangladesh gevestigd zijn (zie hierna bij artikel 22), vormde een en ander vanuit Nederlandse optiek zeker geen wenkend perspectief. Openbreken van het (partiële) resultaat van de besprekingen in 1986 zou, mede omdat het praktische belang van de bepalingen betreffende de aftrek van pensioenpremies, arbitrage en bijstand bij invordering in de verhouding tot Bangladesh vooralsnog beperkt lijkt, derhalve niet in het belang van Nederland zijn geweest. Uiteindelijk bleek evenwel ook Bangladesh bereid de besprekingen voort te zetten op basis van de resultaten van 1986.

De besprekingen zijn aangekondigd in het persbericht van het Ministerie van Financiën van 1 augustus 1986, nr. 86/231. Bij de besprekingen is door Nederland zoveel mogelijk rekening gehouden met de wensen en opmerkingen die van de zijde van het bedrijfsleven naar aanleiding van het persbericht werden ontvangen. Van de zijde van het bedrijfsleven

werd aangedrongen op matiging van de belastingheffing in de bronstaat op dividend, interest en royalty's, op een omschrijving van het begrip «vaste inrichting» overeenkomstig de desbetreffende bepalingen van het OESO-modelverdrag van 1977, alsmede toewijzing van belastingheffing over luchtvaartwinst aan de staat van de feitelijke leiding van de onderneming. Tot slot werd er voor gepleit enkele bijzondere heffingen van Bangladesh die onder meer wordt geheven op de betaling van dividend en interest, te weten de Jamuna Multipurpose Bridge-Levy en de Relief and Rehabilitation Levy, onder de reikwijdte van het verdrag te brengen.

Een en ander is uitgemond in de ondertekening van het hierbij ter goedkeuring voorgelegde verdrag met bijbehorend protocol en bij gelegenheid van de ondertekening van het verdrag gewisselde diplomatieke nota's. Naar de mening van de eerste ondergetekende weerspiegelen de in het verdrag neergelegde regelingen een resultaat dat in het licht van de over en weer naar voren gebrachte wensen als evenwichtig kan worden beschouwd en waarin op bevredigende wijze is rekening gehouden met de belangen van het Nederlandse bedrijfsleven. De door Nederland naar voren gebrachte wensen konden bij de onderhandelingen in belangrijke mate worden gerealiseerd. Daarvan kunnen worden genoemd een regeling betreffende

- de winsttoedeling ingeval van bedrijfsklare projecten (neergelegd in een Memorandum of Understanding),
- de afbakening van het royaltybegrip door vergoedingen voor technische dienstverlening en inkomsten uit verhuur van uitrusting daarvan uit te zonderen (artikel IV van het protocol resp. artikel 12, lid 3, van het verdrag),
- de verdeling van concernkosten (Memorandum of Understanding),
- een vrijstelling van bronbelasting voor een aantal soorten interest (artikel 11, derde lid),
- een matiging van bronheffingspercentages voor dividend, interest en royalty's (het tweede lid van de artikelen 10, 11 en 12),
- de heffing over de winst behaald met de vervreemding van aandelen behorende tot een zogenoemd aanmerkelijk belang (het vijfde lid van artikel 13),
- de bronstaatheffing over afkoopsommen van pensioenen en lijfrenten (het tweede lid van artikel 18).

De budgettaire gevolgen van het verdrag kunnen bij op gang komende investeringen in Bangladesh positief worden getaxeerd. Over de omvang ervan valt, gezien de huidige stand van de investeringen, nog geen concrete indicatie te geven. Voor het Nederlandse bedrijfsleven is het verdrag voordelig.

In de hierna volgende artikelsgewijze toelichting is nader ingegaan op die bepalingen van het verdrag die wezenlijk afwijken van het Nederlandse standaardverdrag.

Artikelsgewijze toelichting

Belastingen waarop het verdrag van toepassing is (artikel 2)

Het verdrag geldt alleen voor belastingen naar het inkomen en dus niet ook voor belastingen naar het vermogen. De reden hiervan is dat Bangladesh geen algemene vermogensbelasting kent.

Zoals hiervoor reeds is opgemerkt kent Bangladesh enkele bijzondere heffingen, waarvoor van de zijde van het bedrijfsleven onze aandacht was gevraagd. Het gaat in casu om doelheffingen zoals de Jamuna Multipurpose Bridge-Levy en de Relief and Rehabilitation-Levy. Zo is het doel van de Jamuna Multipurpose Bridge-Levy om fondsen bijeen te brengen

voor de bouw van een multifunctionele brug over de Jamuna-rivier. Deze bijzondere heffingen worden, naast de bronbelasting die wordt geheven krachtens de Income Tax Ordinance van dat land, onder andere geheven van dividend- en rentebetalingen. Daarnaast vinden deze heffingen tevens plaats over telefoonrekeningen, vliegtickets, treinkaartjes, zegels voor de registratie van officiële documenten, enz.. Deze heffingen zullen worden beëindigd zodra de financiering van het desbetreffende doel onderscheidenlijk object (zoals de brug over de Jamuna-rivier) rond is. De heffingen vinden hun rechtsgrond niet in de Bengaalse Income Tax Ordinance en worden ook niet beschouwd als een belasting naar het inkomen. Van de zijde van het bedrijfsleven was verzocht deze heffingen (elk ter hoogte van 4% van de desbetreffende bruto-grondslag) onder de werking van het verdrag te brengen, teneinde de hoogte van de heffingen tezamen met de bronbelasting die geheven wordt krachtens de Income Tax Ordinance te limiteren tot het verdragstarief van de bronbelasting voor dividend of interest. In het andere geval zouden deze heffingen een pure kostenverhoging voor het Nederlandse bedrijfsleven vormen. Bangladesh was daartoe niet bereid en heeft dit ook in de relatie tot andere verdragspartners niet gedaan. Men was wel bereid ter zake een meestbegunstiging in het protocol neer te leggen, inhoudende dat, indien Bangladesh deze heffingen onder de werking van enig ander belastingverdrag brengt, die heffingen automatisch ook onder de werking van het verdrag Nederland-Bangladesh zullen vallen (artikel I van het protocol). Een dergelijke meestbegunstiging heeft Bangladesh nog in geen enkel ander verdrag opgenomen.

Zoals gebruikelijk in de door Nederland in de afgelopen jaren gesloten belastingverdragen omvat de opsomming van bestaande Nederlandse belastingen waarop het verdrag van toepassing is ook het staatswinsttaandeel dat wordt geheven krachtens de Mijnwet 1810 (Bulletin des Lois, no. 285) met betrekking tot concessies uitgegeven sedert 1967 en krachtens de Mijnwet continentaal plat 1965 (Stb. 428). Dit stemt overeen met het standaardverdrag.

Algemene begripsbepalingen (artikel 3)

Het verdrag bevat de voor Nederlandse belastingverdragen gebruikelijke begripsomschrijvingen. De definitie van Nederland (onderdeel b van het eerste lid) omvat tevens het continentale plat.

Wat betreft de omschrijving van Bangladesh zij het volgende opgemerkt. Bij gelegenheid van de ondertekening van het verdrag zijn diplomatieke nota's gewisseld met betrekking tot een volkenrechtelijke kwestie. In een «Decree of the President» van 13 april 1974 werd de breedte van de territoriale wateren van Bangladesh gesteld op 12 zeemijlen en werd een systeem van rechte basislijnen geïntroduceerd. Naar Duitse berekeningen zijn deze basislijnen, en daarmee tevens de buitengrenzen van het continentale plateau en de economische zone van Bangladesh, niet in overeenstemming met het bestaande volkenrecht. Daartegen is door Duitsland geprotesteerd en Nederland heeft zich daarbij aangesloten. In de notawisseling is aangegeven dat het sluiten van het voorliggende verdrag het door Nederland ter zake van de basislijnen gehuldigde standpunt onverlet laat. De tekst van de gewisselde nota's is gevoegd bij het verdrag.

Vaste inrichting (artikel 5)

Met betrekking tot de belastingheffing over winsten van ondernemingen volgt het verdrag in hoofdzaak het patroon van de bepalingen dat in de artikelen 5 en 7 van het OESO-model is vastgelegd. Overeenkomstig de wensen van Bangladesh is de omschrijving van het begrip vaste

inrichting op een enkel punt aangepast overeenkomstig de aanbevelingen ter zake in het VN-model. Daardoor wordt bereikt dat de bronstaat wat ruimere heffingsmogelijkheden krijgt dan in de relatie tussen ontwikkelde landen gebruikelijk is. Zo is met betrekking tot bouw- en constructiewerkzaamheden overeengekomen dat deze reeds leiden tot de aanwezigheid van een vaste inrichting indien de duur van die werkzaamheden een periode van 6 maanden overschrijdt (derde lid). Een dergelijke termijn is overigens niet ongebruikelijk voor de Nederlandse belastingverdragen met ontwikkelingslanden. Daarnaast is het begrip vaste vertegenwoordiger (vijfde lid) enigszins uitgebreid. In navolging van het VN-model wordt namelijk ook als afhankelijke vertegenwoordiger aangemerkt degene die een voorraad goederen aanhoudt, waaruit hij voor de onderneming regelmatig leveringen doet zonder dat hij overigens over een machtiging beschikt om namens de onderneming in het andere land overeenkomsten af te sluiten. Ook deze afwijking van het OESO-model is door Nederland in het verleden al meerdere malen geaccepteerd. Op verzoek van Bangladesh is in de opsomming van voorbeelden van vaste inrichtingen (tweede lid, letter f) ook opgenomen een pakhuis waarin opslagfaciliteiten worden geboden aan derden. Deze bepaling komt in nagenoeg alle belastingverdragen van Bangladesh voor. Van een uitbreiding van het begrip vaste inrichting is in dit geval evenwel geen sprake, omdat een zodanig gebruikt pakhuis ook zonder uitdrukkelijke opsomming een vaste inrichting in de zin van het verdrag zou vormen.

Winst uit onderneming (artikel 7)

Artikel 7 komt overeen met de overeenkomstige bepaling in het Nederlandse standaardverdrag. Het is in dit verband vast Nederlands beleid aan te sturen op de opneming van een bepaling met betrekking tot de toerekening van winst bij de oplevering van bedrijfsklare projecten. Hoewel Bangladesh de in die bepaling neergelegde uitgangspunten voor de winsttoerekening aan een vaste inrichting volledig onderschrijft, wilde men die bepaling niet uitdrukkelijk opnemen in het verdrag of het bijbehorende protocol. Uiteindelijk was Bangladesh wel bereid in te stemmen met opneming van deze bepaling in een, naar aanleiding van de verdragsonderhandelingen opgestelde, gezamenlijke verklaring (Memorandum of Understanding van 16 januari 1992). De verklaring ter zake is geformuleerd als een gemeenschappelijke uitleg op basis van het onderling overleg-artikel (artikel 25) van het verdrag. Materieel is daarmee hetzelfde resultaat bereikt als met opneming in het protocol.

Op dezelfde basis is in genoemd Memorandum een bepaling opgenomen die expliciet uitdrukking geeft aan het beginsel, dat een staat niet verplicht kan worden bij de vaststelling van de winst van een vaste inrichting in die staat van een onderneming van de andere staat kosten in aftrek toe te laten die niet aftrekbaar zijn bij de winstvaststelling van ondernemingen die inwoner zijn van de eerste staat. Ook deze bepaling is slechts een verduidelijking van de aan artikel 7 ten grondslag liggende algemene beginselen.

De op voorstel van Nederland in artikel IV van het protocol opgenomen bepaling beoogt buiten twijfel te stellen dat vergoedingen voor technische diensten, voor contracten inzake bouw- of constructiewerkzaamheden en voor diensten van raadgevende of toezichhoudende aard bij de toepassing van het verdrag worden behandeld als winst, zodat deze vergoedingen niet kunnen worden aangemerkt als betalingen voor de overdracht van kennis of wetenschap waarop artikel 12 (royalty's) van toepassing is.

Zee- en luchtvaart (artikel 8)

De onderhandelingen hebben er toe geleid dat met betrekking tot de

belastingheffing over de voordelen uit de exploitatie van luchtvaartuigen een regeling in het verdrag is vastgelegd die uitgaat van hetzelfde beginsel als artikel 8 van het OESO-model. Deze voordelen zijn uitsluitend belastbaar in de staat waar de plaats van de werkelijke leiding van de onderneming is gelegen.

Met betrekking tot winsten uit de exploitatie van schepen in internationaal verkeer was Bangladesh, ondanks de aandrang die van Nederlandse zijde is uitgeoefend, niet bereid tot aanvaarding van de regel dat deze overeenkomstig de bepalingen in het OESO-model uitsluitend belastbaar zijn in de staat waar de plaats van de werkelijke leiding van de onderneming is gelegen. Krachtens de nationale wetgeving heft Bangladesh van buitenlandse scheepvaartondernemingen 8% over de bruto vrachtopbrengsten behaald met vervoer vanuit Bangladesh. Bangladesh was, mede geïnspireerd door aanbevelingen in het VN-model ter zake, niet bereid Nederland verder tegemoet te komen dan een verlaging van de bronstaatheffing over de uit die staat afkomstige bruto-besommingen tot de helft van het nationale tarief (thans 8%). Daarbij is tevens vastgelegd dat die helft van het nationale tarief maximaal 4% zal bedragen. Indien het nationale tarief dat Bangladesh in deze gevallen toepast in de toekomst zou stijgen, dan zal het ten aanzien van Nederlandse ondernemingen toe te passen tarief toch nimmer hoger zijn dan 4%. Een verdere verlaging van de bronstaatbelasting was voor Bangladesh niet bespreekbaar. Uiteindelijk heeft Nederland ingestemd met deze oplossing. Daarbij was voor Nederland van doorslaggevende betekenis dat Bangladesh bereid was in bij gelegenheid van de ondertekening van het verdrag te wisselen diplomatieke nota's nader vast te leggen dat Bangladesh, zodra dat land na 16 januari 1992 (zijnde de datum waarop op ambtelijk niveau overeenstemming werd bereikt over de inhoud van de tekst van het voorliggende verdrag) met enig ander land een gunstiger regeling voor scheepvaartwinst overeenkomt, met Nederland besprekingen zal starten teneinde die regeling ook te doen gelden voor de toepassing van het verdrag met Nederland. De intentieverklaring voor deze meestbegunstigingsregeling is vastgelegd in een naar aanleiding van de onderhandelingen opgesteld Memorandum of Understanding.

Nederland heeft een bronstaatheffing als hiervoor bedoeld overigens reeds eerder geaccepteerd in de relatie tot een aantal andere verdragspartners (Sri Lanka, de Filippijnen, India, Thailand) in dit deel van Azië.

Gelieerde ondernemingen (artikel 9)

Het in dit artikel neergelegde beginsel dat tussen gelieerde ondernemingen dient te worden gehandeld als tussen onafhankelijke partijen, stemt overeen met de bewoordingen van het Nederlandse standaardverdrag. In het eerste lid van artikel 9 van het standaardverdrag is voorts een bepaling opgenomen die tot uitdrukking brengt dat de omstandigheid dat een moedervennootschap met haar dochtervennootschap in het andere land een overeenkomst tot verdeling van kosten of een dienstverleningsovereenkomst heeft gesloten, op zichzelf niet betekent dat inbreuk wordt gemaakt op voornoemd beginsel. Bangladesh onderschrijft dit beginsel volledig. Geen van de belastingverdragen van Bangladesh bevat evenwel een dergelijke bepaling. Omdat het deze bepaling overbodig achtte en met het oog op mogelijk optredende interpretatie-verschillen onder die andere verdragen was Bangladesh niet bereid tot opneming van deze bepaling in het verdrag zelf. Het Nederlandse voorstel deze bepaling in de vorm van een gemeenschappelijke uitleg ter zake tussen de bevoegde autoriteiten van Nederland en Bangladesh op basis van artikel 25 (onderling overleg) op te nemen in het naar aanleiding van de besprekingen opgestelde Memorandum of Understanding bleek daarentegen voor Bangladesh wel acceptabel.

Dividenden (artikel 10)

Bangladesh heft krachtens haar nationale wetgeving alleen een bronbelasting van dividenden die worden betaald aan niet-inwoners. Die bronheffing varieert voor lichamen in hoogte tussen 35 en 55%, naar gelang het karakter van het ontvangende lichaam. Zo bedraagt de bronheffing voor dividend ontvangen door

- een lichaam (uitgezonderd banken) waarvan meer dan de helft van de aandelen (de aandelen van dat lichaam dienen via de beurs te worden verhandeld, een zogenaamde «publicly traded company») in handen is van portfolio-aandeelhouders: 35%;
- een lichaam dat industriële activiteiten ontplooit (een zogenaamde «industrial company»): 50%; en
- overige lichamen, waaronder alle banken, 55%.

Op dividend ontvangen door niet-inwoners/natuurlijke personen hanteert Bangladesh een bronbelasting van 30%.

Voor deelnemingsdividenden bleek Bangladesh onder de werking van een verdrag met Nederland slechts bereid haar bronbelasting te verlagen tot 10%. Bangladesh is nog met geen enkel land een lager percentage dan 10 overeengekomen. (In enkele verdragen, zoals dat met Duitsland, is zelfs een bronbelasting van 15% voorzien). Van Nederlandse zijde is aangedrongen op een verdere verlaging van dit percentage. Daarbij is benadrukt dat elke bronbelasting op deelnemingsdividend in de relatie tot Nederland uitmondt in een kostenverhoging voor het investerende lichaam omdat Nederland ter zake de deelnemingsvrijstelling toepast. Daarmee wordt de door Nederland nagestreefde kapitaalimport-neutraliteit voor investeringen in het buitenland niet bereikt, waardoor het minder aantrekkelijk kan zijn op de desbetreffende markt te investeren. Een verdere verlaging bleek voor Bangladesh echter niet bespreekbaar, zodat daarin uiteindelijk door Nederland is berust. Daarbij heeft meegewogen dat dit bronheffingspercentage in de relatie tot ontwikkelingslanden niet ongebruikelijk noch buitensporig kan worden genoemd. Bovendien steekt dit percentage gunstig af bij de bronheffing van 15% die in de verdragen van Bangladesh met een aantal andere Westeuropese landen is overeengekomen. De verlaging van de bronbelasting tot 10% geldt indien het lichaam dat het dividend ontvangt een directe deelneming houdt ter grootte van ten minste 10% in het kapitaal van het uitdelende lichaam.

Voor beleggingsdividend ontvangen door lichamen en dividend ontvangen door natuurlijke personen is een bronheffing van 15% overeengekomen. Dit is overeenkomstig het percentage dat ook in het Nederlandse standaardverdrag is opgenomen.

Interest (artikel 11)

Met betrekking tot interest betaald aan niet-inwoners hanteert Bangladesh dezelfde bronheffingspercentages als voor dividend. Zo zou door banken ontvangen interest dus belast kunnen worden met een bronheffing van 55%. Onder verwijzing naar consistent verdragsbeleid was een verdere verlaging van de bronheffing op interest onder 10% voor Bangladesh niet bespreekbaar. Daarentegen bleek het wel bereid een ruime vrijstelling op te nemen voor interest die wordt ontvangen door de overheid of de Centrale Bank, alsmede voor interest die wordt betaald uit hoofde van een lening die is verstrekt, gegarandeerd of verzekerd door de overheid of de Centrale Bank, en voor interest die wordt betaald aan een door de overheid bezeten of beheerste financiële of andere instelling.

Uitgaande van het gegeven dat een lager algemeen bronheffingspercentage dan 10 niet haalbaar zou zijn, is door Nederland getracht voor een aantal interest-categorieën uitzonderingen op dat algemene

bronheffingstarief aan te brengen. Dit streven wordt ingegeven door de geringe marge tussen de ontvangen en betaalde interest die resteert voor de genietter van die interest omdat deze de uitgezette gelden op zijn beurt van derden heeft moeten lenen. Mede gegeven het verschijnsel dat kosten, ook als zij worden veroorzaakt door hoge bronheffingen worden afgewenteld op de debiteur, bleek Bangladesh uiteindelijk bereid om voor interest ontvangen door banken of andere financiële instellingen het bronheffingspercentage te verlagen tot 7½%. Bangladesh was daartoe echter alleen bereid indien deze verlaging zou worden gekoppeld aan de voorwaarde dat dit slechts geldt zolang Nederland geen bronbelasting op interest heft (protocol, artikel II). Bangladesh heeft eerder slechts in haar verdrag met het VK ingestemd met een verlaging voor bankinterest tot hetzelfde percentage. Voorts bleek Bangladesh bereid in een notawisseling bij het verdrag vast te leggen dat het bereid is, zodra het aan enig ander land een gunstiger regeling voor bankinterest overeenkomt, met Nederland besprekingen te openen teneinde aan Nederland eenzelfde behandeling te geven. Mede omdat Bangladesh ook nog bereid was voor interest wegens te late betaling (leverancierskrediet, e.d.) een vrijstelling in het verdrag op te nemen, heeft Nederland zich tenslotte neergelegd bij de Bengaalse wens voor een algemeen bronheffingspercentage van 10%.

Royalty's (artikel 12)

Royalty's zijn in Bangladesh in beginsel onderworpen aan een bronbelasting, die al naar het karakter van het ontvangende lichaam kan variëren tussen 35 en 55%. Deze bronbelasting is evenwel opgeschort in het kader van maatregelen ter stimulering van de ontwikkeling van de economie van Bangladesh. Intrekking van deze maatregel laat de bronheffing automatisch herleven. Bangladesh wil de mogelijkheid tot het heffen van een bronbelasting onder haar verdragen uitdrukkelijk open houden voor het geval de huidige wettelijke vrijstelling weer wordt ingetrokken. Van Bengaalse zijde is overigens verzekerd, dat een belastingverdrag in dat land geen belastingplicht kan creëren. Opneming van een bronheffingspercentage in het verdrag kan er derhalve niet toe leiden dat op die manier de huidige tijdelijke vrijstelling onder de nationale wet van Bangladesh teniet zou worden gedaan.

Tegen deze achtergrond moet het streven van Bangladesh naar opneming van een bronheffing in het verdrag worden gezien. Bangladesh heeft in al haar verdragen een bronheffing van 10% opgenomen. Van deze vaste lijn wilde het ook ten opzichte van Nederland niet afwijken. Bangladesh was ook niet bereid tot enige differentiatie van het bronheffingstarief voor de verschillende categorieën royalty's. Hoewel een bronheffingspercentage van 10 in vergelijking met de Nederlandse verdragen met andere ontwikkelingslanden gematigd kan worden genoemd, is door Nederland met name een verlaging van de bronheffing voor industriële royalty's bepleit omdat daarmee doorgaans zeer hoge ontwikkelingskosten zijn gemoeid. De ruimte om in het woonland van de ontvanger van de royalty's enige bronstaatbelasting te verrekenen kan daarom zeer beperkt zijn. Bangladesh achtte deze benadering echter niet opportuun omdat dat probleem zich de facto niet voordoet door de eerder genoemde opschorting van de bronbelasting op royalty-betalingen. Een differentiatie van het bronheffingstarief voor industriële royalty's was daarom niet bespreekbaar voor Bangladesh. Daarentegen bleek men wel ontvankelijk voor het Nederlandse verlangen een aantal betalingen, die in wezen geen royalty zijn, uit te zonderen van het royalty-begrip. Zo zijn de betalingen voor technische diensten (artikel IV van het protocol) en voor de huur van uitrusting uitdrukkelijk buiten de reikwijdte van het royalty-artikel gebracht.

Vermogenswinsten (artikel 13)

De bepalingen van dit artikel stemmen vrijwel overeen met de overeenkomstige bepalingen van het OESO-model 1977. Daarnaast streefde Bangladesh aanvankelijk naar de opnemings van een onverkorte bronstaathetfing ter zake van de winst behaald met de vervreemding van aandelen in lichamen waarvan de activa voornamelijk bestaan uit in de bronstaat gelegen onroerende zaken (zie ook hiervóór bij Verloop van de onderhandelingen). Deze wens van Bangladesh bleek ten dele verenigbaar met de Nederlandse wens een voorziening te treffen tegen het ontgaan van belasting over de winst behaald met de vervreemding van een aanmerkelijk belang in de zin van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Met de in het vijfde lid neergelegde regeling, die nagenoeg overeenkomt met de overeenkomstige bepaling in het Nederlands standaardverdrag (kamerstukken II, 1987-1988, 20 365, nrs. 1-2, blz. 37), kunnen voormalige inwoners van een staat tot 5 jaar na hun emigratie naar de andere staat worden belast in de staat waar het lichaam is gevestigd voor door hen behaalde winst met de vervreemding van aandelen in dat lichaam. De door Bangladesh voorgestane bronstaathetfing is daarmee overeenkomstig het Nederlandse verdragsbeleid beperkt tot aandelen in handen van natuurlijke personen en zal slechts kunnen worden toegepast bij vervreemding binnen 5 jaar na vertrek uit dat land.

Zelfstandige arbeid (artikel 14)

In navolging van het VN-model knoopt de belastingheffing ter zake van de opbrengst van zelfstandige arbeid niet uitsluitend aan bij de aanwezigheid van een vast middelpunt in de werkstaat. Op verzoek van Bangladesh is in onderdeel b) van het eerste lid een aanvullend criterium, te weten de duur van het verblijf in de werkstaat, opgenomen. Indien de werkzaamheden een verblijf in de werkstaat meebrengen van 183 dagen of langer in het belastingjaar van de werkstaat, dan verkrijgt de werkstaat ook op deze grond een heffingsrecht. Ook deze bepaling is niet ongebruikelijk in de Nederlandse verdragen met ontwikkelingslanden.

Directeursbeloningen (artikel 16)

Het recht tot belastingheffing van beloningen, die bestuurders en commissarissen van ondernemingen als zodanig genieten, is in navolging van het OESO-model toegewezen aan de staat waar de onderneming is gevestigd. In aanvulling op het Nederlandse standaardverdrag is als artikel V van het protocol bij het verdrag een bepaling opgenomen waarin ten behoeve van Bangladesh de Nederlandse termen «bestuurder» en «commissaris» nader zijn verklaard. Identieke of vrijwel identieke bepalingen komen in een groot aantal andere Nederlandse belastingverdragen voor.

Artiesten en sportbeoefenaren (artikel 17)

In overeenstemming met het OESO-model is bepaald dat de inkomsten van artiesten en sportlieden in beginsel worden belast in de staat waar zij hun activiteiten verrichten. Zulks geldt eveneens als de inkomsten uit dergelijke activiteiten niet rechtstreeks aan de artiest of sportbeoefenaar zelf toekomen, maar bijvoorbeeld via hun buitenlandse onderneming waarbij zij in dienst zijn.

Zoals ook reeds in een aantal andere Nederlandse belastingverdragen is overeengekomen, is het vorenstaande niet van toepassing als de activiteiten van de artiest of sportbeoefenaar in belangrijke mate worden gefinancierd door de overheid van de woonstaat van de artiest of sportbeoefenaar. Dit geldt evenzeer als de activiteiten plaatsvinden in het

kader van een overeenkomst met betrekking tot culturele of sport-aangelegenheden. In die gevallen komt het heffingsrecht aan de woonstaat toe.

Pensioenen en lijfrenten (artikel 18)

Naast een regeling voor pensioenen van werknemers is in dit artikel ook een regeling getroffen voor sociale zekerheidsuitkeringen en voor lijfrenten. Termijnen van particuliere pensioenen en van lijfrenten zijn ter belastingheffing toegewezen aan de woonstaat van de genietter. Sociale-zekerheidsuitkeringen, afkoopsommen van particuliere pensioenen en afkoopsommen van lijfrenten daarentegen mogen worden belast in de bronstaat. Een en ander stemt wat benadering betreft overeen met het Nederlandse standaardverdrag.

De regeling voor afkoopsommen van lijfrenten, die nog niet in het standaardverdrag is opgenomen, dient wat betreft Nederland ter consolidatie van de heffingsmogelijkheid op dit punt die is voorzien in de op 1 januari 1992 in werking getreden Wet van 12 december 1991 (Stb. 697) tot wijziging van het fiscale regime voor onderhoudsvoorzieningen en spaarvormen alsmede het fiscale regime voor verzekeraars en directiepensioenlichamen («Brede herwaardering I»).

Studenten en leerlingen (artikel 21)

Aan dit artikel is een enigszins ruimere werking gegeven dan de overeenkomstige regeling in het Nederlandse standaardverdrag. Het eerste lid bevat een algemene regeling voor studenten die tijdelijk in de «onderwijsstaat» verblijven met de bedoeling aldaar te studeren aan een erkende universiteit, hogeschool, school of andere onderwijsinstelling dan wel met de bedoeling aldaar een opleiding voor een bedrijf of beroep te verkrijgen.

Daarnaast is in het tweede lid een specifieke regeling getroffen voor studenten die een studietoelage in enigerlei vorm genieten.

Deze regelingen komen erop neer dat de overmakingen uit het buitenland ten behoeve van hun onderhoud, studie of opleiding onbelast blijven in de staat waar zij studeren. Wat de in het eerste lid bedoelde studenten betreft, geldt bovendien dat hun beloningen uit persoonlijke diensten in de «onderwijsstaat» gedurende een periode van vijf jaar na hun eerste aankomst in die staat worden vrijgesteld tot een bedrag van ten hoogste 6000 Nederlandse guldens of het equivalent daarvan in de munteenheid van Bangladesh.

Ter zake van de in het tweede lid bedoelde studietoelagen geldt verder, dat niet alleen de vanuit de vroegere woonstaat toegekende toelagen in de «onderwijsstaat» buiten de belastingheffing dienen te blijven, maar ook de toelagen die door de «onderwijsstaat» zelf of bepaalde organisaties in die staat aan de student uit het andere land worden toegekend. De in het tweede lid bedoelde vrijstelling wordt eveneens verleend voor een periode van ten hoogste vijf jaar na de eerste aankomst in de «onderwijsstaat».

Vergelijkbare regelingen komen overigens voor in tal van Nederlandse belastingverdragen met ontwikkelingslanden.

Overige inkomsten (artikel 22)

Zoals hiervoor reeds is opgemerkt (Verloop van de onderhandelingen) wilde Bangladesh voor de niet benoemde inkomsten een bepaling in het verdrag opnemen overeenkomstig de ter zake in het VN-model neergelegde regeling. Dat zou neerkomen op toewijzing van de belastingheffing over niet benoemde inkomsten aan de woonstaat van de genietter voorzover sprake is van dergelijke inkomsten die opkomen in derde

landen. Voor inkomsten die opkomen in Nederland of Bangladesh en die toevloeien aan een inwoner van het andere verdragsland zou het recht tot belastingheffing echter worden toegewezen aan de bronstaat van de inkomsten. Bangladesh heeft in al haar verdragen een dergelijk saldo-artikel met bronstaatheffing.

Daartegen is van Nederlandse zijde geopponeerd, indachtig het beperkte winstbegrip in de Bengaalse belastingwetgeving. Tot de winst behoren ingevolge die wetgeving uitsluitend de voordelen die rechtstreeks voortvloeien uit de ondernemingsactiviteiten die tot de directe bedrijfsvoering kunnen worden gerekend. Zo zouden bijvoorbeeld betalingen vanuit Bangladesh aan een Nederlands bouwbedrijf gedaan voor de verhuur van materiaal naar Bengaalse opvatting buiten het winstartikel van het verdrag (alleen belastbaarheid in de bronstaat bij aanwezigheid van een v.i.) vallen. Verhuur van materiaal behoort in de Bengaalse opvatting namelijk niet tot de eigenlijke bedrijfsvoering, te weten bouwactiviteiten, van de Nederlandse onderneming. Deze voordelen zijn bovendien uitdrukkelijk uitgezonderd van het royaltybegrip, zodat daarop in de visie van Bangladesh het saldo-artikel van toepassing zou zijn. Indien nu het saldo-artikel de niet benoemde inkomsten ter belastingheffing zou toewijzen aan de bronstaat, dan zouden de betalingen voor huur van uitrusting die zijn uitgezonderd van het royalty-begrip, althans voorzover het betreft betalingen vanuit Bangladesh naar Nederland, via een omweg weer ter (in dat geval zelfs ongelimiteerde) belastingheffing aan de bronstaat toekomen. Dit resultaat was voor Nederland, mede gelet op de onduidelijkheid en onzekerheid die hiermee zou worden gecreëerd met betrekking tot de belastingheffing in Bangladesh over winstbestanddelen van Nederlandse ondernemingen, niet acceptabel. Bangladesh heeft zich uiteindelijk neergelegd bij de Nederlandse wens tot opnemng van een saldo-artikel overeenkomstig de ter zake in het OESO-model 1977 en het Nederlandse standaardverdrag opgenomen bepaling. In dit verband mag niet onvermeld blijven dat het voor het eerst is dat Bangladesh op dit punt is afgeweken van het ter zake door haar consequent gehanteerde verdragsbeleid.

Vermijding van dubbele belasting (artikel 23)

In overeenstemming met het standaardverdrag hanteert Nederland ter voorkoming van dubbele belasting de vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud (tweede lid). Voor een aantal met name aangeduide bestanddelen van het inkomen geldt echter de verrekeningsmethode (derde lid). Voor de nadere uitwerking van beide methodes is zoals gebruikelijk verwezen naar het Besluit voorkoming dubbele belasting 1989 (Besluit van 21 december 1989, Stb. 594).

In de in het vierde lid opgenomen bepaling ligt besloten dat, indien Bangladesh in het kader van specifieke wetgeving met het doel de investeringen in Bangladesh te bevorderen, de bronbelasting op interest en royalty's heft naar een tarief dat lager ligt dan de percentages die ingevolge de bepalingen van het tweede lid van artikel 11 en het tweede lid van artikel 12 zijn toegestaan, Nederland niettemin een verrekening zal toestaan tot de in die bepalingen genoemde percentages. Hierbij zij aangetekend dat de door Nederland te verlenen verrekening met betrekking tot interest betaald aan een bank of andere financiële instelling, overeenkomstig de begrenzing van de belastingheffing door de bronstaat over dergelijke interest (protocol, artikel II), beperkt is tot een bedrag van ten hoogste 7½% van die interest. Met deze zogenoemde «tax sparing credit» wordt bereikt dat het door Bangladesh gebrachte budgettaire offer niet door belastingheffing in Nederland ongedaan wordt gemaakt. Indien de algemene bronheffingspercentages voor interest en royalty's in de wetgeving van Bangladesh evenwel worden verlaagd tot beneden de in het tweede lid van artikel 11, artikel II van het protocol en het tweede lid

van artikel 12 vermelde verdragspercentages, zal de door Nederland te verlenen verrekening beperkt blijven tot het lagere nationale bronheffingspercentage. De opschorting van de in de wetgeving van Bangladesh voorziene bronbelasting op royalty's kan in dit kader worden beschouwd als een specifieke maatregel ter stimulering van de investeringen in Bangladesh. Voor de daarvoor in aanmerking komende betalingen zal door Nederland in beginsel dan ook een verrekening worden verleend tot het in artikel 12, tweede lid genoemde bronheffingspercentage. Verder zal de aldus door Nederland te verlenen «tax sparing credit» slechts worden toegepast gedurende een periode van 10 jaar te rekenen vanaf de datum waarop het verdrag in werking treedt. De bevoegde autoriteiten kunnen evenwel in onderling overleg besluiten deze periode te verlengen.

De nationale wetgeving van Bangladesh voorziet in het voorkomen van internationale dubbele belasting door toepassing van de verrekeningsmethode. Dit is ook neergelegd in het vijfde lid.

Non-discriminatie (artikel 24)

De bepalingen van dit artikel komen overeen met de overeenkomstige bepalingen in het standaardverdrag, met dien verstande dat op verzoek van Bangladesh de tweede volzin van het derde lid (aftrek van schulden voor de vaststelling van het belastbare vermogen) is weggelaten. De noodzaak tot handhaving van deze volzin ontbreekt nu het verdrag uitsluitend van toepassing is op belastingen naar het inkomen en de winst, en niet naar belastingen van het vermogen.

Uitwisseling van inlichtingen (artikel 26)

De bepalingen van dit artikel komen vrijwel woordelijk overeen met die van het standaardverdrag en van het OESO-model, zij het dat geen inlichtingen zullen worden uitgewisseld indien de staat die om de inlichtingen verzoekt ter zake reeds een strafrechtelijk onderzoek heeft ingesteld ten aanzien van de betrokken belastingplichtige. Zodra daarvan sprake is kunnen naar Nederlandse opvatting onder de werking van een belastingverdrag geen gegevens meer worden uitgewisseld.

Inwerkingtreding (artikel 30)

Het verdrag treedt in overeenstemming met het Nederlandse standaardverdrag in werking op de dertigste dag na de uitwisseling van de akten van bekrachtiging. De bepalingen ervan vinden, zowel voor de bronbelasting als voor de andere belastingen waarop het verdrag van toepassing is, wat Nederland betreft toepassing voor belastingjaren en -tijdvakken die aanvangen op of na 1 januari van het kalenderjaar dat volgt op dat waarin de akten van bekrachtiging zijn uitgewisseld. Wat betreft Bangladesh vindt het verdrag toepassing voor belastingjaren en -tijdvakken die aanvangen op of na 1 juli van het kalenderjaar dat volgt op het kalenderjaar waarin de akten van bekrachtiging zijn uitgewisseld. De datum van 1 juli valt samen met het begin van het belastingjaar van Bangladesh, dat loopt van 1 juli tot 30 juni van het volgende jaar. Toepassing op of na 1 juli is vast verdragsbeleid van Bangladesh.

Beëindiging (artikel 31)

Het verdrag wordt in beginsel voor onbepaalde tijd aangegaan. Na verloop van een periode van 5 jaren vanaf haar inwerkingtreding kan zij echter door elk van beide Staten worden beëindigd met inachtneming van een opzegtermijn van ten minste 6 maanden vóór het verstrijken van een kalenderjaar. Het verdrag houdt in dat geval op van toepassing te zijn voor

de belastingjaren en -tijdvakken die, wat betreft Nederland aanvangen op of na 1 januari – en wat betreft Bangladesh-aanvangen op of na 1 juli, van het kalenderjaar dat volgt op het kalenderjaar waarin de kennisgeving van beëindiging is gedaan. Een en ander volgt het Nederlandse standaardverdrag.

Koninkrijkspositie

Het verdrag is wat het Koninkrijk betreft uitsluitend aangegaan voor Nederland. In artikel 29 is evenwel, zoals gebruikelijk, geregeld dat het verdrag hetzij in haar geheel, hetzij gewijzigd kan worden uitgebreid tot de Nederlandse Antillen en Aruba. Indien tot uitbreiding wordt overgegaan, behoeft dit een afzonderlijk verdrag dat door het Koninkrijk ten behoeve van de Nederlandse Antillen en/of Aruba met Bangladesh wordt aangegaan.

Het advies van de Raad van State wordt niet openbaar gemaakt, omdat het zonder meer instemmend luidt (artikel 25a, derde lid, onder b, van de Wet op de Raad van State).

De Minister van Financiën,
W. Kok

De Minister van Buitenlandse Zaken,
P. H. Kooijmans