

Vergaderjaar 2015–2016

34 424

Goedkeuring van het op 19 april 2015 te Washington tot stand gekomen Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Republiek Malawi tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen (Trb. 2015, 75 en Trb. 2016, 16)

Nr. 3

MEMORIE VAN TOELICHTING**I. Algemeen***1.1. Inleiding*

Het onderhavige, op 19 april 2015 te Washington ondertekende, Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Republiek Malawi, met Protocol (hierna: «het Verdrag» en «het Protocol»), geeft regels die aanwijzen welke van de verdragsluitende staten bevoegd is om in overeenstemming met zijn nationale wetgeving belasting te heffen van het inkomen van inwoners van één of van beide staten. Dit om dubbele belasting te vermijden. Daarnaast regelt het Verdrag, onder meer met het oog op het voorkomen van het ontgaan van belasting, de onderlinge uitwisseling van fiscale gegevens.

Malawi heeft Nederland benaderd om te onderhandelen over een nieuw belastingverdrag. Nederland heeft dit verzoek van Malawi van harte geaccepteerd, mede om de verdragsrelatie met Malawi op een moderne leest te kunnen schoeien. Het van kracht zijnde belastingverdrag (hierna: het «oude verdrag») tussen Nederland en Malawi was immers verouderd. In verband met de onafhankelijkheid van Malawi op 6 juli 1964 zijn Nederland en Malawi op 7 en 18 juni 1969 een notawisseling overeengekomen tussen de Nederlandse en de Malawische regering inzake de toepassing van het op 15 oktober 1948 te Londen gesloten Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland ter vermindering van dubbele belasting en ter voorkoming van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen van inkomsten (*Trb.* 1969, 146 en *Trb.* 1970, 27) om de betrekkingen tussen de beide staten op het gebied van het vermijden van dubbele belasting te regelen volgens de bepalingen van het Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland ter vermindering van dubbele belasting en ter voorkoming van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen van inkomsten van 15 oktober 1948 (*Trb.* 1950, 380). De belastingverdragen die Malawi thans nog heeft met andere Europese landen (o.a. het Verenigd Koninkrijk, Frankrijk en Zwitserland) komen grotendeels overeen met dit oude verdrag met Nederland.

Malawi spant zich sinds enige jaren in voor een modernisering van het eigen verdragennetwerk. Recentelijk heeft Malawi belastingverdragen gesloten met Noorwegen (2009, dit verdrag is in 2013 in werking getreden) en de Seychellen (2012) en is Malawi met een aantal landen in onderhandeling over nieuwe verdragen of herziening van oudere verdragen.

Nederland heeft zich bij de onderhandelingen over het Verdrag gebaseerd op de uitgangspunten die zijn geformuleerd in de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011¹ (hierna: «de NFV 2011»), in het bijzonder wat betreft onderhandelingen met ontwikkelingslanden, zoals ook aan de orde is gekomen in de parlementaire gedachtewisselingen die over deze notitie hebben plaatsgevonden.

In het kader van de NFV 2011 is een Toetsschema Standaardcriteria Fiscaal Verdragsbeleid 2011 tot stand gekomen. Het toetsschema met betrekking tot het onderhavige Verdrag is in paragraaf I.8 opgenomen. Daarnaast heeft het verdrag dat Malawi in 2009 met Noorwegen is overeengekomen als een belangrijk richtsnoer gediend. Het Verdrag zal wat het Koninkrijk der Nederlanden betreft, gelden voor het Europese deel van Nederland.

1.2. Aanleiding voor en verloop van de onderhandelingen

Malawi heeft Nederland in februari 2013 benaderd met het voorstel het oude verdrag te heronderhandelen. Nederland heeft het verzoek van Malawi van harte geaccepteerd. In augustus 2013 heeft vervolgens een onderhandelingsronde in Malawi plaatsgevonden en is aan het einde daarvan door beide landen een te sluiten verdrag geparafeerd.

Met het oog op een nieuw belastingverdrag heeft Malawi in juni 2013 het oude verdrag opgezegd. Het oude verdrag is op 1 januari 2014 buiten werking getreden (*Trb.* 2013, 254).² Hierdoor is er een verdragloze periode ontstaan, omdat het nieuwe verdrag niet op 1 januari 2014 in werking kon treden in verband met de ratificatieprocedures in beide landen. Zowel Nederland als Malawi streven naar een zo spoedig mogelijke inwerking-treding van het Verdrag.

1.3. Inhoud van het Verdrag

De structuur, inhoud en bewoordingen van het Verdrag stemmen in het algemeen overeen met het gebruikelijke patroon van de door Nederland gesloten recente algemene belastingverdragen.

Het Verdrag geeft regels voor het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen, waaronder de uitwisseling van informatie en bijstand bij de invordering. De Nederlandse inzet bij de onderhandelingen was gebaseerd op het verdragsbeleid zoals neergelegd in de NFV 2011, waarbij voor het instrumentarium is aangeknoopt bij de bepalingen van het OESO-modelverdrag 2010 (hierna: «het OESO-modelverdrag»). Tevens is conform het Nederlandse verdragsbeleid rekening gehouden met de positie van Malawi als ontwikkelingsland.

Volgens de categorisatie van het Development Assistance Committee van de OESO behoort Malawi tot de categorie *least developed countries*. Zoals in de NFV 2011 is aangegeven, is Nederland bereid voor zulke gevallen af te wijken van de verdragsinzet die in zijn algemeenheid wordt gevolgd in

¹ Bijlage bij Kamerstukken II 2010/11, 25 087, nr. 7.

² Zie ook de beantwoording van vragen van het lid Klaver (GroenLinks) van 27 februari 2014 aan de Staatssecretaris van Financiën over het opzeggen van het belastingverdrag met Nederland door Malawi (Kamerstukken II 2013/14, 2014Z03675, Vragen, aanhangsel van de handelingen, nr. 1452).

onderhandelingen met meer ontwikkelde landen, en dat heeft ook in het onderhavige verdrag zijn weerslag gekregen. Er is uitdrukkelijk aandacht besteed aan eventuele risico's op verdragsmisbruik. Dit heeft geresulteerd in het opnemen van een *main purpose test* in het dividend-, interest- en royalty-artikel. Voor de goede orde wordt opgemerkt dat de onderhandelingen over het Verdrag plaats hebben gevonden, en zijn afgerond, voor de publicatie van de aanbevelingen op het punt van mogelijk verdragsmisbruik gedaan in het zogenoemde G20/OESO *Base Erosion & Profit Shifting* (BEPS)-project. Dit neemt niet weg dat het Verdrag afdoende voorziet in bepalingen die het risico op verdragsmisbruik tegengaan. De inzet van Malawi was gericht op het vasthouden aan bronbelastingen, waarvoor het Malawische verdragsmodel voornamelijk aanknoopte bij het VN-modelverdrag 2011 (hierna: «het VN-modelverdrag») en het in het kader van de *Southern African Development Community* (hierna: «SADC») ontwikkelde modelbelastingverdrag (*SADC Model Agreement for the Avoidance of Double Taxation*)³. De in het Verdrag neergelegde regelingen weerspiegelen een resultaat dat in het licht van de over en weer naar voren gebrachte wensen als evenwichtig kan worden beschouwd en waarmee op bevredigende wijze ook rekening is gehouden met de belangen van Nederlandse burgers en bedrijven.

1.4. Belastingstelsel Malawi

Het belastingstelsel van Malawi met betrekking tot het inkomen gaat in beginsel uit van het bronlandbeginsel (territoriaal systeem). Het uitgangspunt hiervan is dat iedereen – zowel rechtspersonen als natuurlijke personen – belastingplichtig is indien inkomen (waaronder vermogenswinsten) wordt verkregen uit bronnen die aan Malawi zijn toe te rekenen. Het buitenlands inkomen, dat geen banden heeft met Malawi, is dus in beginsel in Malawi onbelast, tenzij het onder een fictie-bepaling valt die het buitenlandse inkomen aan Malawi toerekent. Malawi kent een fiscaal stelsel dat net als dat van Nederland bestaat uit een samenstel van directe en indirecte belastingen. De voornaamste indirecte belasting is de *Value Added Tax* (15%) en de voornaamste directe belasting is de *Income Tax*. Deze laatste belasting valt samen met de *Fringe Benefits Tax* onder de reikwijdte van het Verdrag. De *Income Tax* geldt zowel voor natuurlijke personen als rechtspersonen en onderscheidt verschillende categorieën inkomsten, met eigen tarieven. Malawi belast inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid en uit onroerende zaken (huur) progressief, met een maximumtarief van 30%. De *Fringe Benefits Tax* (30%) is een belasting die van bedrijven wordt geheven over de voordelen in natura die zij hun medewerkers geven. Ondernemingswinsten worden in de regel belast tegen een statutair tarief van 30%. Er bestaat geen regeling ter voorkoming van economische dubbele belasting in deelnemingsverhoudingen, zoals een deelnemingsvrijstelling. Daarnaast kent Malawi een aantal voor het Verdrag relevante bronbelastingen, onder meer op dividenden (10%), interest (algemeen tarief van 15%), royalty's (algemeen tarief van 15%), vergoedingen voor technische diensten (15%) en vergoedingen voor managementdiensten (15%).

1.5. Budgettaire aspecten

De budgettaire gevolgen van het Verdrag zullen naar verwachting per saldo neutraal zijn. Voor het Nederlandse bedrijfsleven zal het Verdrag bij bestaande en nieuwe activiteiten en investeringen in Malawi positief uitwerken. De grenzen van de heffingsbevoegdheden van beide landen

³ Gepubliceerd op http://online.ibfd.org/collections/ttmodel/pdf/tt_sad_01_eng_2011_mo.pdf.

zijn duidelijk vastgelegd en er is een goede grondslag gelegd voor overleg en geschillenbeslechting in die situaties waarin toepassing van het Verdrag desalniettemin tot problemen leidt.

1.6. Inbreng van derden

Het voornemen om met Malawi te onderhandelen over een nieuw belastingverdrag is bekend gemaakt in een nieuwsbericht van het Ministerie van Financiën van 26 april 2013 over de voorgenomen onderhandelingen belastingverdragen 2013.⁴ Naar aanleiding daarvan is geen inbreng van derden ontvangen.

1.7. Koninkrijkspositie

Het Verdrag zal, wat het Koninkrijk der Nederlanden betreft, gelden voor het Europese deel van Nederland. In artikel 28 is bepaald dat het Verdrag onder voorwaarden kan worden uitgebreid tot de delen van het Koninkrijk der Nederlanden die niet in Europa zijn gelegen. Indien tot uitbreiding wordt overgegaan, behoeft dit een afzonderlijk verdrag dat door het Koninkrijk der Nederlanden met de Republiek Malawi wordt aangegaan ten behoeve van het Caribische deel van Nederland (Bonaire, Sint-Eustatius en Saba) of de andere landen van het Koninkrijk die niet in Europa zijn gelegen (Aruba, Curaçao en Sint Maarten).

1.8. Toetsschema Standaardcriteria Fiscaal Verdragsbeleid

Het Toetsschema Standaardcriteria Fiscaal Verdragsbeleid 2011 is hierna opgenomen. In de rechter kolom van het toetsschema zijn de paragraafnummers uit deze toelichting opgenomen die corresponderen met de desbetreffende onderdelen van het schema.

Toetsschema Standaardcriteria Fiscaal Verdragsbeleid 2011

NFV 2011	Inzet	Ja	Deels Nee	N.v.t. Zie par.
Algemeen				
IV	Globaal beslisschema voor het aangaan van verdragsrelaties gevolgd	x		I.1
1.2.6	Bijzonder regime geheel of gedeeltelijk uitgezonderd van verdragsvoordelen in gevallen waarin het risico op verdragsmisbruik bestaat	x		II.4
1.3.5	Bronstaat verleent ook verdragsvoordelen aan in Nederland gelegen vaste inrichting die zich in dezelfde situatie bevindt als inwoners van Nederland		x	-
III	Dubbele belastingheffing in relatie tot BES eilanden geadresseerd	x		I.7
Specifieke elementen				
<i>Verdragstoegang en -voordelen</i>				
2.2.1	Vastgelegd is dat een lichaam wordt geacht aan belasting in een verdragsluitende staat onderworpen te zijn, indien dat lichaam wordt beheerst door de wetten van die staat of zijn plaats van leiding in die staat heeft	x		II.4
2.2.1	De vbi komt voor sommige verdragsvoordelen niet in aanmerking ⁵	x		II.4
2.2.1 /II.2	Duidelijkheid is gegeven over de verdragstoegang van en aanspraak op verdragsvoordelen door pensioen- en overheidsfondsen	x		II.3
2.2.2	Corporate tiebreaker op basis van plaats van werkelijke leiding opgenomen	x		II.4
2.3	Regeling voor oplossing dubbele heffing en vrijstelling ten aanzien van hybride (rechts)vormen opgenomen	x		II.3
2.4	Overeenstemming over fiscale behandeling besloten FGR's als asset poolinginstrument		x	-
2.5	Afgezonderde Particuliere Vermogens tijdens onderhandelingen besproken en zo nodig geadresseerd in het verdrag	x		-
<i>Ondernemingswinsten</i>				
2.6.2	Definitie «vaste inrichting» in overeenstemming met OESO-beginselen		x	II.5
2.6.3	Specifieke bepaling in artikel inzake «vaste inrichting» ter behoud van heffingsrecht over winsten behaald met werkzaamheden buitengaats opgenomen		x	II.5
2.6.4	Winsttoerekening vaste inrichtingen conform artikel 7 OESO-modelverdrag	x		II.7

⁴ <http://www.rijksoverheid.nl/ministeries/fin/nieuws/2013/04/26/onderhandelingen-belastingverdragen-in-2013.html>.

⁵ Kamerstukken II 2010/11, 25 087, nr. 13.

NFV 2011	Inzet	Ja	Deels Nee	N.v.t. Zie par.
2.6.4	Toegang tot onderlingoverlegprocedure en arbitrage in kwesties over winsttoerekening en verrekenprijzen	x		II.24
2.6.5	Toekenning heffingsrecht scheep- en luchtvaartwinsten behaald in het internationale verkeer aan de staat van de werkelijke leiding van de onderneming	x		II.8
2.6.5	Terugvaloptie: Beperkte bronstaatsheffing scheep- en luchtvaartwinsten		x	-
2.6.5	Vrijwaring van heffingen over de omzet behaald met passagiers- en vrachtvervoer <i>Vermogensinkomsten en -winsten</i>	x		II.8
2.7.1	Uitsluitende woonstaathffing voor deelnemingsdividenden		x	II.10
2.7.2	Tarief portfoliodividenden t.a.v. Nederland niet lager dan 15%	x		II.10
2.8.1	Uitsluitende woonstaathffing interest & royalty's		x	II.11II.12
2.8.1	Terugvaloptie: Uitzonderingen bronheffingsrecht	x		II.11
2.9.3	Aanmerkelijkbelangvoorbehoud opgenomen	x		II.10II.13
2.9.3	Zo nodig: Uitbreiding aanmerkelijkbelangvoorbehoud indien verdragspartner waarde-aangroei niet belast		x	-
2.9.4	Zo nodig: Heffingsmogelijkheid bronstaat indien verdragspartner door Nederlands lichaam betaalde dividenden effectief niet belast		x	-
2.9.5	Bepaling dat inkoop van aandelen en liquidatie worden beheerst door het dividendartikel <i>Arbeid</i>	x		II.10
2.10	183-dagenbepaling opgenomen voor inkomsten uit dienstbetrekking	x		II.14
2.11.1	Bronstaathffing voor gefacilieerd opgebouwde pensioenen, onafhankelijk van de behandeling van de pensioenen in de woonstaat	x		II.17
2.11.2	Indien Ja: Geen splitsing particuliere en privaatrechtelijke pensioenen indien bronstaathffing	x		II.17
2.11.1	Terugvaloptie: Beperkt bronheffingsrecht		x	-
2.11.5	Regeling voortgezette pensioenpremieaftrek in of bij non- discriminatieartikel	x		II.23
2.12	Inkomsten sporters & artiesten vallen onder bepalingen inkomsten uit onderneming of dienstverband		x	II.16
2.12	Risico dubbele vrijstelling sporters & artiesten geadresseerd	x		II.22
2.13	Specifieke bepaling (hoog)leraren achterwege gelaten <i>Voorkomingsmethodiek</i>		x	II.20
2.15.1	Nederlandse voorkomingsmethodiek opgenomen	x		II.22
2.15.2	Geen tax sparing credit opgenomen <i>Administratieve samenwerking en overig</i>	x		II.22
2.16.1	Verdergaande informatie-uitwisseling mogelijk dan uitwisseling op verzoek	x		II.25
2.16.2	Invorderingsbepaling opgenomen	x		II.26
2.17.1	Arbitragemogelijkheid opgenomen	x		II.24
2.17.1	Arbitrage ook mogelijk in gevallen waarin definitieve gerechtelijke uitspraak is gedaan	x		II.24
2.21	Terug- en overnameclausule opgenomen in geval regeling nog niet was overeengekomen <i>Instrumentarium voorkomen verdragsmisbruik</i>		x	-
2.20.1	Indien aansluiting is gezocht bij nationale antimisbruikleerstukken is consultatie en/of onderling-overlegmogelijkheid overeengekomen		x	-
2.20.2	Verdragsvoordeelbeperkende bepalingen opgenomen waar interactie tussen betrokken stelsels verdragsmisbruik meebrengen Ontwikkelingslanden	x		I.3
2.6.2	Uitgebreidere definitie «vaste inrichting»	x		II.5
2.7.1	Bronbelasting op deelnemingsdividenden toegestaan	x		II.10
2.8.1	Bronbelasting op interest & royalty's toegestaan	x		II.11II.12
	Risico's verdragsmisbruik tijdens onderhandelingen op initiatief van Nederland besproken en zo nodig geadresseerd in het verdrag	x		II.10 II.11 II.12
II.2	Overige onderdelen van het VN-model geaccepteerd ter ondersteuning van de fiscale ontwikkeling van het ontwikkelingsland	x		I.3

Toelichting

In bovenstaand toetsschema met standaardcriteria voor het sluiten van belastingverdragen zijn de standaardcriteria opgenomen zoals geformuleerd en toegelicht in de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011.⁶ Dit schema biedt tevens uitvoering aan de motie-Van Vliet⁷ en zal gevoegd worden bij elke toelichting bij nieuwe belastingverdragen. Per onderdeel zal worden aangegeven of de inzet geconcretiseerd is in het verdrag en zal worden verwezen naar de relevante passage in de toelichting.

⁶ Bijlage bij Kamerstukken II 2010/11, 25 087, nr. 7.

⁷ Kamerstukken II 2010/11, 25 087, nr. 8 (Van Vliet, PVV).

II. Artikelsgewijze toelichting

II.0. Titel en preambule

Dit Verdrag geldt voor belastingen naar het inkomen en niet voor belastingen naar het vermogen. Malawi kent evenals Nederland geen vermogensbelasting en derhalve bestond er geen noodzaak om de reikwijdte van dit Verdrag eveneens belastingen naar het vermogen te laten omvatten. Dit betekent ook dat in de overige bepalingen van het Verdrag, anders dan bij voorbeeld in het OESO-modelverdrag het geval is, de verwijzingen naar de vermogensbelasting ontbreken.

II.1. Personen op wie het Verdrag van toepassing is (artikel 1 en Protocol artikel III)

Artikel 1 beschrijft de personele werkingssfeer van het Verdrag: het Verdrag geldt alleen ten aanzien van personen die inwoner zijn van een verdragsluitende staat of van beide staten. De uitdrukkingen «verdragsluitende staat» en «persoon» worden afzonderlijk omschreven in artikel 3, eerste lid, onderdelen c en k, en het begrip « inwoner» in artikel 4 van het Verdrag.

In artikel III van het Protocol zijn daarbij nadere bepalingen opgenomen over de personele werkingssfeer van het Verdrag in relatie met de in artikel 4 opgenomen bepalingen over het inwonerscriterium. Hierop wordt in de toelichting op artikel 4 ingegaan.

II.2. Belastingen waarop het Verdrag van toepassing is (artikel 2)

In artikel 2 is de materiële werkingssfeer van het Verdrag neergelegd en dit artikel stemt, afgezien van het ontbreken van een verwijzing naar de vermogensbelasting, overeen met artikel 2 van het OESO- en het VN-modelverdrag.

Het derde lid bevat een opsomming van de huidige Malawische en Nederlandse belastingen waarop het Verdrag van toepassing is. Voor Nederland zijn de belastingen opgenomen die van toepassing zijn in het Europese deel van Nederland en is het zogenoemde staatswinsttaandeel uitdrukkelijk onder de reikwijdte van het Verdrag gebracht.

In overeenstemming met het OESO- en het VN-modelverdrag bepaalt het vierde lid dat het Verdrag ook van toepassing is op alle gelijke of in wezen gelijksoortige belastingen die na de datum van ondertekening van het Verdrag naast of in de plaats van de in het derde lid opgesomde belastingen worden geheven, alsmede op andere belastingen waarop het eerste en tweede lid van artikel 2 van het Verdrag van toepassing zijn en die een verdragsluitende staat in de toekomst kan heffen. De bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staten zijn gehouden om elkaar te informeren over relevante wijzigingen in hun nationale belastingwetgeving.

II.3. Algemene begripsbepalingen (artikel 3 en Protocol artikelen I en II)

Artikel 3 bevat definities voor uitdrukkingen die in het Verdrag voorkomen.

In het eerste lid, onderdeel a en onderdeel b, worden de uitdrukkingen «Malawi» en «Nederland» gedefinieerd. Voor de uitdrukking Nederland is van belang dat daaronder wordt verstaan het in Europa gelegen deel van Nederland. In verband met de op 10 oktober 2010 doorgevoerde staatkundige hervorming van het Koninkrijk, zoals ook beschreven in Bijlage III bij de NFV 2011, heeft Nederland voorgesteld ook het Caribische gebiedsdeel van het land Nederland onder de reikwijdte van het Verdrag te brengen. Hoewel Malawi begrip had voor deze wens van Nederland,

had Malawi daartegen onoverkomelijke bezwaren vanwege het afwijkende fiscale stelsel in het Caribische deel van Nederland. Volgens onderdeel c, wordt onder de uitdrukkingen «een verdragsluitende staat» en «de andere verdragsluitende staat» afhankelijk van de context verstaan Nederland of Malawi. Dit onderdeel ontbreekt in het OESO-modelverdrag.

Voor de algemene uitdrukkingen van het eerste lid, onderdelen d tot en met k, is aangesloten bij de definities van het OESO-modelverdrag. In onderdeel i wordt voor de omschrijving van het begrip «internationaal verkeer» aangesloten bij de verdragsluitende staat waarvan de persoon die de betreffende internationale vervoersonderneming drijft inwoner is. Dit sluit aan bij de in artikel 8 neergelegde lijn dat de heffingsrechten over winsten uit internationale lucht- en scheepvaartactiviteiten worden toegedeeld aan het land waar de ondernemer is gevestigd.

Onderdeel l definieert de uitdrukking «pensioenfonds», die wordt gebezigd in artikel 10, vierde lid (dividend), artikel 11, vierde lid (interest), artikel 13, vierde lid, onderdeel e (vermogenswinsten), artikel 17, derde lid (pensioenen, lijfrenten, socialezekerheidsuitkeringen) en artikel 23, zevende lid, (non-discriminatie pensioenbijdragen) van het Verdrag. Gekozen is voor afzonderlijke definities voor Malawi en voor Nederland waarmee recht wordt gedaan aan de in beide staten gangbare omschrijvingen van dit begrip.

Met betrekking tot het in onderdeel k van het eerste lid gedefinieerde begrip «persoon» in samenhang met het tweede lid, wordt opgemerkt dat het kan voorkomen dat een lichaam in de ene staat volgens zijn nationale recht wordt aangemerkt als een fiscaal zelfstandig lichaam, maar volgens het nationale recht van de andere staat als fiscaal transparant. Deze andere staat kijkt dan voor de belastingheffing «door het lichaam heen» naar de achterliggende personen of deelnemers. Dientengevolge worden door die andere staat de inkomsten fiscaal niet toegerekend aan het lichaam, maar aan de achterliggende personen. Men spreekt in dit verband wel van hybride entiteiten. Een dergelijk verschil in kwalificatie van lichamen kan leiden tot dubbele vrijstelling of dubbele belasting en roept vragen op over de verdragsgerechtigdheid van het lichaam of van de achterliggende personen. Wat betreft de kwalificatie door Nederland kan in dit verband worden verwezen naar het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 11 december 2009, nr. CPP 2009/519M, (*Stcrt.* 2009, 19749), waarin criteria zijn opgenomen voor het antwoord op de vraag hoe een buitenlands samenwerkingsverband fiscaal dient te worden gekwalificeerd.

In artikel l, tweede lid, van het Protocol, is bepaald dat in geval van kwalificatieverschillen met betrekking tot lichamen de bevoegde autoriteiten, na onderling overleg, zodanige maatregelen nemen dat dubbele belasting of dubbele vrijstelling als gevolg van toepassing van het Verdrag wordt voorkomen.

Het tweede lid van artikel 3 bevat een algemene regel voor de uitleg van uitdrukkingen die niet in het Verdrag voorkomen: daaraan wordt de betekenis toegekend die deze uitdrukkingen hebben volgens de (belasting-)wetgeving van de verdragsluitende staat die het Verdrag toepast, tenzij de context van het Verdrag anders vereist.

Als sluitstuk met betrekking tot in het Verdrag gehanteerde uitdrukkingen en kwalificatieverschillen zijn in het Protocol nog twee bepalingen opgenomen. Volgens artikel l, eerste lid, zullen de bepalingen van het Verdrag die in wezen overeenstemmen met het OESO-modelverdrag, worden uitgelegd in overeenstemming met het commentaar bij dit modelverdrag zoals dat commentaar luidt op het moment dat de bepalingen van het verdrag worden toegepast. Hiermee wordt ook bereikt dat het commentaar bij het OESO-modelverdrag met betrekking tot deze bepalingen tot de context van het Verdrag behoort in de zin van artikel 31 van het verdrag van Wenen inzake het verdragenrecht (Trb. 1985, 79).

Voorts is in artikel II van het Protocol bepaald dat als de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staten wederzijdse overeenstemming hebben bereikt over gevallen van toepassing van artikel 3, tweede lid, van het Verdrag, met betrekking tot de uitleg van begrippen van het Verdrag of over gevallen van verschillende kwalificaties van inkomen of personen, de gevonden oplossing, na publicatie ervan door de bevoegde autoriteiten, ook bindend zal zijn voor andere, gelijksoortige gevallen.

II.4. Inwoner (artikel 4 en Protocol artikelen III en IV)

Artikel 4 bevat bepalingen ter invulling van het begrip inwoner. Hiervoor is tekstueel aangesloten bij artikel 4 van het OESO-modelverdrag en het VN-modelverdrag, maar zijn in het Protocol nog twee aanvullingen opgenomen die voortvloeien uit de NFV 2011.

In het eerste lid is omschreven wie voor de toepassing van het Verdrag geacht wordt inwoner te zijn van een verdragsluitende staat. Volgens deze omschrijving is een persoon inwoner van een verdragsluitende staat indien hij aldaar op grond van woonplaats, verblijf, plaats van oprichting of van inschrijving, plaats van leiding, of enige andere soortgelijke omstandigheid onderworpen is aan belastingheffing («*liable to tax*»). In artikel III, tweede lid, van het Protocol is vastgelegd dat een lichaam geacht wordt inwoner te zijn van Nederland respectievelijk van Malawi indien het lichaam volgens de winstbelasting van de desbetreffende verdragsluitende staat beschouwd wordt als inwoner en het door dat lichaam genoten inkomen in die staat niet rechtstreeks wordt toegerekend aan de belanghebbenden bij dat lichaam. Een en ander is een invulling van het in onderdeel 2.2.1 van de NFV 2011 toegelichte streven in beginsel te voorzien in verdragsbescherming voor lichamen die zijn vrijgesteld van winstbelasting.

Voorts is in artikel III, eerste lid, van het Protocol bepaald dat de bevoegde autoriteiten bij onderlinge overeenstemming kunnen bepalen in hoeverre inwoners van een verdragsluitende staat die aan een bijzonder regime zijn onderworpen, geen aanspraak kunnen maken op de voordelen van het Verdrag. Op basis van deze bepaling zijn Nederland en Malawi voornemens de vrijgestelde beleggingsinstelling (VBI) in de zin van artikel 6a Wet op de vennootschapsbelasting 1969 uit te sluiten van de voordelen van de artikelen 10, 11, 12, 13, 21, 22 en 23 van het Verdrag en de daarmee samenhangende bepalingen van het Protocol. Dit zal in dit geval in de vorm van een uitvoeringsverdrag worden vastgelegd, dat op grond van artikel 7, onder b, van de Rijkswet goedkeuring en bekendmaking verdragen geen parlementaire goedkeuring behoeft, behoudens het bepaalde in artikel 8 van die Rijkswet. In aansluiting bij het Commentaar bij artikel 4 van het OESO-Modelverdrag staat deze bepaling, in samenhang met het in onderdeel I.4 toegelichte territoriale belastingstelsel van Malawi, niet ten principale in de weg aan het inwonerschap onder het Verdrag van personen die volgens dat stelsel belastingplichtig zijn.

Ten slotte maakt artikel 4, eerste lid, tweede volzin, duidelijk dat een persoon geen inwoner van een verdragsluitende staat is, wanneer hij in die staat slechts belastingplichtig is over inkomsten verkregen uit bronnen die in die staat zijn gelegen.

Artikel 4, tweede lid, bevat regels om te bepalen van welke staat een natuurlijke persoon voor de toepassing van het Verdrag geacht wordt inwoner te zijn ingeval sprake is van inwonerschap van beide staten volgens de nationale wetgevingen. Aangesloten wordt achtereenvolgens bij de beschikbaarheid van een duurzaam tehuis, bij het middelpunt van de levensbelangen, bij het gewoonlijk verblijf of de nationaliteit. Indien op grond van deze factoren de woonplaats niet kan worden vastgesteld, zullen de bevoegde autoriteiten in onderling overleg bepalen van welke verdragsluitende staat deze persoon inwoner is.

Ten aanzien van natuurlijke personen is voorts in artikel IV van het Protocol bepaald dat in geval van een natuurlijke persoon die, naar de feiten en omstandigheden beoordeeld, aan boord van een schip woont ook de thuishaven van het desbetreffende schip in aanmerking zal worden genomen bij het bepalen van de woonplaats van deze persoon. Hiermee wordt zeker gesteld dat ook deze personen kunnen vallen onder de reikwijdte van het Verdrag.

Artikel 4, derde lid, van het Verdrag bevat een met het tweede lid vergelijkbare bepaling voor niet-natuurlijke personen (de «*corporate tie breaker*»). Op basis van deze bepaling wordt een lichaam dat inwoner is van beide verdragsluitende staten geacht inwoner te zijn van het land waar de feitelijke leiding van het lichaam is gevestigd.

II.5. Vaste inrichting (artikel 5 en Protocol artikel V)

Dit artikel definieert het begrip «vaste inrichting». Hoewel artikel 5 grotendeels het OESO-modelverdrag volgt, zijn in het derde en vierde lid op verzoek van Malawi bepalingen opgenomen die daarvan afwijken. Voorts kon Malawi niet instemmen met de Nederlandse wens (zie hierover onderdeel 2.6.3 van de NFV 2011) om, in afwijking van het OESO-modelverdrag, een bijzondere bepaling op te nemen over de aanwezigheid van een vaste inrichting met betrekking tot werkzaamheden buitengaats.

Volgens het eerste lid betekent de uitdrukking «vaste inrichting» voor de toepassing van het Verdrag een vaste bedrijfsinrichting met behulp waarvan de werkzaamheden van een onderneming geheel of gedeeltelijk worden uitgeoefend.

In het tweede lid is vervolgens bepaald dat de uitdrukking «vaste inrichting» in het bijzonder omvat een plaats waar leiding wordt gegeven, een filiaal, een kantoor, een fabriek, een werkplaats, een mijn, olie- of gasbron, (steen)groeve of enige andere plaats waar natuurlijke rijkdommen worden gewonnen of geëxploiteerd.

In het derde lid is bepaald dat een plaats van uitvoering van een bouwwerk of van constructie-, montage- of installatiewerkzaamheden of daarmee verband houdende toezichthoudende activiteiten pas een vaste inrichting vormen als een dergelijke plaats van uitvoering, of de werkzaamheden of dergelijke activiteiten langer duren dan 183 dagen. Met deze termijn en met het opnemen in de bepaling van montage-werkzaamheden (*assembly*) en toezichthoudende werkzaamheden (*supervisory activities*) is aangesloten bij het VN-modelverdrag. Het gevolg hiervan is dat sneller en met betrekking tot meer activiteiten sprake kan zijn van een vaste inrichting en dus van een heffingsrecht voor de staat waarin de vaste inrichting is gelegen.

Nederland is in eerdere verdragen al een dergelijke termijn overeengekomen bijvoorbeeld in de verdragen met Hongkong (*Trb.* 2010, 198), Kazachstan (*Trb.* 1996, 150), Moldavië (*Trb.* 2000, 78), Nigeria (*Trb.* 1992, 12), Oeganda (*Trb.* 2004, 262), Portugal (*Trb.* 1999, 180), Vietnam (*Trb.* 1995, 61), Panama (*Trb.* 2011, 11) en Ethiopië (*Trb.* 2012, 179 en *Trb.* 2014, 178). Ook is Nederland al in eerdere verdragen opname van montage-werkzaamheden en toezichthoudende werkzaamheden overeengekomen, bijvoorbeeld in de verdragen met Ghana (*Trb.* 2008, 109), Zuid-Afrika (*Trb.* 2006, 6) en het hierboven genoemde verdrag met Oeganda.

In het vierde lid is, eveneens op verzoek van Malawi, bepaald dat het verlenen van diensten door een onderneming van de ene verdragsluitende staat in de andere verdragsluitende staat gedurende meer dan 183 dagen in een twaalfmaandsperiode bij wijze van fictie leidt tot een vaste inrichting. Hoewel Nederland geen voorstander is van het opnemen van een dergelijke bepaling in de belastingverdragen wegens de verhoogde administratieve lasten die dit voor het Nederlandse bedrijfsleven met zich

brengt, is in het kader van een totaalcompromis hiermee ingestemd. Dit is ook in overeenstemming met het in paragraaf 2.6.2 van de NFV 2011 geformuleerde beleid in relatie met ontwikkelingslanden. Aansluiting daarvoor is gezocht bij het VN-modelverdrag. De in het vierde lid, onderdeel a, opgenomen bepaling is dan ook gelijklopend aan artikel 5, derde lid, onderdeel b, van dat modelverdrag. De in dat onderdeel opgenomen bepaling ziet evenwel slechts op de activiteiten die worden verricht door werknemers of ander personeel van een onderneming maar niet op de activiteiten van een ondernemer/natuurlijk persoon zelf. In het VN-modelverdrag worden de activiteiten daarvan bestreken door het artikel (14) dat betrekking heeft op zelfstandige arbeid (*independent personal services*), dat evenwel in het onderhavige Verdrag, overeenkomstig het OESO-modelverdrag, niet is opgenomen. Daarom is het vierde lid aangevuld met een onderdeel b dat betrekking heeft op de diensten die door een natuurlijke persoon (de ondernemer zelf) worden verricht. Soortgelijke bepalingen zijn door Nederland bijvoorbeeld ook overeengekomen met Argentinië (*Trb.* 1997, 63), Koeweit (*Trb.* 2001, 126), China (*Trb.* 2013, 104) en opgenomen in de eerder genoemde verdragen met Kazachstan, Moldavië, Nigeria, Portugal, Vietnam en Panama. In het vijfde lid is een aantal situaties omschreven waarin geen vaste inrichting aanwezig wordt geacht. Het gemeenschappelijke kenmerk van deze situaties is dat het daarbij gaat om het aanhouden of gebruiken van een vaste bedrijfsinrichting waarin uitsluitend activiteiten van voorbereidende aard of met het karakter van hulpwerkzaamheid worden verricht. Volgens het zesde lid wordt een onderneming geacht over een vaste inrichting te beschikken als een voor die onderneming werkzame persoon, anders dan een onafhankelijke vertegenwoordiger in de zin van het zevende lid, gemachtigd is namens die onderneming in een verdragsluitende staat overeenkomsten af te sluiten en dat recht aldaar gewoonlijk uitoefent. Uitgezonderd zijn daarbij de werkzaamheden die kwalificeren als activiteiten in de zin van het vijfde lid. Volgens het zevende lid wordt een onderneming niet geacht over een vaste inrichting in een verdragsluitende staat te beschikken op grond van de enkele omstandigheid dat zij aldaar zaken doet door middel van een makelaar, een algemeen commissionair of enige andere onafhankelijke vertegenwoordiger, op voorwaarde dat deze personen handelen in de normale uitoefening van hun bedrijf. Het achtste lid bepaalt dat de enkele omstandigheid dat een vennootschap die inwoner is van een verdragsluitende staat, een dochtervennootschap of een moedervernootschap heeft die in de andere verdragsluitende staat is gevestigd, dan wel in die andere staat door middel van een vaste inrichting of anderszins zaken doet, niet meebrengt dat een van deze vennootschappen een vaste inrichting vormt van de andere vennootschap. In artikel V van het Protocol is bepaald dat het bezit van exploratie- en exploitatierechten van natuurlijke rijkdommen van een verdragsluitende staat, met inbegrip van het belang bij dergelijke rechten, wordt aangemerkt als een onroerende zaak en een vermogensbestanddeel van een vaste inrichting gelegen in die staat. Hiermee wordt zeker gesteld dat inkomsten die uit dergelijke rechten worden verkregen en winst die wordt behaald met de vervreemding van dergelijke rechten, ter belastingheffing toekomen aan de bronstaat.

II.6. Inkomsten uit onroerende zaken (artikel 6 en Protocol V)

Artikel 6 ziet op inkomsten uit onroerende zaken en volgt het OESO- en VN-modelverdrag. In het eerste lid is bepaald dat inkomsten die een inwoner van een verdragsluitende staat verkrijgt uit onroerende zaken (inkomsten uit landbouw- of bosbouwbedrijven daaronder begrepen) die

in de andere verdragsluitende staat zijn gelegen in die andere staat mogen worden belast.

In het tweede lid is vastgelegd dat de uitdrukking «onroerende zaken» de betekenis heeft die daaraan wordt toegekend door het recht van de verdragsluitende staat waar de onroerende zaken zijn gelegen. Het tweede lid bepaalt verder dat de uitdrukking ook de zaken omvat die bij de onroerende zaken behoren, zoals levende en dode have van land- en bosbouwbedrijven, rechten waarop de bepalingen van het privaatrecht betreffende de grondeigendom van toepassing zijn, vruchtgebruik van onroerende zaken en rechten op veranderlijke of vaste vergoedingen ter zake van de exploitatie of het recht tot de exploratie of exploitatie van minerale aardlagen, bronnen en andere natuurlijke rijkdommen, maar niet schepen en vliegtuigen.

Het derde lid bepaalt dat de bepalingen van het eerste lid van toepassing zijn op inkomsten verkregen uit de rechtstreekse exploitatie, het verhuren of verpachten en elke andere vorm van exploitatie van onroerende zaken. Het vierde lid bepaalt dat de bepalingen van het eerste en derde lid ook van toepassing zijn op inkomsten uit onroerende zaken van een onderneming.

In artikel V van het Protocol is bepaald dat het bezit van exploratie- en exploitatierechten van natuurlijke rijkdommen van een verdragsluitende staat, met inbegrip van het belang bij dergelijke rechten, wordt aangemerkt als een onroerende zaak die in die staat is gelegen, zoals ook hiervoor bij artikel 5 is toegelicht.

II.7. Winst uit onderneming (artikel 7 en Protocol artikelen V en VI)

Artikel 7 betreft de verdeling van heffingsrechten tussen beide verdragsluitende staten over ondernemingswinsten. Het artikel richt zich met name op het bepalen van de winst die in grensoverschrijdende situaties is toe te rekenen aan de activiteiten die door een onderneming van de ene staat worden ontplooid door middel van een in de andere staat gelegen vaste inrichting. Tijdens de onderhandelingen heeft Nederland, in lijn met de NFV 2011, ingezet op de 2010-versie van artikel 7 OESO-modelverdrag, maar dit bleek niet acceptabel voor Malawi. In het kader van het onderhandelingsresultaat is Nederland akkoord gegaan met het opnemen van de 2008-versie van artikel 7 van dit modelverdrag.

In artikel V van het Protocol is bepaald dat het bezit van exploratie- en exploitatierechten van natuurlijke rijkdommen van een verdragsluitende staat, met inbegrip van het belang bij dergelijke rechten, wordt aangemerkt als een vermogensbestanddeel van een in die staat gelegen vaste inrichting. De verwijzing in deze Protocolbepaling naar artikel 7 betekent dat de bepaling van de door die staat te belasten winsten behaald met deze exploratie- en exploitatierechten geschiedt volgens de regels van artikel 7, hetgeen vooral van belang is voor het in aanmerking nemen van kosten.

Artikel VI van het Protocol bevat een bepaling over zogenoemde bedrijfsklare projecten («turn-key»-projecten) en stelt zeker dat bij bedrijfsklare projecten niet de volledige contractsom aan de vaste inrichting wordt toegerekend terwijl bijvoorbeeld een groot deel van de voorbereidende werkzaamheden in het «hoofdhuis» hebben plaatsgevonden en niet via de vaste inrichting. Deze bepaling is in lijn met het huidige OESO-commentaar.

II.8. Scheep- en luchtvaart (artikel 8 en Protocol artikel VII)

Artikel 8 bevat bepalingen voor de verdeling van heffingsrechten over winsten uit internationale scheep- en luchtvaartactiviteiten en is gebaseerd op artikel 8 van het OESO-modelverdrag.

Het eerste lid bepaalt dat de winst behaald met de exploitatie van schepen en luchtvaartuigen in internationaal verkeer ter belastingheffing is toegewezen aan de verdragsluitende staat waarvan de desbetreffende vervoersondernemer inwoner is. Hiermee wordt strikt genomen afgeweken van de overeenkomstige bepaling van het OESO-modelverdrag, en van het NFV 2011, dat uitgaat van een toewijzing aan de staat waarin de werkelijke leiding van de desbetreffende onderneming is gevestigd. De gekozen lijn sluit aan bij de voorstellen die in dit verband door de OESO onlangs zijn gedaan.⁸ Voorts is het niet aanneemelijk dat er in de relatie met Malawi in de praktijk een verschil zal optreden tussen de plaats van de feitelijke leiding van een internationale vervoersonderneming en de woonplaats van de ondernemer. In het verlengde van de bepaling in het eerste lid is afgezien van een bepaling die ziet op de heffingsrechten over de KLM-winsten, gelet op de fusie tussen KLM en Air France in 2004, en die Nederland veelal pleegt op te nemen indien van de plaats van leiding van de onderneming wordt uitgegaan.

Ingevolge het tweede lid, onderdeel a, geldt het regime voor scheep- en luchtvaartwinst ook voor voordelen die worden verkregen uit de verhuur van schepen en luchtvaartuigen op basis van verhuur zonder bemanning, mits die voordelen ten opzichte van de winst als bedoeld in het eerste lid een bijkomstig karakter hebben. In onderdeel b is een vergelijkbare bepaling opgenomen voor voordelen verkregen uit het gebruik, het onderhoud of de verhuur van containers en daarmee samenhangende uitrusting voor het vervoer van containers. Inhoudelijk sluiten deze bepalingen aan bij het commentaar op artikel 8 van het OESO-modelverdrag.

Ingevolge het derde lid geldt het bepaalde in het eerste lid tevens voor winst verkregen uit de exploitatie van schepen en vliegtuigen in internationaal verkeer door middel van participatie in een poolovereenkomst en deelname in een gemeenschappelijk bedrijf of internationaal opererend agentschap. Het voorstaande is slechts van toepassing ter zake van de voordelen die aan de deelneming zijn toe te rekenen naar rato van het aandeel in de gemeenschappelijke onderneming.

Op verzoek van Nederland is conform onderdeel 2.6.5 NFV 2011 in artikel VII van het Protocol expliciet vastgelegd dat artikel 8 van het Verdrag tevens van toepassing is op belastingen die worden geheven over de brutoontvangsten (omzet) uit passagiers- en vrachtvervoer in internationaal verkeer. Hiermee wordt eventuele onduidelijkheid voorkomen omtrent de werkingssfeer van artikel 8.

II.9. Gelieerde ondernemingen (artikel 9)

Artikel 9 stemt overeen met het OESO-modelverdrag en is in lijn met het Nederlandse verdragsbeleid (zie onderdeel 2.6.4 NFV 2011). Het bevat het zogenoemde «*arm's length*»-beginsel voor grensoverschrijdende transacties tussen gelieerde ondernemingen. Dit *arm's length*-beginsel houdt in dat gelieerde ondernemingen transacties dienen aan te gaan tegen voorwaarden die niet afwijken van de voorwaarden waaronder ongelieerde ondernemingen transacties onder dezelfde omstandigheden zouden zijn aangegaan. Als er wel afwijkingen zijn, kan er een correctie plaatsvinden. Bij de vaststelling of sprake is van zakelijke voorwaarden, gelden als leidraad de door de OESO opgestelde «*Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations*» en de administratieve praktijken van de verdragsluitende staten. Deze «*guidelines*» vormen een uitwerking van het *arm's length*-beginsel dat is

⁸ Proposed changes to the OECD Model Tax Convention dealing with the operation of ships and aircraft in international traffic. Public discussion draft 15 November 2013 – 15 January 2014 (<http://www.oecd.org/tax/treaties/Discussion-draft-international-taffic.pdf>).

neergelegd in artikel 9 van het OESO-modelverdrag en dat nader wordt toegelicht in het OESO-commentaar op dat artikel. Op grond van artikel I, eerste lid van het Protocol, vormt het OESO-commentaar een belangrijke richtlijn bij de uitlegging van de bepalingen van het Verdrag. Deze *guidelines* zijn derhalve evenzeer relevant voor de uitleg van de bepalingen van het Verdrag.

Het eerste lid bevat de hoofdregel dat ingeval tussen gelieerde ondernemingen in hun handelsbetrekkingen of financiële betrekkingen voorwaarden worden overeengekomen die afwijken van die welke tussen niet gelieerde ondernemingen zouden worden overeengekomen, de winst die één van de gelieerde ondernemingen ten gevolge van die afwijkende voorwaarden niet heeft behaald, in de winst van die onderneming mag worden begrepen en dienovereenkomstig mag worden belast.

Op verzoek van Nederland is, overeenkomstig het Nederlandse verdragsbeleid, in het eerste lid, een zogenoemde «*cost sharing*»-bepaling opgenomen voor gelieerde ondernemingen. Deze bepaling verduidelijkt dat de enkele omstandigheid dat gelieerde ondernemingen «*cost sharing*»-overeenkomsten (overeenkomsten over de verdeling van kosten) of algemene dienstverleningsovereenkomsten sluiten voor (de toerekening van) kosten van de algemene leiding, algemene beheerskosten, technische en zakelijke kosten, kosten voor onderzoek en ontwikkeling en andere soortgelijke kosten, op zichzelf geen aanleiding vormt om te veronderstellen dat zij in strijd met «*arm's length*»-beginsel, en dus onzakelijk, zouden handelen. Deze bepaling laat uiteraard de mogelijkheid onverlet om de in het kader van de «*cost sharing*»-overeenkomsten en algemene dienstverleningsovereenkomsten overeengekomen kostenverdeling te toetsen aan het laatstgenoemde beginsel. Nederland streeft er naar een dergelijke bepaling in zijn verdragen op te nemen. Een dergelijke bepaling is ook opgenomen in de verdragen met Azerbeidzjan (*Trb.* 2008, 202), Oman (*Trb.* 2010, 181), het Verenigd Koninkrijk (*Trb.* 2008, 201) en de eerder genoemde verdragen met Zuid-Afrika, Ethiopië, Hongkong en Panama.

Het tweede lid bepaalt dat voor het geval een winstcorrectie door de ene verdragsluitende staat in de zin van het eerste lid met betrekking tot transacties tussen gelieerde ondernemingen leidt tot belastingheffing in die staat, over die winstcorrectie de andere verdragsluitende staat in beginsel op passende wijze het bedrag aan belasting dat aldaar over het bedrag van de in die winstcorrectie begrepen voordelen is geheven, zal herzien.

II. 10. Dividenden (artikel 10 en Protocol artikelen VIII, IX, X, en XI)

Dit artikel betreft de verdeling van heffingsrechten over dividenden en is in hoofdzaak gebaseerd op artikel 10 van het OESO-modelverdrag. Op een aantal onderdelen wijkt de onderhavige bepaling daarvan af. Dit betreft met name het opnemen van een uitsluitende woonstaatheffing voor pensioenfondsen (vierde lid) en van een anti-misbruikbepaling (tiende lid). Voorts zij gewezen op de in het Protocol opgenomen bijzondere bepalingen die betrekking hebben op de anti-misbruikbepaling (artikel VIII), de emigratie van aanmerkelijkbelanghouders (artikel IX), de teruggave-procedure (artikel X) en de behandeling van inkoop- en liquidatiedividend (artikel XI).

Ingevolge het eerste lid mogen dividenden die worden betaald door een lichaam dat inwoner is van één van beide verdragsluitende staten aan een inwoner van de andere staat, in die andere staat worden belast.

Het tweede lid wijst echter ook een heffingsrecht toe aan de vestigingsstaat (de «*bronstaat*») van het dividenduitkerende lichaam, maar het heffingsrecht voor de bronstaat is beperkt tot de in de onderdelen a en b

opgenomen percentages van het bruto dividend indien de uiteindelijk gerechtigde tot het dividend inwoner is van de andere verdragsluitende staat.

In onderdeel a is bepaald dat dit maximumpercentage 10% bedraagt indien het dividend uitkerende lichaam een inwoner is van Malawi. Hiermee is op verzoek van Malawi aansluiting gezocht bij het nationale dividendbelastingtarief van Malawi van 10%.

In onderdeel b is bepaald dat het maximumpercentage 15% bedraagt indien het dividend uitkerende lichaam een inwoner is van Nederland, waarmee aangeknoopt is bij het Nederlandse dividendbelastingtarief. Nederland heeft in de onderhandelingen voorgesteld het maximumpercentage voor beide landen op 15% vast te stellen. Dat zou Malawi de mogelijkheid bieden om ook bij een eventuele toekomstige verhoging van het nationale tarief ook dit percentage onder het Verdrag te kunnen heffen. Malawi had daarvoor evenwel geen belangstelling vanwege het signaal dat daarvan zou uitgaan voor beleggers.

Op grond van het derde lid bedraagt het maximumpercentage dat het bronland mag heffen 5% indien de uiteindelijk gerechtigde een in de andere staat gevestigde vennootschap is die direct minimaal 10% van de aandelen in de dividend uitkerende vennootschap bezit. Een verdere verlaging tot een nultarief, conform onderdeel 2.7.1. van het NFV 2011, was voor Malawi niet acceptabel en gezien de achtergrond van Malawi als ontwikkelingsland heeft Nederland hierop ook verder niet aangedrongen. Het overeengekomen tarief van 5% stemt overeen met het tarief voor deelnemingsdividenden dat Malawi conform zijn huidige verdragsbeleid pleegt op te nemen in verdragen.

Op grond van het vierde lid heeft het bronland geen heffingsrecht indien de uiteindelijk gerechtigde tot het dividend een pensioenfonds is. Volgens het vijfde lid kunnen de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staten in onderlinge overeenstemming uitvoeringsvoorschriften vaststellen voor de wijze van toepassing van de beperkingen van de bronheffing volgens het tweede, derde en vierde lid. Nederland heeft tijdens de onderhandelingen aangegeven dat ter invulling voor deze bepaling wat Nederland betreft in de hoofdregel volstaan kan worden met de universele uitvoeringsvoorschriften inzake belastingverdragen (*Stcrt.* 2012, 13969). In dit verband is in artikel X van het Protocol wel bepaald dat verzoeken om teruggaaf van teveel geheven bronbelasting ingediend moeten worden binnen vijf jaar na afloop van het kalenderjaar waarin de belasting is geheven.

Ingevolge het zesde lid laten de bepalingen van het tweede, derde en vierde lid de belastingheffing over de winst waaruit de dividenden worden betaald, onverlet.

De in het zevende lid opgenomen definitie van dividenden komt overeen met de definitie in het OESO- en het VN-modelverdrag. Bovendien is in artikel XI van het Protocol bepaald dat inkomsten die worden genoten bij de inkoop van aandelen of de (gedeeltelijke) liquidatie van een vennootschap, voor toepassing van het Verdrag worden aangemerkt als dividend en niet als vermogenswinst. Dit sluit aan bij het in onderdeel 2.9.5 van de NFV 2011 uiteengezette beleid.

In het achtste lid is bepaald dat niet de bepalingen van het eerste, tweede, derde en vierde lid, maar de bepalingen van artikel 7 van toepassing zijn met betrekking tot dividenden die worden betaald op aandelen en andere belangen die behoren tot het vermogen van een vaste inrichting waarover de uiteindelijke gerechtigde tot dividenden beschikt in de verdragsluitende staat waarvan het lichaam dat de dividenden betaalt, inwoner is. In het negende lid is het verbod op extraterritoriale belastingheffing vastgelegd. Dit verbod houdt kort gezegd in dat een verdragsluitende staat geen belasting mag heffen over winsten uitgekeerd door een in de andere verdragsluitende staat gevestigde vennootschap, ook al bestaan deze winsten uit voordelen of inkomsten die uit de eerstbedoelde

verdragsluitende staat afkomstig zijn, behoudens als die dividenden zijn toe te rekenen aan een vaste inrichting in die staat of worden ontvangen door inwoners van die staat.

In het tiende lid is een bepaling opgenomen die tot doel heeft verdragsmisbruik tegen te gaan, door de voordelen van artikel 10 te ontfangen als een betrokken persoon als hoofddoel of als één van de hoofddoelen heeft het verkrijgen van de voordelen van dit artikel (de zogenoemde *main purpose test*). Het opnemen van deze anti-misbruikbepaling sluit aan bij de reactie van het kabinet van 30 augustus 2013 op het SEO-rapport «Uit de schaduw van het bankwezen» en het onderzoek van het IBFD naar de Nederlandse belastingverdragen met ontwikkelingslanden.⁹ Hierin is aangegeven dat bij heronderhandelingen of bij onderhandelingen over nieuwe verdragen met ontwikkelingslanden zorgvuldig en in nauw overleg met het desbetreffende land het opnemen van anti-misbruikbepalingen zal worden overwogen. Dit heeft geresulteerd in het opnemen van een *main purpose test* in artikel 10 (dividend), artikel 11 (interest) en artikel 12 (royalty's). Bij een *main purpose test* wordt geen vermindering van bronbelasting verleend als het voornaamste doel of een van de voornaamste doelen van het aangaan van een transactie het verkrijgen van een verdragsvoordeel is. De *main purpose test* richt zich dus op een specifieke transactie en niet zozeer op de persoon die bij een transactie betrokken is zoals in zijn algemeenheid bij de internationaal ook gebruikte *limitation on benefits*-bepaling het geval is.

In Actiepunt 6 van het *Base Erosion & Profit Shifting* (BEPS)-project dat ziet op «*Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*» wordt aanbevolen minimaal een dergelijke generieke anti-misbruikbepaling in belastingverdragen op te nemen. In deze aanbeveling wordt dit de *principal purposes test* genoemd. Deze *principal purposes test* komt in grote lijnen overeen met de *main purpose test* die in het voorliggende Verdrag is opgenomen.

Naast de ontwikkelingen in G20/OESO-verband, wordt ook in EU-verband gestudeerd op het tot stand brengen van anti-misbruikmaatregelen. Dat heeft zijn neerslag onder meer gevonden in de recente aanpassing van de Moeder-dochterrichtlijn.¹⁰ Ook de bij die aanpassing geïntroduceerde anti-misbruikbepaling heeft een generiek karakter en haakt eveneens aan bij (kunstmatige) constructies met als hoofddoel of een van de hoofddoelen om een belastingvoordeel te verkrijgen dat het doel of de toepassing van de richtlijn ondermijnt. Voor de goede orde wordt overigens opgemerkt dat in relatie tot Malawi de Moeder-dochterrichtlijn niet van toepassing is. Wel zijn de aanpassingen van de Nederlandse wetgeving naar aanleiding van de gewijzigde Moeder-dochterrichtlijn van betekenis voor de toepassing door Nederland van de in het Verdrag opgenomen *main purpose test*.¹¹

Daarnaast wordt bepaald dat voordat een verdragsluitende staat aan een belastingplichtige de verdragsvoordelen op grond van de *main purpose test* wil ontfangen, daarover eerst overleg dient te worden gepleegd met de andere verdragsluitende staat (verplichte voorafgaande consultatie). Op basis van artikel VIII van het Protocol wordt het oordeel of sprake is van een doel zoals bedoeld in het tiende lid van artikel 10, namelijk het

⁹ Kamerstukken II 2013/14, 25 087, nr. 6.

¹⁰ Richtlijn 2014/86/EU van de Raad van 8 juli 2014 tot wijziging van Richtlijn 2011/96/EU betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten (PbEU 2014, L 219) en Richtlijn 2015/121/EU van de Raad van 27 januari 2015 tot wijziging van Richtlijn 2011/96/EU betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten (PbEU 2015, L 21).

¹¹ Wet van 23 december 2015 tot wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en de Wet op de dividendbelasting 1965 in verband met de implementatie van aanpassingen in de Moeder-dochterrichtlijn (Wet implementatie wijzigingen Moeder-dochterrichtlijn 2015) (Stb. 2015, 543).

verkrijgen van de voordelen van artikel 10, vastgesteld op basis van alle feiten en omstandigheden, waaronder:

- a) de aard en de omvang van de werkzaamheden van het lichaam in het land van inwonerschap ten opzichte van de aard en de omvang van de betaalde dividenden;
- b) de eigendomsverhoudingen in het lichaam in het heden en het verleden; en
- c) de zakelijke redenen van het lichaam om zich in het land van inwonerschap te vestigen.

In artikel IX, lid 1, van het Protocol, is op verzoek van Nederland een bepaling opgenomen over het heffingsrecht van een bronland over dividenden die worden ontvangen door aanmerkelijkbelanghouders na emigratie uit hun voormalige woonland. Deze bepaling moet in samenhang worden gezien met de in het tweede lid van dat artikel opgenomen bepaling over vermogenswinsten die worden behaald door geëmigreerde aanmerkelijkbelanghouders. Conform het Nederlandse verdragsbeleid, zoals toegelicht in onderdeel 2.9.3 en 2.9.4 van de NFV 2011, zet Nederland erop in na emigratie van een aanmerkelijkbelanghouder een heffingsrecht over dividenden respectievelijk vermogenswinsten uit aanmerkelijk belang te behouden over de voor de emigratie gevormde aanmerkelijk belang claim (aanmerkelijkbelang-voorbehoud). De in het eerste lid van artikel IX van het Protocol opgenomen bepaling staat Nederland toe het nationale tarief van 25% toe te passen, in plaats van het in tweede lid van het onderhavige artikel neergelegde maximumtarief van 15%. Deze dividenden maken naar Nederlands nationaal recht als «reguliere voordelen» deel uit van het inkomen uit aanmerkelijk belang in de zin van artikel 7.5 van de Wet inkomstenbelasting 2001. Indien een aanmerkelijkbelanghouder na emigratie reguliere voordelen geniet, wordt deze – onder verrekening van de geheven dividendbelasting – als buitenlands belastingplichtige hiervoor in de Nederlandse belastingheffing betrokken. Van belang hierbij is dat in het eerste lid van artikel IX is bepaald dat, in afwijking van het negende lid van het onderhavige artikel, uitgegaan wordt van de vestigingsplaats volgens de wetgeving van Nederland van de vennootschap die de dividenden betaalt. De bepaling is dus ook van toepassing ter zake van dividenden die worden betaald door vennootschappen die, bij voorbeeld ter gelegenheid van de emigratie van de aanmerkelijkbelanghouder, volgens de regels van artikel 4 van het Verdrag inwoner mocht zijn geworden van Malawi. Teneinde dubbele Nederlandse heffing over dezelfde winstreserves te voorkomen, wordt de belasting die op de voet van deze verdragsbepalingen wordt geheven over de reguliere voordelen afgeboekt op de bij emigratie opgelegde conserverende aanslag.

II.11. Interest (artikel 11 en Protocol artikel X)

Dit artikel betreft de verdeling van heffingsrechten over interest en is gebaseerd op artikel 11 van het OESO-modelverdrag maar bevat ook enkele hierna toe te lichten afwijkingen.

Ingevolge het eerste lid mag interest die afkomstig is uit één van beide verdragsluitende staten en wordt betaald aan een inwoner van de andere staat, in die andere staat worden belast.

Het tweede lid wijst echter ook een heffingsrecht toe aan de verdragsluitende staat waaruit de interest afkomstig is (bronland), maar deze staat dient zijn heffingsrecht te beperken tot een maximumpercentage van 10% van de bruto interest indien de uiteindelijk gerechtigde tot de interest inwoner is van de andere verdragsluitende staat. Nederland wijkt hiermee ten faveure van Malawi af van zijn reguliere verdragsbeleid. Nederland heft zelf geen bronbelasting over interest en streeft in de hoofdregel naar een uitsluitende woonstaatheffing voor interest, zoals onder meer uiteengezet in onderdeel 2.8.1. van de NFV 2011. Het accepteren van een

beperkt heffingsrecht voor het bronland sluit aan bij het Nederlandse verdragsbeleid dat geldt voor ontwikkelingslanden, zoals uiteengezet in bijlage II van de NFV 2011, waarbij een grotere bereidheid bestaat een beperkte bronheffing op interest en royalty's te accepteren. Het nationale bronbelastingtarief op interest in Malawi bedraagt in het algemeen 15%. De in het derde lid opgenomen definitie van interest komt overeen met de definitie in het OESO- en het VN-modelverdrag.

In het vierde lid is voor enkele gevallen van interestbetalingen een uitsluitende woonstaatheffing overeengekomen. Dit betreft, kort gezegd, interest die (als de uiteindelijk gerechtigden) wordt ontvangen door pensioenfondsen (als bedoeld in artikel 3, eerste lid, onderdeel I) en door de overheid. Deze vrijstelling voor pensioenfondsen sluit aan bij de aanbevelingen die op dit punt in het commentaar bij artikel 11 van het OESO-modelverdrag zijn gedaan. De vrijstelling voor interest die wordt ontvangen door overheden kan worden gezien als een uitwerking van het beginsel van staatsimmunititeit.

In de onderdelen a en b van het vierde lid is nader uitgewerkt wat onder het begrip «overheid» voor de toepassing daarvan wordt verstaan. In het geval van Malawi (onderdeel a) betreft dit de nationale bank van Malawi (Reserve Bank) en geheel of nagenoeg geheel aan de overheid gelieerde instellingen zoals overeengekomen door de bevoegde autoriteiten van beide verdragsluitende staten. In het geval van Nederland (onderdeel b) wordt daaronder verstaan De Nederlandsche Bank, Atradius Dutch State Business N.V. met betrekking tot door deze instelling «verzekerde» leningen, de Nederlandse Financieringsmaatschappij voor Ontwikkelingslanden N.V. (FMO) en eveneens geheel of nagenoeg geheel aan de overheid gelieerde instellingen zoals overeengekomen door de bevoegde autoriteiten van beide verdragsluitende staten.

Ingevolge het vijfde lid kunnen de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staten in onderlinge overeenstemming uitvoeringsvoorschriften vaststellen voor de wijze van toepassing van de beperking van de heffing van bronheffing, zoals neergelegd in het tweede en vierde lid. Deze bepaling komt overeen met artikel 10, vijfde lid. Ingeval bij uitbetaling van de interest geen rekening is gehouden met de bepalingen van het tweede lid, kan aan de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staat waaruit de interest afkomstig is, verzocht worden teruggaaf te verlenen van de te veel geheven belasting. In artikel X van het Protocol is bepaald dat dergelijke verzoeken moeten worden gedaan binnen vijf jaar na afloop van het jaar waarin de belasting is geheven.

In het zesde lid is, in overeenstemming met het OESO-modelverdrag, bepaald dat niet de bepalingen van het eerste en tweede lid, maar de bepalingen van artikel 7 van toepassing zijn met betrekking tot interest die wordt betaald op schuldvorderingen die behoren tot het vermogen van een vaste inrichting waarover de uiteindelijk gerechtigde (tot die interest) beschikt in de verdragsluitende staat van waaruit de interest afkomstig is. In het zevende lid is vastgelegd uit welke verdragsluitende staat interest geacht wordt afkomstig te zijn. In beginsel is dat de staat waarvan de betaler van de interest inwoner is. Voorts wordt de interest geacht afkomstig te zijn uit de staat waarin een vaste inrichting is gelegen waaraan de interestbetaling kan worden toegerekend, ongeacht of de persoon die de vaste inrichting heeft inwoner is van een verdragsluitende staat.

In het achtste lid is bepaald dat de bepalingen van artikel 11 slechts van toepassing zijn voor zover de op een schuldvordering betaalde interest overeenkomt met de interest die tussen onafhankelijke partijen overeengekomen zou zijn, alsmede dat het bovenmatige gedeelte van die interest in het voorkomende geval, rekening houdende met de overige bepalingen van het Verdrag, belastbaar is overeenkomstig de nationale wetgeving van elk van de verdragsluitende staten.

In het negende lid is een bepaling opgenomen die tot doel heeft verdragsmisbruik tegen te gaan, door de voordelen van artikel 11 te ontzeggen indien een betrokken persoon als hoofddoel of als één der hoofddoelen heeft het verkrijgen van de voordelen van dit artikel. Deze bepaling komt overeen met de ter zake van dividenden in artikel 10, tiende lid, opgenomen regeling.

II.12. Royalty's (artikel 12 en Protocol artikel X)

Dit artikel betreft de verdeling van heffingsrechten over royalty's en is gebaseerd op artikel 12 van het OESO-modelverdrag maar bevat ook enkele hierna toe te lichten afwijkingen.

Ingevolge het eerste lid mogen royalty's die opkomen in één van beide Verdragsluitende staten en die worden betaald aan een inwoner van de andere staat, in die andere staat worden belast.

Het tweede lid wijst echter ook een heffingsrecht toe aan de staat waaruit de royalty afkomstig is (bronland), maar deze staat dient het heffingsrecht te beperken tot een maximumpercentage van 5% van de bruto royalty's indien de uiteindelijk gerechtigde tot de royalty's inwoner is van de andere verdragsluitende staat.

Evenals met betrekking tot interest het geval is, wijkt Nederland hiermee ten faveure van Malawi af van zijn reguliere verdragsbeleid. Zoals bij artikel 11 (interest) is aangegeven, heeft Nederland een grotere bereidheid om in afwijking van het verdragsbeleid in overige gevallen, een bronheffing over interest en royalty's overeen te komen. Dit betekent ook een afwijking ten opzichte van artikel 12 van het OESO-modelverdrag (dat uitgaat van een uitsluitende woonstaatheffing) en een aansluiting op dit punt bij het VN-modelverdrag (dat wel in een heffingsrecht voor het bronland voorziet). Nederland en Malawi zijn een maximumpercentage van 5% overeengekomen in lijn met hetgeen Malawi met andere landen is overeengekomen.

Ingevolge het derde lid kunnen de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staten in onderlinge overeenstemming uitvoeringsvoorschriften vaststellen voor de wijze van toepassing van de beperking van de heffing van bronheffing, zoals neergelegd in het tweede lid. Deze bepaling komt overeen met artikel 10, vijfde lid. Ingeval bij uitbetaling van de royalty's geen rekening is gehouden met de bepalingen van het tweede lid, kan aan de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staat waaruit de royalty's afkomstig zijn, verzocht worden teruggaaf te verlenen van de te veel geheven belasting. In artikel X van het Protocol is bepaald dat dergelijke verzoeken moeten worden gedaan binnen vijf jaar na afloop van het jaar waarin de belasting is geheven.

Het vierde lid bevat de omschrijving van de uitdrukking «royalty's». Deze omschrijving is gebaseerd op de omschrijving die in artikel 12, tweede lid, van het OESO-modelverdrag wordt gegeven.

In het vijfde lid is bepaald dat niet de bepalingen van het onderhavige artikel, maar de bepalingen van artikel 7 van toepassing zijn met betrekking tot royalty's die betrekking hebben op rechten of zaken die behoren tot het vermogen van een vaste inrichting waarover de uiteindelijk gerechtigde (tot die royalty's) beschikt in de verdragsluitende staat van waaruit de royalty's afkomstig zijn.

Overeenkomstig artikel 11, zevende lid, en conform artikel 12, vijfde lid, van het VN-modelverdrag, is in het zesde lid vastgelegd uit welke verdragsluitende staat royalty's geacht worden afkomstig te zijn. In beginsel is dat de staat waarvan de betaler van de royalty's inwoner is. Voorts worden royalty's geacht afkomstig te zijn uit de staat waarin een vaste inrichting is gelegen waaraan de royalty-betaling kan worden toegerekend, ongeacht of de persoon die de vaste inrichting heeft inwoner is van een verdragsluitende staat.

In het zevende lid is vastgelegd dat de bepalingen van artikel 12 slechts van toepassing zijn voor zover de betaalde royalty's overeenkomen met de royalty's die tussen onafhankelijke partijen overeengekomen zouden zijn, alsmede dat het bovenmatige gedeelte van die royalty's in het voorkomende geval, rekening houdende met de overige bepalingen van het Verdrag, belastbaar is overeenkomstig de nationale wetgeving van ieder van de verdragsluitende staten.

In het achtste lid is een bepaling opgenomen die tot doel heeft verdragsmisbruik tegen te gaan, door de voordelen van artikel 12 te ontzeggen indien een betrokken persoon als hoofddoel of als één der hoofddoelen heeft het verkrijgen van de voordelen van dit artikel. Deze bepaling komt overeen met de ter zake van dividenden in artikel 10, tiende lid, en interest in artikel 11, negende lid, opgenomen regelingen.

II. 13. Vermogenswinsten (artikel 13 en Protocol artikelen V, IX en XI)

Artikel 13 betreft de verdeling van heffingsrechten over vermogenswinsten en is inhoudelijk en tekstueel grotendeels in overeenstemming met artikel 13 van het OESO-modelverdrag. In het Protocol zijn bijzondere bepalingen opgenomen die betrekking hebben op de voordelen behaald met de vervreemding van exploratie- en exploitatierechten (artikel V), de emigratie van aanmerkelijk-belanghouders (artikel IX), en de behandeling van inkoop- en liquidatiedividend (artikel XI).

In het eerste lid is neergelegd dat het heffingsrecht over de voordelen die een inwoner van de ene verdragsluitende staat behaalt met de vervreemding van een onroerende zaak die is gelegen in de andere staat, is toegewezen aan die andere staat. Voor het begrip «onroerende zaak» is aangesloten bij de in artikel 6 opgenomen omschrijving.

In het tweede lid is, in aansluiting bij artikel 7, bepaald dat voordelen die worden verkregen door een onderneming van de ene verdragsluitende staat uit de vervreemding van roerende zaken die behoren tot het vermogen van een vaste inrichting van die onderneming in de andere verdragsluitende staat, mogen worden belast in de staat waar de vaste inrichting is gelegen.

In het derde lid is, in lijn met artikel 8 (internationaal verkeer) overeengekomen dat de voordelen uit de vervreemding van luchtvaartuigen en schepen die in het internationale verkeer worden geëxploiteerd, en van roerende zaken die hiervoor worden gebruikt, uitsluitend belastbaar zijn in de staat waarvan de persoon die de betreffende luchtvaart-, respectievelijk scheepvaartonderneming drijft inwoner is. Het derde lid is strikt genomen een afwijking van de overeenkomstige bepaling van het huidige OESO-modelverdrag, maar sluit aan bij de voorstellen die in dit verband door de OESO onlangs zijn gedaan.¹² Het is overigens niet aannemelijk dat er in de relatie met Malawi in de praktijk een verschil zal optreden tussen de plaats van de feitelijke leiding van een internationale vervoersonderneming en de woonplaats van de ondernemer.

In het vierde lid is op voorstel van Malawi en in lijn met het OESO- en het VN-modelverdrag een regeling opgenomen met betrekking tot zogenoemde onroerendezaakvennootschappen. Dit betreft vennootschappen waarvan de waarde van de aandelen daarin, of vergelijkbare belangen, voor ten minste 50% direct of indirect wordt bepaald door in een verdragsluitende staat gelegen onroerende zaken. Bepaald is dat de vermogenswinsten behaald met de verkoop van aandelen of vergelijkbare belangen in deze vennootschappen door een inwoner van één van de verdragsluitende staten, ter heffing zijn toegewezen aan de verdragsluitende staat waarin de onroerende zaak is gelegen (de «situsstaat»).

¹² Proposed changes to the OECD Model Tax Convention dealing with the operation of ships and aircraft in international traffic. Public discussion draft 15 November 2013 – 15 January 2014 (<http://www.oecd.org/tax/treaties/Discussion-draft-international-taffic.pdf>).

In overeenstemming met onderdeel 2.9.2. van de NFV 2011 heeft Nederland ingezet op het zoveel mogelijk vasthouden aan de hoofdregel (van het vijfde lid) die het heffingsrecht over winsten behaald met de vervreemding van aandelen toewijst aan de woonstaat van de aandeelhouder, ongeacht de aard van de vermogensbestanddelen van de vennootschap. Mede in lijn evenwel met het verdragsbeleid om in relatie tot ontwikkelingslanden meer bronstaatheffingsrechten toe te staan, is ingestemd met de wens van Malawi op dit punt. Wel is in overeenstemming met de NFV 2011, en gebaseerd op het commentaar bij artikel 13, vierde lid, van het OESO-modelverdrag, met Malawi een aantal inperkingen van dit heffingsrecht overeengekomen, die zijn opgenomen in de onderdelen a tot en met e. De vermogenswinsten zijn slechts belastbaar in de woonstaat van de houder van de aandelen of vergelijkbare belangen indien:

- a) de inwoner minder dan 30% van de aandelen of daarmee vergelijkbare belangen in de onroerendezaakvennootschap bezit;
- b) de aandelen of daarmee vergelijkbare belangen worden verhandeld op een erkende effectenbeurs;
- c) de aandelen of daarmee vergelijkbare belangen hun waarde ontleen aan de onroerende zaken waarin dat lichaam of de houders van deze belangen hun bedrijf uitoefenen; de voordelen komen op in verband met een bedrijfsreorganisatie, fusie, splitsing of soortgelijke transactie; of
- d) de aandelen of daarmee vergelijkbare belangen worden vervreemd door een pensioenfonds, mits de vervreemdingsvoordelen niet voortvloeien uit een direct of indirect door het pensioenfonds uitgeoefende onderneming.

Nederland is een dergelijke bepaling al eerder overeengekomen in andere belastingverdragen, zoals Albanië, (*Trb.* 2004, 281), Canada, (*Trb.* 1986, 65), Slovenië, (*Trb.* 2004, 252), Japan, (*Trb.* 2010, 249) en de eerder genoemde verdragen met het Verenigd Koninkrijk, Panama, China en Ethiopië. Omdat een omschrijving van het in het vierde lid gebruikte begrip «recognized stock exchange» ontbreekt, is aan Malawi voorgesteld om via een notawisseling nadere invulling te geven aan dat begrip. In de rede ligt dat het in ieder geval beurzen uit Malawi en de EU omvat. Ingevolge het vijfde lid zijn alle overige vervreemdingswinsten ter heffing toegewezen aan de verdragsluitende staat waarvan de vervreemder inwoner is.

In artikel IX, tweede lid van het Protocol, is op verzoek van Nederland een bepaling opgenomen over het heffingsrecht over vervreemdingsvoordelen die worden behaald door vanuit Nederland naar Malawi geëmigreerde aanmerkelijkbelanghouders. Conform het Nederlandse verdragsbeleid, zoals toegelicht in onderdeel 2.9.3 en 2.9.4 van de NFV 2011, zet Nederland erop in na emigratie van een aanmerkelijkbelanghouder een heffingsrecht over vermogenswinsten respectievelijk dividenden uit aanmerkelijk belang te behouden over de voor de emigratie gevormde aanmerkelijk belang claim (aanmerkelijkbelang-voorbehoud). Deze bepaling moet in samenhang worden gezien met artikel IX, eerste lid van het Protocol, zoals is toegelicht bij artikel 10. Het aanmerkelijkbelang-voorbehoud is in de tijd onbepaald. Voorts is bepaald dat Malawi de waardevermeerdering van de aanmerkelijkbelangaandelen van de periode van voor de migratie (ter zake waarvan Nederland een conserverende aanslag heeft vastgesteld) niet in de grondslag van de belastingheffing in Malawi betreft (*step-up*).

II.14. Inkomsten uit dienstbetrekking (artikel 14)

De verdeling van heffingsbevoegdheden met betrekking tot inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid is geregeld overeenkomstig de internationaal gebruikelijke uitgangspunten.

Volgens het eerste lid mag de verdragsluitende staat waarin de niet-zelfstandige werkzaamheden worden verricht (de werkstaat) over de daaruit genoten inkomsten heffen.

Het tweede lid voorziet daarentegen in een exclusief heffingsrecht van de woonstaat van de werknemer als wordt voldaan aan drie (cumulatieve) voorwaarden:

- a) het verblijf van de werknemer in de werkstaat is in totaal niet langer dan 183 dagen in een 12-maandsperiode die begint of eindigt in het betrokken belastingjaar;
- b) de beloning wordt betaald door of namens een werkgever die geen inwoner is van de werkstaat; en
- c) de beloning komt niet ten laste van een vaste inrichting van de werkgever in de werkstaat.

Als aan één van de drie voorwaarden niet wordt voldaan, mag de werkstaat volgens de regels van het eerste lid over de inkomsten heffen. Het doel van deze bepaling is mede om de fiscale positie van werknemers die voor een beperkte periode werkzaam zijn in een ander land dan het woonland niet te veranderen en de werknemer en werkgever de extra administratieve lasten te besparen die zouden voortvloeien uit een belastingplicht ook in het werkland.

In lijn met artikel 8, eerste lid, en artikel 13, derde lid, is in het derde lid overeengekomen dat de beloning van werknemers verkregen ter zake van een dienstbetrekking uitgeoefend aan boord van een schip of een luchtvaartuig in het internationale verkeer belast mag worden in de verdragsluitende staat waarvan de persoon die scheep- of luchtvaartonderneming drijft inwoner is.

II.15. Directeursbeloningen (artikel 15)

Deze bepaling is in lijn met de ter zake gebruikelijke bepaling die Nederland in belastingverdragen overeen pleegt te komen.

Volgens het eerste lid mogen de beloningen van bestuurders van een lichaam worden belast in het land waarvan het lichaam inwoner is. In afwijking van het OESO- en het VN-modelverdrag is daarbij de term «beloningen» (*remuneration*) toegevoegd als inkomenssoort waarop het artikel betrekking heeft. Hiermee wordt voorkomen dat twijfel zou kunnen ontstaan over de fiscale behandeling van bijvoorbeeld vergoedingen in natura. Nederland heeft tijdens de onderhandelingen aangegeven dat de term «beloningen» ook de in het eerste lid gehanteerde term «vergelijkbare betalingen» omvat, maar Malawi was hiervan niet voldoende overtuigd en derhalve zijn beide termen opgenomen.

Het tweede lid geeft uitleg over de personen die naar Nederlandse maatstaven vallen onder de uitdrukking «*member of the board of directors*». Dit zijn voor Nederland de bestuurders en de commissarissen, waarmee wordt bedoeld de personen die zijn belast met de algemene leiding van lichamen en die zijn belast met het toezicht daarop.

II.16. Artiesten en Sportbeoefenaars (artikel 16)

Op basis van deze bepaling, die behoudens het derde lid overeenstemt met de in het OESO-modelverdrag opgenomen bepaling, is het heffingsrecht over inkomsten van artiesten en sportbeoefenaars in het eerste lid toegewezen aan de verdragsluitende staat waarin deze personen hun activiteiten ontplooiën.

Conform de NFV 2011, onderdeel 2.12, heeft Nederland voorgesteld voor de inkomsten van artiesten en sportbeoefenaars aan te knopen bij de bepalingen inzake inkomsten uit onderneming of uit dienstbetrekking en dus geen aparte bepaling voor deze personen op te nemen. Maar Malawi hechtte aan opname van deze specifieke bepaling en Nederland heeft daarin uiteindelijk toegestemd.

Volgens het tweede lid mag de beloning ook worden belast in de verdragsluitende staat waarin de werkzaamheden worden verricht wanneer artiesten en sportbeoefenaars persoonlijke werkzaamheden in die hoedanigheid verrichten, maar de beloning daarvoor niet aan henzelf toekomt maar aan een andere persoon. Deze bepaling heeft betrekking op bijvoorbeeld betalingen aan management- of artiestenvennootschappen of aan gezelschappen.

Op het beginsel van belastingheffing in de «werkstaat» van het eerste en het tweede lid is in het derde lid de uitzondering gemaakt. De inkomsten van de artiest of sportbeoefenaar worden in de werkstaat vrijgesteld, als diens bezoek aan de andere verdragsluitende staat geheel of grotendeels wordt gefinancierd uit overheidsfondsen van één of van beide verdragsluitende staten of als de activiteiten plaatsvinden in het kader van een cultureel uitwisselingsprogramma tussen de regeringen van de verdragsluitende staten.

II.17. Pensioen, lijfrenten en socialezekerheidsuitkeringen (artikel 17)

Artikel 17 ziet op het heffingsrecht over pensioenen, lijfrenten en uitkeringen krachtens de socialezekerheidsstelsels van de staten. De bepalingen van artikel 17 wijken sterk af van de in het OESO-modelverdrag opgenomen bepalingen over het heffingsrecht over pensioenen en soortgelijke beloningen en lijfrenten (hierna kortheids-halve: pensioenen). Dit vloeit voort uit het feit dat Nederland, in lijn met onderdeel 2.11.1 van de NFV 2011 heeft ingezet op een onbeperkte bronstaatheffing voor pensioenen en sociale zekerheidsuitkeringen, waar Malawi mee kon instemmen.

Nederland hanteert het zogenoemde EET-systeem (exempt, exempt, taxed), waarbij de pensioenpremies aftrekbaar zijn en de aanspraken op pensioenuitkeringen onbelast blijven, terwijl de uitkeringen wel worden belast. Malawi hanteert een ETE-systeem (exempt, taxed, exempt). Een woonstaatheffing zoals is opgenomen in het OESO- en het VN-modelverdrag zou dus kunnen leiden tot een situatie van dubbele niet-heffing over pensioenen die vanuit Nederland worden betaald aan inwoners van Malawi. Voorts zouden pensioenen die vanuit Malawi betaald zouden worden aan inwoners van Nederland dan juist dubbel worden belast, omdat in dat geval Nederland zou heffen over de pensioenbetalingen terwijl Malawi reeds belasting zou hebben geheven over de opgebouwde aanspraken. De toepassing van een volledige bronstaatheffing voorkomt deze onevenwichtigheden en hierdoor krijgt de staat dat de pensioenopbouw fiscaal heeft gefaciliteerd het heffingsrecht. Omdat een onbeperkte bronstaatheffing voor pensioenen en sociale zekerheidsuitkeringen is overeengekomen, is in lijn met onderdeel 2.11.2 van de NFV 2011 geen splitsing gemaakt tussen private en overheidspensioenen. Dit betekent dat de overheidspensioenen niet onder de reikwijdte van artikel 18 (overheidsfuncties) vallen, zoals het geval is in het OESO- en het VN-modelverdrag. Maar ook onder die modelverdragen geldt praktisch gezien voor overheidspensioenen – behoudens een hierna bij het derde lid toe te lichten uitzondering – een onbeperkt heffingsrecht voor de bronstaat.

Een algemeen heffingsrecht voor de bronstaat is ook overeengekomen in recente verdragen van Nederland bijvoorbeeld met Bahrein (*Trb.* 2011, 11), de Verenigde Arabische Emiraten (*Trb.* 2007, 107) en de eerder genoemde verdragen met Oman, Panama, Qatar, Zuid-Afrika, en Ethiopië.

In het eerste lid is het heffingsrecht voor de bronstaat opgenomen over pensioenen die afkomstig zijn uit de bronstaat en worden betaald aan een inwoner van de andere staat.

Volgens het tweede lid mogen ook de uitkeringen onder de sociale zekerheidswetgeving van een staat aan een inwoner van de andere staat in de eerst bedoelde (bron-)staat worden belast.

Het derde lid regelt welke van de twee verdragsluitende staten kan worden aangemerkt als de bronstaat van een pensioen. De bronstaat is de verdragsluitende staat die de fiscale faciliteiten heeft verleend voor de opbouw van het desbetreffende pensioen door premies in aftrek toe te laten of pensioenaanspraken daaruit niet te belasten. Deze bepaling regelt ook dat door de overdracht van pensioenkapitaal naar een pensioenfonds in een andere staat het heffingsrecht van de staat waar het pensioenkapitaal tot dan toe was ondergebracht, niet wordt aangetast. De bepaling geldt ook als het pensioenkapitaal wordt overgedragen van een verzekeringsmaatschappij in de ene staat naar een verzekeringsmaatschappij in een andere staat.

Zoals hiervoor reeds is opgemerkt, is in het Verdrag geen onderscheid gemaakt tussen private en overheidspensioenen. Overheidspensioenen vallen ingevolge de onderhavige bepaling ook onder de reikwijdte van de hierin opgenomen bronstaatheffing, hetgeen aansluit bij het internationale gebruik een bronstaatheffing overeen te komen voor overheidspensioenen. Maar het is eveneens internationaal gebruikelijk (in het OESO-modelverdrag is dit bepaald in artikel 19, tweede lid, onderdeel b, van dat modelverdrag) om het heffingsrecht over overheidspensioenen uitsluitend toe te wijzen aan de woonstaat van de pensioengenieter indien deze een onderdaan is van die staat, in aansluiting bij de uitsluitende toewijzing van de heffingsrechten aan die staat voor de andere inkomsten voor het verrichten van overheidsdiensten (artikel 19, eerste lid, onderdeel b, van het OESO-modelverdrag). Deze uitzonderingen hebben in de praktijk betrekking op zogenoemde lokaal aangeworven medewerkers van bijvoorbeeld een ambassade.

In het onderhavige Verdrag is niet beoogd een andere heffingsrechtverdeling over de pensioenen van lokale (ambassade)medewerkers overeen te komen dan internationaal gebruikelijk is. De in het onderhavige artikel opgenomen bepalingen, in samenhang met de bepalingen van de artikelen 14 en 18 van het Verdrag, leiden ook tot dit gewenste resultaat. Immers, van een bronstaatheffing op pensioenen is slechts sprake indien het een pensioen betreft dat wordt betaald aan een inwoner van de ene verdragsluitende staat en dat afkomstig is uit de andere verdragsluitende staat. Zoals hiervoor is aangegeven, is een pensioen uit een staat afkomstig indien die staat fiscale faciliteiten heeft verleend voor de opbouw van het desbetreffende pensioen door premies in aftrek toe te laten of pensioenaanspraken daaruit niet te belasten. Gelet op de omstandigheid dat de inkomsten van lokale medewerkers voor het verrichten van overheidsdiensten ter heffing zijn toegewezen aan de woonstaat van deze medewerkers zal van een dergelijke fiscale begeleiding in de staat waarvoor de overheidsdiensten worden verricht, geen sprake zijn. Deze pensioenen vallen aldus ook niet onder de reikwijdte van artikel 17, maar onder de in artikel 14 opgenomen bepalingen over inkomsten uit dienstbetrekking. Op basis daarvan zullen deze pensioenen belastbaar zijn in de woonstaat van de pensioengenieter. Het vierde lid bevat de definitie van de uitdrukking «lijfrente», waarbij is aangesloten bij de verschillende definities in de wetgeving van Nederland onderscheidenlijk Malawi. Voor Nederland sluit deze definitie aan bij de definiëring daarvan in de Wet inkomstenbelasting 2001.

Ingevolge het vijfde lid zijn de bepalingen van het onderhavige artikel ook van toepassing op afkoopsommen van pensioenen of soortgelijke beloningen en lijfrente die worden betaald vóór de datum waarop het pensioen of soortgelijke beloning of lijfrente ingaat.

II.18. Overheidsfuncties (artikel 18)

Deze bepaling regelt de toewijzing van het heffingsrecht over alle inkomsten, behoudens pensioenen, die worden ontvangen door een natuurlijk persoon vanwege werkzaamheden die (in dienstverband) voor de overheid zijn verricht.

Volgens het eerste lid, onderdeel a, mogen deze inkomsten conform het OESO- en VN-modelverdrag slechts worden belast in de verdragsluitende staat die deze beloningen betaalt (de zogenoemde kasstaat). In lijn met artikel 17, waarin geen splitsing is gemaakt tussen private en overheids-pensioenen worden pensioenen hier uitgezonderd.

Het eerste lid, onderdeel b, maakt op deze bronstaatheffing een uitzondering. De staat waarin de werkzaamheden daadwerkelijk worden verricht (werkstaat) heeft het heffingsrecht indien de werknemer inwoner is van de werkstaat en tevens de nationaliteit heeft van die staat of niet alleen inwoner van die Staat is geworden om aldaar werk te verrichten voor de andere staat. Deze uitzondering strekt ertoe lokale medewerkers van bijvoorbeeld een ambassade in hun woonland belastingplichtig te laten zijn in plaats van in de staat wiens ambassade het betreft.

In het tweede lid is neergelegd dat de in het eerste lid opgenomen heffingsrechtverdeling niet geldt voor inkomsten die worden ontvangen voor werkzaamheden die worden verricht voor een door de overheid gedreven onderneming. In dat geval gelden andere artikelen van het Verdrag: artikel 14 (inkomsten uit dienstbetrekking), artikel 15 (directeursbeloningen), artikel 16 (artisten en sportbeoefenaars) en artikel 17 (pensioenen, lijfrenten en sociale zekerheidsuitkeringen).

II.19. Studenten en stagiairs (artikel 19)

Overeenkomstig het OESO-modelverdrag is in artikel 19 neergelegd dat als een student of een stagiair een opleiding volgt in de ene verdragsluitende staat en inwoner is (of ogenblikkelijk voor zijn vertrek naar de eerstgenoemde staat inwoner was) van de andere verdragsluitende staat, de eerstgenoemde staat de betalingen die de student of een stagiair ontvangt ter vergoeding van zijn studie- en verblijfskosten niet mag belasten als de betalingen van buiten deze staat komen.

II.20. Hoogleraren en docenten (artikel 20)

In onderdeel 2.13 van de NFV 2011 is aangegeven dat Nederland er niet langer naar streeft een specifieke bepaling voor hoogleraren en docenten in de belastingverdragen op te nemen, die ook ontbreekt in het OESO- en het VN-modelverdrag, maar dat Nederland wel bereid is in voorkomende gevallen een dergelijke bepaling op verzoek van een verdragspartner te accepteren. Malawi hechtte aan opname van deze specifieke bepaling die ook is opgenomen in het *SADC Model Agreement for the Avoidance of Double Taxation*. De bepaling komt mogelijke uitwisselingen van hoogleraren en docenten ten goede.

Het eerste lid regelt dat betalingen en andere vergoedingen die worden ontvangen door hoogleraren of docenten die inwoner zijn van de ene verdragsluitende staat en die tijdelijk in de andere staat verblijven voor het geven van onderwijs of voor wetenschappelijk onderzoek aan een onderwijsinstelling, in die andere staat vrijgesteld zijn van belastingheffing. Deze vrijstelling geldt gedurende een periode van twee jaar gerekend vanaf de dag dat het onderwijs of onderzoek begint en onder de voorwaarde dat de betalingen van buiten die andere staat afkomstig is. Het tweede lid regelt dat de in het eerste lid opgenomen vrijstelling geen toepassing vindt voor inkomsten uit wetenschappelijk onderzoek dat niet het algemeen belang dient, maar in de eerste plaats wordt verricht voor

het persoonlijke nut van een bepaalde persoon of bepaalde personen (commercieel wetenschappelijk onderzoek).

II.21. Overige inkomsten (artikel 21)

In lijn met het OESO-modelverdrag bepaalt het eerste lid dat het heffingsrecht over inkomensbestanddelen, ongeacht de herkomst ervan, die niet in de artikelen 6 tot en met 20 van het Verdrag worden behandeld, exclusief toekomt aan de verdragsluitende staat waar de uiteindelijk gerechtigde tot de inkomsten woonachtig is.

Ingevolge het tweede lid is het eerste lid niet van toepassing op inkomsten van een inwoner van de ene verdragsluitende staat die voortvloeien uit vermogensbestanddelen, behoudens onroerende zaken in de zin van artikel 6, die behoren tot het vermogen van een vaste inrichting die in de andere verdragsluitende staat is gelegen. Deze inkomsten mogen worden belast in die andere staat.

Op verzoek van Malawi is een derde lid toegevoegd, conform artikel 21, derde lid, van het VN-modelverdrag, op grond waarvan de bronstaat, niettegenstaande de vorige leden, alle aldaar opkomende overige inkomsten mag belasten. Hoewel Nederland geen voorstander is van deze uitbreiding van de heffingsrechten van bronlanden (deze bepaling ontbreekt ook in het OESO-modelverdrag) heeft Nederland in lijn met het verdragsbeleid om in relatie tot ontwikkelingslanden meer bronheffingen te accepteren met deze bepaling ingestemd.

II.22. Vermijden van dubbele belasting (artikel 22)

In het eerste lid is neergelegd dat als een inwoner van Malawi inkomen ontvangt dat volgens dit Verdrag mag worden belast in Nederland, Malawi een vermindering ter vermijding van dubbele belasting verleent in overeenstemming met de fiscale wetgeving in Malawi. Malawi hanteert hierbij de verrekeningsmethode op basis van de zogenoemde *ordinary credit*-methode, waarbij Malawi niet meer aftrek verleent dan de Malawische belasting die toerekenbaar is aan het inkomen dat belast mag worden door Nederland.

In het tweede tot en met het vijfde lid is bepaald hoe Nederland voorziet in het vermijden van dubbele belasting voor inkomsten genoten door een inwoner van Nederland die volgens het Verdrag (ook) in Malawi mogen worden belast.

Uit het tweede lid volgt expliciet dat Nederland de inkomsten die ook in Malawi mogen worden belast in de grondslag mag betrekken waarnaar de Nederlandse belasting wordt geheven. Hierdoor kan Nederland de tariefprogressie die met name in de inkomstenbelasting gestalte krijgt ook met betrekking tot inkomsten uit Malawi blijven effectueren.

Het derde lid bepaalt vervolgens dat voor de daar genoemde inkomsten, belastingvermindering wordt verleend volgens de vrijstellingsmethode. Met betrekking tot de vennootschapsbelasting wordt daarbij het volgende opgemerkt. Met ingang van 1 januari 2012 is in afdeling 2.10a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 de zogenoemde objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten opgenomen. Toegespitst op het onderhavige Verdrag wordt op basis van deze objectvrijstelling bij een belastingplichtige met winst uit Malawi de winst verminderd met de positieve en de negatieve bedragen van de winst uit Malawi die op basis van het Verdrag mede aan Malawi ter heffing is toegewezen en waarvoor Nederland op basis van de onderhavige bepaling voor positieve bedragen een vrijstelling dient te verlenen. Voor de toepassing van het derde lid houdt dit in dat door de objectvrijstelling de desbetreffende uit Malawi afkomstige (en aan Malawi ter heffing toegewezen) winsten per saldo geen deel meer uitmaken van de in het tweede lid bedoelde grondslag waarover de vennootschapsbelasting wordt geheven. Mitsdien behoeft de

in het derde lid opgenomen vrijstellingsmethode hierop geen toepassing meer te vinden en wordt door de toepassing van de objectvrijstelling in feite voorzien in het vermijden van dubbele belastingheffing. Aangezien de objectvrijstelling niet geldt voor de inkomstenbelasting blijft de in het derde lid opgenomen vrijstellingsmethode onverkort van belang ter zake van de in dit onderdeel bedoelde inkomsten van natuurlijke personen. In het vierde lid wordt voor andere inkomsten waarover Malawi belasting mag heffen, uitgewerkt dat Nederland in die gevallen een vermindering ter vermijding van dubbele belasting verleent volgens de verrekeningsmethode met evenredigheidslimiet. Het betreft, kort gezegd, passieve inkomsten, zoals dividenden, rente en royalty's, maar ook bestuurdersinkomsten, inkomsten van artiesten en sportbeoefenaars, afkoopsommen van pensioenen en dergelijke en de «overige inkomsten» waarvoor een bronstaatheffing geldt.

In het vijfde lid is ten slotte neergelegd dat Nederland bij het vermijden van dubbele belasting over winst behaald met een in Malawi gelegen vaste inrichting, de verrekeningsmethode hanteert in plaats van de vrijstellingsmethode, indien op grond van de vermijdingsregelingen in de Nederlandse regelgeving die methode toepassing vindt bij het vermijden van dubbele belasting over dat inkomen («zwarte gatenbepaling»). Bij de hiervoor beschreven objectvrijstelling is bepaald dat de objectvrijstelling niet geldt voor winst uit een laagbelaste buitenlandse beleggingsonderneming als bedoeld in artikel 15g van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969; in dat geval wordt voorzien in een verrekening van de op die winst drukkende buitenlandse belasting op de voet van de in artikel 23d van die Wet getroffen regeling. Door het opnemen van het vijfde lid kan Nederland deze in de Nederlandse wetgeving opgenomen regeling ter vermijding van dubbele belasting ook in relatie tot Malawi toepassen.

II.23. Non-discriminatie (artikel 23)

Dit artikel is grotendeels gebaseerd op de in het OESO- en het VN-modelverdrag opgenomen non-discriminatiebepalingen.

In afwijking van deze modelverdragen is evenwel op verzoek van Malawi in het zesde lid een bepaling opgenomen gericht op de heffing van een aanvullende «*branch profits tax*» (vergelijkbaar met een dividendbelasting) van 5% over de winst die is toe te rekenen aan een vaste inrichting die is gelegen in de ene verdragsluitende staat van een inwoner van de andere verdragsluitende staat. Hoewel Nederland geen voorstander is van deze bepaling heeft Nederland in lijn met het verdragsbeleid om in relatie tot ontwikkelingslanden meer bronheffingen te accepteren met deze bepaling ingestemd.

Op voorstel van Nederland is een zevende lid opgenomen over de behandeling van pensioenpremies die worden betaald in het kader van een pensioenregeling in één van beide landen. Het doel van deze bepaling is een gelijke belastingaftrek van pensioenpremies te garanderen voor een inwoner van een verdragsluitende staat die pensioenpremies betaalt aan een pensioenfonds in de andere verdragsluitende staat en die daarvoor inwoner was van die andere staat. De gelijke aftrek van pensioenpremies houdt in dat dezelfde belastingaftrek wordt verleend als wanneer deze pensioenpremies waren betaald aan een pensioenfonds in de woonstaat van de premiebetaler. Deze bepaling is primair opgenomen om een voortgezette pensioenopbouw mogelijk te maken voor werknemers die in concernverband gedurende langere tijd (soms enkele jaren) naar het buitenland worden uitgezonden («*expatriates*» of «*expats*»). Een voortgezette pensioenopbouw tijdens de periode van uitzending voorkomt voor de werknemer nadelige pensioenbreuken. Aan de toepassing van het zevende lid zijn twee voorwaarden verbonden:

- a) de betrokken persoon nam reeds deel aan de pensioenregeling op het moment dat hij inwoner werd van de nieuwe woonstaat, en

- b) de bevoegde autoriteit van zijn nieuwe woonstaat akkoord gaat dat de pensioenregeling overeenkomt met erkende pensioenregelingen van die staat.

Voor de toepassing van dit lid heeft het begrip «pensioenfonds» een ruimere betekenis dan het in artikel 3, eerste lid, onderdeel I, gedefinieerde begrip.

II.24. Procedure voor onderling overleg (artikel 24 en Protocol artikelen II en XII)

De eerste vier leden stemmen overeen met artikel 25 van het OESO-modelverdrag.

In overeenstemming met de in onderdeel 2.17.1 van de NFV 2011 neergelegde uitgangspunten is in het vijfde lid de mogelijkheid geschapen om geschillen over de toepassing of interpretatie van het Verdrag, die niet in onderling overleg door de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staten werden opgelost, te beslechten via een arbitrageprocedure. Het tijdvak waarbinnen tot arbitrage kan worden overgegaan is op verzoek van Malawi vastgesteld op drie jaar. Door het initiatief tot arbitrage bij de belastingplichtige te leggen, is een stimulans gecreëerd voor de verdragsluitende staten om de overlegprocedure tijdig tot een goed einde te brengen. De uitkomst van de arbitrageprocedure is bindend voor de verdragsluitende staten, tenzij de beslissing door de betrokken persoon wordt verworpen. Omdat Malawi net als Nederland in het kader van een overlegprocedure kan afwijken van gerechtelijke uitspraken, bevat deze bepaling (in overeenstemming met onderdeel 2.17.2 van de NFV 2011) niet de tussenzin uit het OESO-modelverdrag dat arbitrage wordt uitgesloten in de gevallen waarin reeds een gerechtelijke uitspraak is gedaan.

In artikel II van het Protocol is bepaald, zoals reeds bij artikel 3 is toegelicht, dat in bepaalde gevallen een uitkomst van de onderling overlegprocedure, na publicatie daarvan door de bevoegde autoriteiten, ook voor vergelijkbare toekomstige gevallen bindend zal zijn.

Voor situaties waarin overlegprocedures in de ene verdragsluitende staat hebben geleid tot aanvullende belasting en in de andere verdragsluitende staat tot een overeenkomstige vermindering van de belasting bevat artikel XII van het Protocol een bepaling op grond waarvan de bevoegde autoriteiten afspraken kunnen maken om belastingplichtigen geen belastingrente, heffingsrente of invorderingsrente te vergoeden respectievelijk geen belastingrente, heffingsrente of invorderingsrente in rekening te brengen.

II.25. Uitwisseling van informatie (artikel 25 en Protocol artikel XIII)

Dit artikel biedt de verdragsluitende staten de mogelijkheid om op verzoek, automatisch of spontaan informatie uit te wisselen. Het artikel komt vrijwel geheel overeen met artikel 26 van het OESO-modelverdrag en is in lijn met het Nederlandse verdragsbeleid.

In het eerste lid wordt het bereik van de informatie-uitwisseling bepaald. Volgens de laatste volzin daarvan is de informatie-uitwisseling niet beperkt tot inwoners van de verdragsluitende staten en evenmin tot de belastingen waarop het Verdrag van toepassing is.

Het tweede lid regelt hoe de verdragsluitende staat die informatie ontvangt van de andere verdragsluitende staat met deze informatie dient om te gaan. Op basis van de laatste volzin wordt het de ontvangende staat mogelijk gemaakt om de informatie onder voorwaarden voor niet fiscale doeleinden te gebruiken. Het gaat hierbij om informatie die ingevolge het recht van beide staten voor deze andere doeleinden mag worden gebruikt. Daarnaast dient de verstreckende staat met een dergelijk gebruik in te stemmen.

Voorts zijn ingevolge artikel XIII van het Protocol de bepalingen van artikel 25 van overeenkomstige toepassing op de uitwisseling van informatie in het kader van de uitvoering van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen door de Belastingdienst.

Nu in artikel 24, vijfde lid, de mogelijkheid van arbitrage is opgenomen, bepaalt het derde lid dat voor een arbitrageprocedure informatie kan worden uitgewisseld en dat de arbiters gebonden zijn aan de regels omtrent vertrouwelijkheid.

In het vierde lid wordt aangegeven onder welke omstandigheden een verdragsluitende staat geen informatie hoeft te verstrekken aan de andere verdragsluitende staat.

In het vijfde lid is expliciet tot uitdrukking gebracht dat de omstandigheid dat de aangezochte staat de gevraagde informatie niet nodig heeft voor de eigen belastingheffing geen weigeringsgrond vormt.

Het zesde lid bepaalt dat het enkele feit dat informatie in het bezit is van bijvoorbeeld een bank, een andere financiële instelling of een zaakwaarnemer, of de informatie betrekking heeft op eigendomsverhoudingen, geen reden mag zijn voor de aangezochte staat om de gevraagde informatie niet te verstrekken aan de verzoekende staat.

Tot slot kunnen de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staten ingevolge het zevende lid in onderlinge overeenstemming uitvoeringsvoorschriften vaststellen voor de wijze van toepassing van dit artikel.

II.26. Bijstand bij de invordering van belastingen (artikel 26)

Dit artikel over de bijstand bij invordering stemt grotendeels overeen met artikel 27 van het OESO-modelverdrag.

Een verschil betreft de in het derde lid opgenomen voorwaarden waaronder een verzoek tot invorderingsbijstand kan worden gedaan. In het OESO-modelverdrag moet het verzoek betrekking hebben op een belastingvordering die in rechte ingevorderd kan worden door de verzoekende staat en verschuldigd is door een persoon aan wie geen (rechts)middelen meer ter beschikking staan om de invordering te verhinderen. In het derde lid van het onderhavige artikel wordt evenwel, gebaseerd op de in onderdeel 2.16.2 van de NFV 2011 neergelegde uitgangspunten, onderscheid gemaakt tussen belastingvorderingen verschuldigd door een inwoner van de verzoekende staat en een niet-inwoner van die staat. In geval van een inwoner kan een verzoek om bijstand worden gedaan wanneer de belastingvordering niet meer wordt bestreden. Voor een verzoek ten aanzien van een niet-inwoner zijn de voorwaarden voor het doen van een verzoek strenger. Het is niet voldoende wanneer de belastingvordering niet meer wordt bestreden; er mogen ook geen mogelijkheden meer zijn om de belastingvordering te bestrijden.

Voorts bevat het vijfde lid een verschil met de verder overeenkomstige bepaling van het OESO-modelverdrag. Op verzoek van Nederland is bepaald dat belastingvorderingen niet mogen leiden tot lijfswang. Lijfswang bestaat hierin dat de belastingschuldige de persoonlijke vrijheid wordt ontnomen door hem vast te houden in een huis van bewaring tot hij zijn (belasting)schulden betaalt. Het middel van de lijfswang is een ingrijpende maatregel en het opnemen ervan in een belastingverdrag wordt door Nederland van geval tot geval gezien. Tot slot kunnen de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staten ingevolge het negende lid in onderlinge overeenstemming uitvoeringsvoorschriften vaststellen voor de wijze van toepassing van dit artikel.

II.27. Leden van diplomatieke vertegenwoordigingen en consulaire posten (artikel 27)

Het eerste lid bepaalt, conform artikel 28 van het OESO-modelverdrag, dat fiscale voorrechten toegekend aan leden van een diplomatieke of consulaire vertegenwoordiging op grond van internationaal recht of internationale overeenkomsten, niet worden aangetast door het onderhavige Verdrag.

Het tweede lid is ontleend aan paragraaf 3 van het commentaar op artikel 28 van het OESO-modelverdrag en bepaalt dat een diplomaat voor de toepassing van het Verdrag geacht wordt inwoner van de zendstaat te zijn mits sprake is van eenzelfde onderworpenheid aan een belasting naar het inkomen als waaraan andere inwoners van die staat zijn onderworpen. Bijgevolg hebben diplomaten recht op de in het Verdrag opgenomen voordelen. Deze bepaling ziet zowel op diplomaten die door de zendstaat zijn uitgezonden naar de andere verdragsluitende staat als die naar andere staten zijn uitgezonden. Voor Nederland sluit deze bepaling aan bij de woonplaatsfictiebepaling neergelegd in artikel 2.2, tweede lid, Wet inkomstenbelasting 2001.

Het derde lid is ontleend aan paragraaf 4 van het commentaar op artikel 28 van het OESO-modelverdrag en bepaalt dat internationale organisaties, alsmede hun organen of functionarissen, of leden van een diplomatieke vertegenwoordiging of consulaire post van een derde staat geen recht op de voordelen van het Verdrag hebben indien zij niet aan dezelfde verplichtingen ter zake van belastingen zijn onderworpen als inwoners van die staat.

II.28 Uitbreiding tot andere gebieden (artikel 28)

In het eerste lid van dit artikel is bepaald dat het Verdrag – mits aan bepaalde voorwaarden wordt voldaan – kan worden uitgebreid tot de buiten Europa gelegen delen van het Koninkrijk.

Als het Verdrag in overeenstemming met het eerste lid is uitgebreid dan wordt die uitbreiding op grond van het tweede lid automatisch beëindigd als dit Verdrag wordt beëindigd, tenzij anders overeengekomen.

II.29. Inwerkingtreding (artikel 29)

Volgens het eerste lid zullen de verdragsluitende staten elkaar via diplomatieke notawisseling ervan in kennis stellen dat de in hun staat vereiste wettelijke procedures voor de inwerkingtreding van het Verdrag zijn vervuld. Het Verdrag treedt vervolgens in werking op de laatste dag van de maand volgend op de maand waarin de laatste van de kennisgevingen is ontvangen.

Het tweede lid betreft de toepassing van Verdrag volgend op de datum van inwerkingtreding. In onderdeel a is voor Malawi bepaald dat het Verdrag van toepassing is vanaf het eerste fiscale jaar volgend op het kalenderjaar waarin het Verdrag in werking is getreden. Het fiscale jaar in Malawi begint op 1 juli en eindigt op 30 juni. Volgens onderdeel b vindt het Verdrag voor Nederland voor het eerst toepassing op belastingjaren en -tijdvakken die aanvangen, of belastbare feiten die zich voordoen, op of na 1 januari van het kalenderjaar dat volgt op het kalenderjaar waarin het Verdrag in werking is getreden.

II.30. Beëindiging (artikel 30)

Het eerste lid bepaalt dat het Verdrag in beginsel voor onbepaalde tijd wordt aangegaan. Na verloop van vijf jaar na de datum van inwerkingtreding van het Verdrag kan het echter door elk van de verdragsluitende staten langs diplomatieke weg door een kennisgeving van beëindiging

worden beëindigd met inachtneming van een opzegtermijn van ten minste zes maanden vóór het verstrijken van een kalenderjaar. In het tweede lid is bepaald wanneer voor Malawi (onderdeel a) onderscheidenlijk Nederland (onderdeel b) een beëindiging van het Verdrag effectief wordt. Daarbij is aangesloten bij de bepalingen van artikel 29 over de inwerkingtreding van het Verdrag. Voor Nederland houdt het Verdrag op van toepassing te zijn voor belastingjaren en -tijdvakken, of belastbare feiten die zich voordoen, na het einde van het kalenderjaar dat volgt op het kalenderjaar waarin de kennisgeving van beëindiging is gedaan.

De Staatssecretaris van Financiën,
E.D. Wiebes

De Minister van Buitenlandse Zaken,
A.G. Koenders