Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Volksrepubliek Bangladesh tot het vermijden van dubbele belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en het voorkomen van het ontduiken en ontwijken van belasting; Dhaka, 12 maart 2024 (*Trb*. 2024, 45 en *Trb*. 2026, 18)

TOELICHTENDE NOTA

I. ALGEMEEN

I.1 Inleiding

Het onderhavige, op 12 maart 2024 te Dhaka ondertekende verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Volksrepubliek Bangladesh tot het vermijden van dubbele belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en het voorkomen van het ontduiken en ontwijken van belasting, (hierna: 'het Verdrag') geeft, teneinde dubbele belasting te vermijden, regels die aanwijzen welke van de verdragsluitende staten (wat het Koninkrijk der Nederlanden betreft Europees en Caribisch Nederland, zie paragraaf I.7 van deze toelichtende nota) bevoegd is om in overeenstemming met zijn nationale wetgeving belasting te heffen over het inkomen van inwoners van één of van beide staten. Daarnaast regelt het Verdrag, onder meer met het oog op het voorkomen van het ontgaan van belasting, de administratieve wederzijdse bijstand in de vorm van onderlinge uitwisseling van fiscale informatie en de wederzijdse bijstand bij de invordering van belastingen.

Het Verdrag is gebaseerd op het Nederlandse verdragsbeleid zoals uiteengezet in de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020 (hierna: 'NFV 2020') en, met betrekking tot het tegengaan van belastingontwijking, nader verwoord in de kabinetsappreciatie[1] van de op 5 oktober 2015 gepubliceerde definitieve actierapporten van het project *Addressing Base Erosion and Profit Shifting* (hierna: BEPS) die de OESO op verzoek van de G20 heeft opgesteld en de in de brief van 28 oktober 2016[2] gegeven reactie op het door de OESO ontwikkelde en op 24 november 2016 te Parijs tot stand gekomen Multilateraal Verdrag ter implementatie van aan belastingverdragen gerelateerde maatregelen ter voorkoming van grondslaguitholling en winstverschuiving (*Trb.* 2017, 86. Ook wel 'het Multilateraal Instrument' genoemd, hierna: 'het MLI') om de in het BEPS-project ontwikkelde verdragsbepalingen te implementeren. In de artikelsgewijze toelichting wordt hier bij de relevante artikelen nader op ingegaan. Voorts is tijdens de onderhandelingen, zoals ook opgenomen in de NFV 2020, nadrukkelijk rekening gehouden met de positie van Bangladesh als ontwikkelingsland.

In paragraaf I.9 van deze toelichtende nota is het Toetsschema Fiscaal Verdragsbeleid 2020 opgenomen.

[1] Kamerstukken II 2015/16, 25087, nr. 112.

[2] Kamerstukken II 2016/17, 25087, nr. 135.

I.2 Aanleiding voor en verloop van de onderhandelingen

In 2013 heeft het Internationaal Belasting Documentatie Bureau ('International Bureau of Fiscal Documentation' (IBFD)) onderzoek gedaan naar Nederlandse belastingverdragen gesloten met ontwikkelingslanden.[3] Uit dit onderzoek is onder meer naar voren gekomen dat deze verdragen, net als andere belastingverdragen van deze ontwikkelingslanden, weinig antimisbruikbepalingen bevatten. Naar aanleiding van dit onderzoek heeft Nederland besloten om voortaan actief te gaan inzetten op antimisbruikbepalingen in belastingverdragen met ontwikkelingslanden, het zogenoemde 23-ontwikkelingslandenproject. Bangladesh was één van de 23 landen die Nederland heeft benaderd om het belastingverdrag op dit punt aan te passen, in het geval van Bangladesh het op 13 juli 1993 te Dhaka tot stand gekomen Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Volksrepubliek Bangladesh tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen (*Trb.* 1993, 145). Dit heeft geresulteerd in een ambtelijk overeengekomen wijzigingsprotocol. Nadat ambtelijk overeenstemming was bereikt over het opnemen van antimisbruikmaatregelen, heeft Bangladesh aangegeven om ook andere onderdelen van het belastingverdrag uit 1993 te willen herzien. Dit verzoek kwam in de periode waarin Nederland recent nieuw verdragsbeleid (NFV 2020) had gepubliceerd. In de NFV 2020 is onder andere de onderhandelingsinzet in relatie tot ontwikkelingslanden herzien. Als gevolg daarvan wordt (nog) nadrukkelijker rekening gehouden met de positie van ontwikkelingslanden.[4] Een geheel nieuw verdrag lag volgens Nederland daarom meer in de rede. Nederland heeft daarom voorgesteld aan Bangladesh om onderhandelingen te starten over een geheel nieuw verdrag. Bangladesh heeft daar positief op gereageerd.

In juni 2021 vond de eerste onderhandelingsronde plaats met Bangladesh. Deze onderhandelingsronde heeft, in verband met COVID-19, virtueel plaatsgevonden. In december 2021 heeft in Den Haag de tweede onderhandelingsronde plaatsgevonden. Deze besprekingen hebben geleid tot het afronden van de onderhandelingen over het voorliggende belastingverdrag tussen Nederland en Bangladesh. De periode die daarop volgde is gebruikt om nog enkele technische punten af te stemmen.

I.3 Belastingstelsel Bangladesh

Bangladesh 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 omzetbelasting (met een algemeen tarief van 15%). De directe belasting wordt geheven via de inkomstenbelasting, die zowel een belasting van natuurlijke personen (vergelijkbaar met de Nederlandse inkomstenbelasting) als van lichamen omvat (vergelijkbaar met de Nederlandse vennootschapsbelasting). Bangladesh kent geen vermogensbelasting.

[3] Kamerstukken II 2013/14, 25087, nr. 60.

[4] Kamerstukken II 2019/20, 25087, nr. 256.

De inkomstenbelasting wordt in Bangladesh geheven over het wereldinkomen van binnenlands belastingplichtige natuurlijke personen en lichamen. Daarbij is het van belang dat het inkomen valt onder een specifieke categorie (“heads of income”) en niet is vrijgesteld. Daaronder vallen ook vermogenswinsten. Van buitenlands belastingplichtigen wordt inkomstenbelasting geheven over inkomen uit bronnen in Bangladesh.

De inkomstenbelasting voor natuurlijke personen kent een progressieve tariefopbouw van 0% tot 25%[5]. Niet-inwoners worden belast tegen een tarief van 30%. Het tarief voor lichamen is onder meer afhankelijk van het type bedrijf en varieert van 20% tot 45%[6]. Bangladesh kent geen deelnemingsvrijstelling.

Daarnaast gelden – over het algemeen – bronheffingspercentages van 20% voor dividend-, interest- en royaltybetalingen vanuit Bangladesh aan niet-inwoners (lichamen). Naast deze gebruikelijke bronbelastingen kent Bangladesh een scala aan bronbelastingen (bijvoorbeeld over verzekeringspremies en verhuur van machines) over verschillende soorten dienstverlening tegen verschillende tarieven (5,25%-30%). De belangrijkste is een bronbelasting van 20% op consultancy-, management- en technische dienstverlening.

Bangladesh heeft – op het moment van ondertekening van deze overeenkomst - een netwerk van belastingverdragen met ruim 30 landen, voornamelijk Europese landen, maar ook landen in Azië, Afrika en het Midden-Oosten. Tevens heeft Bangladesh een belastingverdrag met de Verenigde Staten. Tijdens de onderhandelingen over dit Verdrag is door Bangladesh benoemd dat de aankomende jaren zullen worden benut om het belastingverdragennetwerk verder uit te breiden.

I.4 Budgettaire aspecten

De budgettaire gevolgen van het Verdrag zullen naar verwachting per saldo neutraal zijn.

I.5 Inbreng van derden

Het Ministerie van Financiën heeft het aangaan van de onderhandelingen met een aankondiging in april 2021 onder de aandacht gebracht en belanghebbenden gevraagd de voor hen van belang zijnde aangelegenheden kenbaar te maken. Hierop zijn geen reacties ontvangen.

I.6 Opzet en korte samenvatting van het Verdrag

De Nederlandse inzet bij de onderhandelingen was gebaseerd op het verdragsbeleid zoals beschreven in de NFV 2020, meer specifiek het begunstigende verdragsbeleid met betrekking tot ontwikkelingslanden. Bangladesh behoort ten tijde van ondertekening van het Verdrag tot de categorie

[5] Tarieven gelden voor het jaar 2022/2023.
[6] Tarieven gelden voor het jaar 2022/2023.

van de armste groep ontwikkelingslanden.[7] Het uitgangspunt is dat een ruimhartig verdragsbeleid voor deze groep landen wordt gehanteerd. In het licht van het voorgaande is nadrukkelijk rekening gehouden met de bijzondere positie van Bangladesh als ontwikkelingsland.

De Nederlandse onderhandelingsinzet is primair gebaseerd op de bepalingen van het OESO-modelverdrag, inclusief commentaar, volgens de teksteditie van 21 november 2017 (hierna 'het OESO-modelverdrag') maar ook op het door de Verenigde Naties ontwikkelde modelverdrag voor belastingverdragen tussen ontwikkelde en ontwikkelingslanden, naar de tekstversie van 2017 (hierna: het 'VN-modelverdrag'). De inzet van Bangladesh was eveneens primair gebaseerd op de bepalingen van het OESO-modelverdrag, maar vond op een aantal onderdelen aansluiting bij het VN-modelverdrag. In deze toelichtende nota wordt verwezen naar het VN-modelverdrag bij bepalingen die afwijken van het OESO-modelverdrag en inhoudelijk aansluiten bij het VN-modelverdrag. Met het Verdrag hebben Bangladesh en Nederland tevens nagenoeg alle (minimum)standaarden tegen verdragsmisbruik die voortvloeien uit het BEPS-project opgenomen. Het Verdrag bevat zowel de minimumstandaard als vrijwel alle andere aanvullende standaarden tegen verdragsmisbruik. Het betreft bepalingen over:

− verdragstoepassing bij hybride entiteiten (artikel 1) (BEPS-actie 2);
− een oplossing op basis van een onderlinge overlegprocedure ("MAP-tiebreaker") voor een dubbele woonplaats van niet-natuurlijke personen (artikel 4) (BEPS-actie 2 en 6);
− maatregelen tegen het kunstmatig ontgaan van vaste inrichtingen (artikel 5) (BEPS-actie 7);
− een bezitsperiode van ten minste 365 dagen voordat aanspraak kan worden gemaakt op het verlaagde bronheffingstarief voor deelnemingsdividenden (BEPS-actie 6) (artikel 10);
− een terugkijkperiode van 365 dagen om te beoordelen of sprake is van een zogenoemd onroerendezaaklichaam (BEPS-actie 6) (artikel 14);
− maatregelen om te zorgen dat de voorkomingsmethode om dubbele belasting te vermijden niet onbedoeld tot dubbele niet-heffing leidt (BEPS-actie 2 en 6) (artikel 24);
− een algemene antimisbruikbepaling ter bestrijding van verschillende vormen van verdragsmisbruik (BEPS-actie 6) (artikel 25);
− het voorkomen dat verdragsvoordelen kunnen worden geclaimd voor inkomen dat wordt toegerekend aan een vaste inrichting in een derde rechtsgebied en dat resulteert in een lage belasting (BEPS-actie 6) (artikel 25).

Door de Staatssecretaris van Financiën - Fiscaliteit en Belastingdienst - en de Minister voor Buitenlandse Handel en Ontwikkelingssamenwerking is in de brief van 28 oktober 2021[8] toegezegd dat voortaan in een toelichtende nota die betrekking heeft op een belastingverdrag met een ontwikkelingsland aandacht zal worden besteed aan de overeengekomen verdeling van

[7] Voor wat onder ontwikkelingslanden wordt verstaan wordt aangesloten bij (de eerste drie kolommen van) de lijst van het Development Assistance Committee (DAC) van de OESO. Zie https://www.oecd.org/dac/financing-sustainable-development/development-finance-standards/daclist.htm. Bangladesh behoort in 2024 tot de eerste kolom van de DAC-lijst; de minst ontwikkelde landen.
[8] Kamerstukken II 2021/22, 25087, nr. 288.

heffingsrechten alsmede de bijbehorende inzet van de verdragspartners. Specifiek zijn Nederland en Bangladesh in dit kader het volgende overeengekomen:

– Bangladesh heeft - in lijn met het VN-modelverdrag - voorgesteld om uit te gaan van een ruim vaste-inrichtingsbegrip (artikel 5). Een ruim(er) vaste-inrichtingsbegrip leidt ertoe dat een onderneming sneller een belastbare aanwezigheid heeft in het andere verdragsland. Nederland heeft op dit vlak verschillende verzoeken van Bangladesh gehonoreerd. Bijvoorbeeld de opname van een zogenaamde diensten-vaste-inrichting, een fictieve vaste inrichting voor verzekeringsactiviteiten en een vaste inrichting bij bouwplaatsen en constructie- of installatieprojecten als een termijn van 183 dagen wordt overschreven. Dit geldt ook voor toezichthoudende activiteiten. Daarnaast is (op verzoek van beide landen) een vaste inrichting voor werkzaamheden buitengaats opgenomen.

– Op verzoek van Bangladesh is in artikel 8 (scheep- en luchtvaart) van het Verdrag een bepaling opgenomen die een (beperkt) heffingsrecht toewijst aan de bronstaat voor inkomsten uit exploitatie van schepen in internationaal verkeer. Normaliter is Nederland geen voorstander van een dergelijke bepaling omdat dit in de praktijk kan leiden tot praktische problemen en dubbele belastingheffing, zoals ook in onderdeel 5.2.5 van de NFV 2011 is uiteengezet. Desondanks heeft Nederland - gelet op de positie van Bangladesh als ontwikkelingsland - hiermee ingestemd. Bovendien bevat het huidige verdrag ook al een dergelijke bepaling. Nederland kent een bronstaatheffing voor winsten uit internationale scheepvaartactiviteiten ook in andere belastingverdragen, bijvoorbeeld met Sri Lanka (*Trb.* 1982, 191).

– Op verzoek van Bangladesh zijn in de artikelen 10 (dividenden), 11 (interest) en 12 (royalty's) van het Verdrag mogelijkheden voor relatief hoge bronheffingen op dividend, rente en royalty-betalingen overeengekomen. Nederland heeft de wensen van Bangladesh op dit vlak volledig gehonoreerd.

– Voor wat betreft dividenden heeft Nederland voorgesteld om een exclusieve woonstaatheffing overeen te komen voor dividenden betaald aan een vrijgesteld pensioenfonds. Bangladesh kon hier niet mee instemmen en heeft voorgesteld om het tarief te matigen tot 10% voor dergelijke dividenden. Pensioenfondsen konden op grond van het huidige verdrag aanspraak maken op het portfoliotarief van 15%. De dividendbelasting is dus feitelijk met 5% gereduceerd voor vrijgestelde pensioenfondsen.

– Voor wat betreft rente is Bangladesh voorstander van zo min mogelijk uitzonderingen op de bronbelasting van 10%. Bangladesh was slechts bereid een vrijstelling op de bronbelasting overeen te komen voor interestbetalingen van of ontvangen door een verdragsluitende staat (of een staatkundig onderdeel of plaatselijk publiekrechtelijk lichaam van een verdragsluitende staat) of de centrale bank van een verdragsluitende staat en interestbetalingen ter zake van leningen verstrekt, goedgekeurd, gegarandeerd of (her)verzekerd door een verdragsluitende

staat, een staatkundig onderdeel, plaatselijk publiekrechtelijk lichaam of een exportkredietverzekeraar daarvan.

– Voor wat betreft royalty's was Bangladesh aanvankelijk voorstander van het overeenkomen van een ruim begrip, primair door betalingen voor verschillende diensten als een (fictieve) royalty aan te merken. Betalingen voor dienstverlening vallen wat Nederland betreft echter onder de reikwijdte van artikel 5 (vaste inrichting) en artikel 7 (ondernemingswinsten). Bangladesh was het eens met deze lijn en kon daarom instemmen met een omschrijving van het royaltybegrip conform het OESO-modelverdrag (maar zie ook het navolgende aandachtsstreepje over betalingen voor technische diensten).

– Bangladesh hechtte sterk aan de opname van een bronstaatheffing voor betalingen voor technische diensten. Bangladesh heeft daarom voorgesteld om conform artikel 12A van het VN-modelverdrag een bepaling over technische dienstverlening in het Verdrag op te nemen. Als resultante daarvan is in artikel 13 van het Verdrag een bepaling over technische diensten opgenomen. Daarbij is, op verzoek van Nederland - en in lijn met de NFV 2020 (par. 5.2.6) - de aanvullende voorwaarde van kort gezegd aanwezigheid in de bronstaat gesteld. Bangladesh heeft in het kader van een totaalcompromis kunnen instemmen met deze voorwaarde. De door de bronstaat te heffen belasting bedraagt maximaal 10% van de brutovergoeding.

– De wens van Bangladesh om vermogenswinsten behaald met de vervreemding van aandelen in zogeheten onroerendezaaklichamen te kunnen belasten is door Nederland gehonoreerd (artikel 14). Artikel 14 geeft de bronstaat het recht om belasting te heffen over de vermogenswinst behaald met de vervreemding van aandelen (of vergelijkbare rechten) die ten minste 50% van hun waarde direct dan wel indirect ontlenen aan onroerende zaken in de bronstaat.

– Artikel 15 van het Verdrag bevat een bepaling op grond waarvan een natuurlijk persoon in het bronland belast mag worden voor het verrichten van zelfstandige arbeid aldaar. Het bronland mag overgaan tot belastingheffing indien een vast middelpunt wordt geconstateerd of als de werkzaamheden 183 dagen of langer voortduren (in een periode van 12 maanden).

– Artikel 18 staat toe dat het heffingsrecht over inkomsten uit optredens ook toekomt aan de verdragsluitende staat waarin een artiest of sportbeoefenaar de activiteiten ontplooit. Bangladesh heft 30% over de brutogage voor dergelijke optredens. Op Nederlands verzoek is overeengekomen om het heffingsrecht van het land van optreden te beperken tot 10% over de brutogage.

– Op verzoek van Bangladesh is in artikel 21 (studenten en in opleiding zijnde personen) van het Verdrag geregeld dat bepaalde beloningen die studenten en stagiairs ontvangen uit één van de verdragsluitende staten vrijgesteld zijn van belasting in de staat waar de student verblijft in het

kader van zijn studie of opleiding (de “studiestaat”). Deze bepaling wijkt af van het Nederlandse verdragsbeleid, waarbij wordt aangesloten bij de studentenbepaling van het OESO-modelverdrag.

– Artikel 22 ziet op de uitwisseling van hoogleraren, docenten en onderzoekers. Een dergelijke bepaling ontbreekt in het OESO- en het VN-modelverdrag en is ook geen onderdeel van het Nederlandse verdragsbeleid. Bangladesh hechtte evenwel aan opname van deze bepaling. Dit omdat deze een positieve invloed zou hebben op de uitwisseling van hoogleraren, docenten en onderzoekers en daarmee kennisoverdracht zou kunnen worden bevorderd. Nederland heeft dit verzoek gehonoreerd.

– Op verzoek van Bangladesh is in artikel 23 (overige inkomsten) van het Verdrag een heffingsrecht voor de bronstaat opgenomen voor overige inkomensbestanddelen die opkomen in de bronstaat.

De belangrijkste inhoudelijke verschillen tussen het huidige verdrag van 1993 en dit Verdrag zijn:

– *Titel en preambule:* hierin is tot uitdrukking gebracht dat het Verdrag niet bedoeld is om mogelijkheden te creëren voor belastingontduiking of belastingontwijking (conform de minimumstandaard van BEPS-actie 6 en het OESO-modelverdrag).

– *Hybride entiteiten:* de verdragstoepassing bij hybride entiteiten is expliciet geregeld om zowel dubbele belasting als dubbele niet-belasting te voorkomen in situaties waarbij inkomen uit de andere verdragsluitende staat wordt genoten door of door tussenkomst van transparante entiteiten (conform BEPS-actie 2 en het OESO-modelverdrag).

– *Caribisch Nederland:* de territoriale reikwijdte van het Verdrag omvat ook Bonaire, Sint-Eustatius en Saba.

– *Definitie pensioenfonds*: voor de toepassing van het Verdrag is een definitie van erkend pensioenfonds opgenomen, waarbij is aangesloten bij de definitie in het OESO-modelverdrag.

– *Toepassing commentaar OESO- en het VN-modelverdrag:* buiten kijf staat dat het commentaar bij het OESO-modelverdrag en het commentaar bij het VN-modelverdrag relevant zijn voor de interpretatie van bepalingen van het Verdrag voor zover deze overeenkomen met de betreffende bepalingen uit het OESO- of het VN-modelverdrag. Op verzoek van Nederland is in lijn met de inzet neergelegd in paragraaf 2.6 van de NFV 2020 verduidelijkt dat dat bij de interpretatie van het Verdrag het OESO-commentaar van belang is zoals dat luidt op het moment van toepassing van het Verdrag en dus niet zoals dat commentaar luidde ten tijde van de ondertekening van het Verdrag. Aangezien in het Verdrag eveneens bepalingen zijn opgenomen die overeenkomen met het VN-modelverdrag, lag het voor de hand om deze

bepaling uit te breiden zodat deze verduidelijking ook van toepassing is op het commentaar bij het VN-modelverdrag.

– *Inwoners:* er is nader vastgesteld wat moet worden verstaan onder onderworpenheid aan belasting. Hiermee is bereikt dat lichamen als 'liable to tax' worden beschouwd indien zij vallen onder de reikwijdte van de vennootschapsbelasting (voor Nederland)[9] of inkomstenbelasting (voor Bangladesh) van de verdragsluitende staat waarvan het lichaam inwoner is, ook als sprake is van een subjectieve vrijstelling onder die belasting. Daarnaast wordt bij entiteiten met een dubbele woonplaats de verdragswoonplaats voortaan in onderling overleg bepaald (conform BEPS-acties 2 en 6 en het OESO-modelverdrag).

– *Vaste inrichting:* de definitie van een vaste inrichting wordt uitgebreid: i) diensten die een onderneming verricht door middel van daartoe aangestelde werknemers of natuurlijke personen als deze werkzaamheden in de (bron)staat worden verricht (de zogeheten "diensten-vaste-inrichting") ii) werkzaamheden buitengaats iii) bouwplaatsen en constructie- of installatieprojecten en daarbij behorende toezichthoudende activiteiten en iv) verzekeringsactiviteiten (indien een bepaalde drempelperiode) kunnen kwalificeren als vaste inrichting. In dit kader is in het Verdrag tevens een bepaling opgenomen die beoogt te voorkomen dat werkzaamheden worden opgesplitst tussen nauw verbonden ondernemingen om zo per werkzaamheid onder de drempelperiode te blijven (antisplitsingbepaling). De aanwezigheid van een vaste inrichting wordt alleen uitgezonderd voor specifieke activiteiten met een ondersteunend of voorbereidend karakter (conform BEPS-actie 7 en het OESO-modelverdrag). Ook is een bepaling opgenomen om te voorkomen dat activiteiten tussen nauw verbonden personen en ondernemingen worden gefragmenteerd om daarmee in aanmerking te komen voor de uitzonderingen voor activiteiten met een ondersteunend of voorbereidend karakter (antifragmentatieregel) (conform BEPS-actie 7 en het OESO-modelverdrag). Verder is gedefinieerd wat onder 'nauw met een onderneming verbonden persoon' wordt verstaan.

– *Winst uit onderneming:* in het derde lid is de kostenaftrekbeperking conform het VN-modelverdrag opgenomen.

– *Dividenden:* om zogenoemde 'dividend transfer transactions' tegen te gaan is de voorwaarde opgenomen dat de aandelen 365 dagen in bezit moeten zijn van de dividendontvangende moedermaatschappij. Op verzoek van Nederland is overeengekomen dat dividenden uitgekeerd aan erkende pensioenfondsen die van belastingheffing zijn vrijgesteld worden belast tegen een tarief van 10%; Bangladesh kon niet instemmen met een exclusieve woonstaatheffing. Daarnaast is op verzoek van Nederland opgenomen dat het verlaagde tarief voor deelnemingsdividenden (eveneens 10%) niet geldt voor dividenden uitgekeerd door of aan een fiscale beleggingsinstelling als bedoeld in artikel 28 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna: Wet Vpb 1969).

[9] Of onder de reikwijdte van de opbrengstbelasting voor Caribisch Nederland.

– *Technische diensten:* in het Verdrag is een bepaling opgenomen die het heffingsrecht over betalingen voor technische diensten ook toewijst aan het land waar de betaling opkomt (de bronstaat). Daarbij is de voorwaarde gesteld dat de dienst dient te zijn verricht in de bronstaat. Het heffingsrecht van de bronstaat is gemaximeerd op 10% van de brutobetaling.

– *Vermogenswinsten:* voor winsten behaald met de vervreemding van aandelen en vergelijkbare rechten in zogeheten onroerendezaaklichamen is een bronstaatheffing overeengekomen, met daarbij enkele uitzonderingen. Ook is het aanmerkelijkbelangvoorbehoud voor vermogenswinsten gemoderniseerd.

– *Inkomsten uit dienstbetrekking:* overeengekomen is dat het inkomen van werknemers verkregen ter zake van een dienstbetrekking als lid van de reguliere bemanning uitgeoefend aan boord van een schip of van een luchtvaartuig dat gebruikt wordt in het internationale verkeer, uitsluitend belast mag worden in de verdragsluitende staat waarvan de werknemer inwoner is. Het huidige verdrag gaat hiervoor uit van de plaats van werkelijke leiding van de onderneming waarbij de werknemer in dienst is.

– *Artiesten en sportbeoefenaars:* het heffingsrecht over inkomsten uit optredens komt ook toe aan de verdragsluitende staat waar een artiest of sportbeoefenaar de activiteiten ontplooit. Er is overeengekomen om het heffingsrecht van het land van optreden te beperken tot 10% over de (bruto)gage.

– *Pensioenen:* voor privaatrechtelijke pensioenuitkeringen en overheidspensioenuitkeringen alsmede lijfrenten is een volledige bronstaatheffing overeengekomen.

– *Antimisbruikbepalingen:* om verdragsmisbruik te voorkomen is een ‘principal purposes test’ (PPT) opgenomen (conform BEPS-actie 6 en het OESO-modelverdrag). Daarnaast kunnen op verzoek van een belastingplichtige in bepaalde gevallen toch verdragsvoordelen worden toegekend. Ook bevat het Verdrag een bepaling over het voorkomen dat verdragsvoordelen kunnen worden geclaimd voor inkomen dat wordt toegerekend aan een vaste inrichting in een derde jurisdictie, hetgeen resulteert in een lage belasting (BEPS-actie 6).

– *Onderlinge overlegprocedure:* het starten van een onderlinge overlegprocedure is niet alleen mogelijk in het woonland van de belastingplichtige, maar ook in de andere verdragsluitende staat (conform BEPS-actie 14 en het OESO-modelverdrag).

– *Uitwisseling van informatie en bijstand bij invordering:* het Verdrag bevat bepalingen over uitwisseling van informatie en bijstand bij invordering volgens de actuele internationale standaarden. Deze bepalingen hebben ook betrekking op de inkomensafhankelijke regelingen (in het geval van Nederland ook wel “toeslagen” genoemd).

– Verder zijn enkele bepalingen van meer technische aard – in tegenstelling tot wat voor Nederland gebruikelijk is – niet in een protocol bij het Verdrag opgenomen, maar zoveel mogelijk bij de bijbehorende verdragsbepalingen. Dit is op verzoek van Bangladesh gebeurd.

De in het Verdrag neergelegde regelingen weerspiegelen een resultaat dat in het licht van de over en weer naar voren gebrachte wensen en met het oog op de gerechtvaardigde (heffings)belangen van Bangladesh en Nederland als evenwichtig kan worden beschouwd.

I.7 Eenieder verbindende bepalingen

De artikelen van het Verdrag bevatten, met uitzondering van de artikelen 27, vierde lid, 28, vierde lid, 29, 31, 32 en 33 van het Verdrag, naar het oordeel van de regering eenieder verbindende bepalingen in de zin van de artikelen 93 en 94 van de Grondwet, die aan de burger rechtstreeks rechten toekennen of plichten opleggen.

1.8 Koninkrijkspositie

Het Verdrag zal voor wat het Koninkrijk der Nederlanden betreft gelden voor Europees en Caribisch Nederland (Bonaire, Sint Eustatius en Saba). In onderdeel 2.8 van de NFV 2020 is verwoord dat het uitgangspunt in onderhandelingen is dat een te sluiten belastingverdrag ook van toepassing is op Caribisch Nederland. Bij de onderhandelingen met Bangladesh is gehandeld overeenkomstig dit uitgangspunt. Bangladesh was bereid het Verdrag mede van toepassing te laten zijn op Caribisch Nederland.

Deze toelichtende nota is vooral geschreven vanuit het perspectief van Europees Nederland. Dit laat onverlet dat de toelichting evenzeer van belang is voor de relatie tussen Bangladesh en Caribisch Nederland. Daar waar nodig is ingegaan op de positie van Caribisch Nederland.

In het Verdrag is geen bepaling opgenomen dat het Verdrag onder voorwaarden kan worden uitgebreid tot de Caribische landen van het Koninkrijk (Aruba, Curaçao en Sint Maarten). Hoewel Bangladesh begrip had voor het Nederlandse verzoek daartoe, was Bangladesh hiertoe niet bereid. Dit heeft Nederland uiteindelijk in het kader van een totaalcompromis geaccepteerd. Aruba, Curaçao en Sint Maarten zijn echter fiscaal autonoom en kunnen zelfstandig besluiten al dan niet in onderhandeling te treden met Bangladesh over een belastingverdrag.

I.9 Toetsschema Fiscaal Verdragsbeleid

Het Toetsschema Fiscaal Verdragsbeleid 2020 is hierna opgenomen. In de rechterkolom van het toetsschema zijn de artikelen en leden daarvan opgenomen die corresponderen met de desbetreffende onderdelen van het schema.

NFV 2020		**Ja**	**Nee**	**Deels**	**N.v.t.**	**Toelichting bij**

I	**Voorkoming dubbele heffing - bepalingen in afwijking of ter aanvulling op het OESO-modelverdrag volgens het Nederlands verdragsbeleid**					
	Algemeen					
4.2	Opname van een bepaling waarmee het **inwonerschapscriterium** nader wordt ingevuld	X				Art. 4(1) en Art. 4(2)
4.3	Opname van een bepaling waarmee **VBI's** en entiteiten die vallen onder vergelijkbare speciale regimes van (sommige) verdragsvoordelen worden uitgesloten	X				Art. 1(4)
	Vermogensinkomsten en -winsten					
4.4	Opname van een bepaling op grond waarvan Nederland eerder een heffingsrecht heeft over de winst behaald met werkzaamheden buitengaats ('**offshore'-vaste inrichting**)	X				Art. 5(4) en Art. 5 (5)
4.5	Opname uitsluitende woonstaatheffing voor **deelnemingsdividenden, interest en royalty's**		X			
	Zo nee, het betreft de volgende percentages:	10%// 10%// 10%				
	Zo nee, opname uitzondering **pensioenfondsen**		X			Art. 10(2)
4.3	Opname van het **portfoliotarief van 15%** voor dividenden uitgekeerd door of uitgekeerd aan een **FBI** of soortgelijke instellingen in het andere verdragsland	X				Art. 10(3)
4.6	Opname van een **aanmerkelijkbelangvoorbehoud** in het vermogenswinstartikel en het dividendartikel			X		Art. 14(6)
4.7	Opname van een bepaling waarin is vastgelegd dat inkomsten genoten bij de **inkoop van aandelen of bij liquidatie** worden beheerst door het dividendartikel	X				Art. 10(6)
4.8	Opname van een woonstaatheffing voor vermogenswinsten behaald met de verkoop van **aandelen in onroerendezaakvennootschappen,** tenzij er sprake is van	X				Art. 14(4)

	verdragsmisbruik					
	Arbeid					
4.10	Opname van een bronstaatheffing voor gefacilieerd opgebouwde **pensioenen** en voor **socialezekerheidsuitkeringen**	X				Art.19(1 en 2)
4.9	Opname van een (beperkte) bronstaatheffing voor **inkomsten van sporters en artiesten**			X		Art. 18
	Overig					
2.8	Toepassing van het verdrag ook ten aanzien van de **BES-eilanden**	X				Art. 3(1)(c)
2.6	Opname van een bepaling waarin is vastgelegd dat voor de uitleg van het verdrag aansluiting wordt gezocht bij het **commentaar van het OESO-modelverdrag**	X				Art. 3(4)
3.3.10	Opname van een bepaling op basis waarvan bevoegde autoriteiten afspraken kunnen maken om belastingplichtigen bij **onderlinge overlegprocedures** geen interest, boetes en kosten in rekening te brengen		X			
4.12	Opname van een bepaling op basis waarvan de bepalingen over de uitwisseling van informatie en bijstand bij de invordering van belastingen eveneens van toepassing zijn op de Nederlandse inkomensafhankelijke regelingen **(toeslagen)**	X				Art. 28 (6) en Art. 29 (9)
4.13	Opname van een bepaling waar in relevante verdragssituaties is vastgelegd dat **ficties of fictieachtige regelingen** in de nationale wet doorwerken naar het belastingverdrag		X			
II	**Voorkoming dubbele heffing - bepalingen in overeenstemming met het OESO-modelverdrag volgens het Nederlands verdragsbeleid**					
4.1	Bepalingen die niet hierboven (in onderdeel I) zijn vermeld zijn **in overeenstemming met het OESO-modelverdrag**			X		
	Zo nee, het betreft de volgende	Art. 3 (1)(i), art. 5 (2), 5(3), 5(11), art. 7(3), art. 8(2),				

	bepalingen	art. 9(3), art. 11(3), art. 13, art. 15, art. 17, art. 21, art. 22, art. 23(3), art. 25 (2), art. 27, art. 29 (3).				
III	**Tegengaan verdragsmisbruik - bepalingen in overeenstemming met het BEPS-project**					
	Minimumstandaarden					
3.2	Opname van de **minimumstandaarden** van het BEPS-project	X				
	Overige maatregelen BEPS-project					
3.3	Opname van de **overige aanvullende maatregelen** van het BEPS-project	X				
	Zo ja, het betreft de volgende overige maatregelen van het BEPS-project:	Zie paragraaf 'Opzet en korte samenvatting van het Verdrag'				
IV	**Verdragen met specifieke categorieën landen**					
	Verdragen met buurlanden voor grensarbeiders					
5.1	Opname bepalingen voor **'gelijkheid op de werkvloer'**				X	
5.1	Opname bepalingen voor **'gelijkheid in de straat'**				X	
	Verdragen met ontwikkelingslanden					
5.2	Opname van een bronstaatheffing op **deelnemingsdividenden, interest en royalty's**	X				
	Zo ja, het betreft de volgende percentages:	10%//10%//10%				
5.2	Opname van **andere bepalingen van het VN-modelverdrag** ter ondersteuning van het beleid van ontwikkelingslanden	X				
	Zo ja, het betreft de volgende bepalingen uit het VN-modelverdrag:	Zie paragraaf 'Opzet en korte samenvatting van het Verdrag (Artikel 5,7,8,12,13,15,23)				
	Verdragen met laagbelastende jurisdicties, niet-coöperatieve en laagbelastende staten					
5.3	Opname van een bronstaatheffing op **deelnemingsdividenden, interest en royalty's**				X	

		Zo ja, het betreft de volgende percentages:	

II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

II.0. Titel en preambule

De titel en preambule van het Verdrag zijn geformuleerd in overeenstemming met de minimumstandaard uit het rapport '*Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*'[10] van het BEPS-project. Dit houdt in dat de titel en de preambule van het Verdrag duidelijk maken dat het Verdrag bedoeld is om dubbele belasting te vermijden, zonder daarmee mogelijkheden te creëren voor dubbele niet-heffing of verlaagde heffing door belastingontduiking of belastingontwijking. Daarbij wordt expliciet verwezen naar zogenoemde 'treaty-shopping'-constructies. Dit zijn situaties waarbij inkomen kunstmatig verlegd wordt naar een gerechtigde die een beroep kan doen op verdragsvoordelen terwijl de oorspronkelijke gerechtigde tot dit inkomen geen recht heeft op (vergelijkbare) verdragsvoordelen. De formulering van de titel en preambule is van belang met het oog op de uitleg en toepassing van het Verdrag.

II.1. Personen die onder het Verdrag vallen (artikel 1 van het Verdrag)

Artikel 1, eerste lid, van het Verdrag beschrijft de personele werkingssfeer van het Verdrag. Het Verdrag geldt ten aanzien van personen die inwoner zijn van een van de verdragsluitende staten of van beide verdragsluitende staten. De uitdrukkingen 'verdragsluitende staat' en 'persoon' worden omschreven in artikel 3, eerste lid, onderdelen a, b, c en i, en het begrip 'inwoner' in artikel 4 van het Verdrag.

Voorts is in artikel 1, tweede lid, van het Verdrag een bepaling opgenomen die de verdragstoepassing regelt in gevallen dat inkomen wordt verkregen door of via zogenoemde hybride entiteiten. Dat zijn entiteiten die in de ene verdragsluitende staat volgens nationaal recht worden aangemerkt als een fiscaal zelfstandig lichaam, maar die volgens het nationale recht van de andere verdragsluitende staat als fiscaal transparant worden beschouwd. Omdat die andere staat de entiteit als fiscaal transparant beschouwt, zal die staat het inkomen fiscaal niet aan de entiteit toerekenen, maar aan de daarin deelnemende, achterliggende personen. Een dergelijk verschil in kwalificatie van entiteiten roept vragen op over de verdragsgerechtigdheid van de entiteit of van de achterliggende personen en kan leiden tot dubbele vrijstelling of dubbele belasting van inkomen.

Artikel 1, tweede lid, van het Verdrag bepaalt dat als een verdragsluitende staat het door of via een hybride entiteit verkregen inkomen in aanmerking neemt als inkomen van een inwoner van die staat, dit inkomen ook voor de toepassing van het Verdrag als zodanig moet worden behandeld. De bepaling voorkomt daarmee dat de inwoner van de ene verdragsluitende staat de verdragsvoordelen

[10] OECD (2015), Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

met betrekking tot dat inkomen niet krijgt omdat de andere verdragsluitende staat (de bronstaat) dat inkomen, volgens de eigen kwalificatie van de hybride entiteit, aan een andere persoon zou toerekenen. Aan de andere kant stelt de bepaling ook buiten twijfel dat geen verdragsvoordelen worden verleend voor inkomen dat door geen van de verdragsluitende staten in aanmerking wordt genomen als inkomen van een inwoner. Deze bepaling komt overeen met de in het kader van het BEPS-project ontwikkelde bepaling, zoals deze inmiddels is opgenomen in artikel 3, eerste lid, MLI en in artikel 1, tweede lid, van het OESO-modelverdrag.

In artikel 1, derde lid, van het Verdrag is opgenomen dat hetgeen is bepaald in het tweede lid niet tot gevolg heeft dat een verdragsluitende staat wordt beperkt in het belasten van eigen inwoners. Dit ziet bijvoorbeeld op de situatie dat de hybride entiteit als inwoner belastingplichtig is in de verdragsluitende staat waarin het inkomen van die entiteit opkomt. Vanuit deze staat bezien is dan sprake van een zuiver binnenlandse situatie. In dat geval hoeft de verdragsluitende staat waar het inkomen opkomt het Verdrag niet toe te passen. Op deze manier wordt voorkomen dat de heffingsrechten van een verdragsluitende staat beperkt zouden worden voor inkomen van een eigen inwoner (niet-transparante entiteit), omdat de andere verdragsluitende staat deze entiteit als transparant aanmerkt en inkomen bij de in deze entiteit deelnemende, achterliggende personen in aanmerking neemt.

Voorts is in artikel 1, vierde lid, geregeld dat de vrijgestelde beleggingsinstelling in de zin van artikel 6a Wet Vpb 1969 niet in aanmerking komt voor de voordelen van de artikelen 10, 11, 12, 13, 14, 23 en 24 van het Verdrag. Deze bepaling neemt Nederland in de regel op in het protocol bij een desbetreffend verdrag. De bepaling regelt dat een in Nederland gevestigde vrijgestelde beleggingsinstelling onder meer voor dividendinkomsten afkomstig uit Bangladesh geen aanspraak kan maken op vermindering van belasting in Bangladesh op grond van het Verdrag. Tevens is hiermee uitvoering gegeven aan de motie-Omtzigt/Van Vliet.[11]

In artikel 1, vijfde lid, is geregeld dat de bevoegde autoriteiten in onderling overleg kunnen bepalen in welke mate inwoners die onder een bijzonder fiscaal regime vallen de voordelen van het Verdrag niet zullen kunnen genieten.

II.2. Belastingen die onder het Verdrag vallen (artikel 2 van het Verdrag)

In artikel 2 van het Verdrag is neergelegd op welke belastingen het Verdrag ziet. Het eerste, tweede en vierde lid van dit artikel zijn vrijwel geheel in overeenstemming met artikel 2 van het OESO-modelverdrag, behalve dat de verwijzingen naar belastingen naar het vermogen ontbreken, omdat Bangladesh en Nederland geen belastingen naar het vermogen heffen.

Artikel 2, derde lid, bevat een opsomming van de huidige Bengaalse en Nederlandse belastingen waarop de bepalingen van het Verdrag van toepassing zijn. Voor Nederland zijn zowel de belastingen naar het inkomen opgenomen die van toepassing zijn in het Europese en Caribische deel van Nederland als het winstaandeel bedoeld in de Mijnbouwwet. Voor Bangladesh is de belasting naar het inkomen opgenomen. De toepasselijke belastingwetgeving van Bangladesh is in de inkomstenbelasting opgenomen (''the income tax'').

[11] Kamerstukken II 2010/11, 25087, nr. 13.

In overeenstemming met artikel 2, vierde lid, van het OESO-modelverdrag bepaalt artikel 2, vierde lid, van het Verdrag 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 tweede lid bedoelde en in het derde lid opgesomde belastingen worden geheven. De bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staten zijn gehouden om elkaar te informeren over alle wezenlijke wijzigingen in hun nationale belastingwetgeving.

Ten tijde van de onderhandelingen was nog niet bekend dat per 31 december 2023 in Europees Nederland de Wet minimumbelasting 2024 in werking zou treden en per die datum in Caribisch Nederland een overeenkomstige minimumbelasting in werking zou treden in de Belastingwet BES[12]. Daarom zijn deze belastingen niet opgenomen in artikel 2 van het Verdrag. Desondanks zijn de bepalingen van het Verdrag wel van toepassing op deze minimumbelastingen aangezien de minimumbelasting kan worden aangemerkt als een belasting naar het inkomen in de zin van artikel 2, eerste lid, van het Verdrag. Dit is in overeenstemming met eerdere uitlatingen van het kabinet bij de behandeling van de Wet minimumbelasting 2024 waarbij is aangegeven dat de minimumbelasting in beginsel onder de belastingverdragen valt.[13] De regering gaat ervan uit dat landen die lid zijn van het OESO/Inclusive Framework er in het algemeen van op de hoogte zijn dat andere leden daarvan op grond van de afspraken rond Global Anti-Base Erosion Model Rules (Globe, Pijler 2) dergelijke wetten invoeren. Omdat Bangladesh geen lid is van het OESO/*Inclusive Framework* zal Bangladesh hierover expliciet geïnformeerd worden.

De bepalingen in het Verdrag die zien op de voorkoming van dubbele belasting gelden uitsluitend voor belastingen naar het inkomen. De bepalingen over informatie-uitwisseling en bijstand bij invordering gelden ook voor andere belastingen alsmede, op grond van daartoe opgenomen specifieke bepalingen, voor toeslagen.

II.3. Algemene begripsbepalingen (artikel 3 van het Verdrag)

Artikel 3 van het Verdrag bevat definities voor uitdrukkingen die in het Verdrag voorkomen. Deze definities zijn gebaseerd op artikel 3 van zowel het OESO- als het VN-modelverdrag. In lijn met het VN-modelverdrag zijn – in afwijking van het OESO-modelverdrag – geen definities opgenomen van de uitdrukkingen ‘onderneming’ en ‘bedrijfsuitoefening’. De definities van deze uitdrukkingen in het OESO-modelverdrag omvatten namelijk ook zelfstandige arbeid, terwijl Bangladesh – in lijn met het VN-modelverdrag – de voorkeur had voor opname van een afzonderlijk artikel over zelfstandige arbeid (artikel 15 van het Verdrag). Voor zover relevant worden deze definities toegelicht in de toelichting op latere artikelen. Voor Nederland zijn in het bijzonder twee definities van belang.

In het eerste lid, onderdeel a, wordt onder de uitdrukkingen ‘een verdragsluitende staat’ en ‘de andere verdragsluitende staat’ afhankelijk van de context het Koninkrijk der Nederlanden, ten behoeve van Nederland, of de Volksrepubliek Bangladesh verstaan. In het eerste lid, onderdelen b en c, worden vervolgens de begrippen ‘Nederland’ en ‘Bangladesh’ voor de toepassing van het Verdrag gedefinieerd.

[12] Hoofdstuk VIIb.

[13] Kamerstukken II 2021/22, 22112, nr. 3339, en Kamerstukken II 2022/23, 36369, nr. 6.

Hieruit volgt dat in het Verdrag onder de uitdrukking ‘Nederland’ zowel het Europese als het Caribische deel van Nederland wordt verstaan.

In het eerste lid, onderdeel j, is bepaald wat moet worden verstaan onder een ‘erkend pensioenfonds’. Deze definitie is in overeenstemming met de definitie die in 2017 is opgenomen in het OESO-modelverdrag. Belangrijkste criteria daarin zijn de eis dat het om een lichaam gaat dat zich (vrijwel) uitsluitend bezighoudt met de uitvoering van pensioenregelingen en dat als zodanig wordt gereguleerd door de overheid. Bovendien vallen hieronder lichamen die uitsluitend of nagenoeg uitsluitend ten behoeve van de hiervoor genoemde lichamen beleggen. In de definitie van het OESO-modelverdrag is niet vereist dat een dergelijk pensioenfonds vrijgesteld moet zijn van de vennootschapsbelasting. Voor het toekennen van een specifiek verdragsvoordeel is het onderscheid tussen vrijgestelde en niet-vrijgestelde pensioenfondsen daarentegen wél relevant. Zie in dat kader (de toelichting op) artikel 10, tweede lid, onderdeel b.

Artikel 3, tweede lid, bepaalt dat exploratie- en exploitatierechten ter zake van natuurlijke rijkdommen van een verdragsluitende staat, met inbegrip van een belang bij dergelijke rechten, worden aangemerkt als onroerende zaken in die staat en geacht worden te behoren tot de activa van een vaste inrichting in die staat. Hiermee wordt zekergesteld dat inkomsten die uit dergelijke rechten worden verkregen en winst die wordt behaald met de vervreemding van dergelijke rechten, ter belastingheffing toekomen aan de staat waarin de natuurlijke rijkdommen zijn gelegen. Deze bepaling is relevant voor de toepassing van de artikelen 5 en 6 van het Verdrag. Deze bepaling neemt Nederland in de regel op in het protocol bij een desbetreffend verdrag.

Artikel 3, derde lid, bevat een algemene regel voor de uitleg van uitdrukkingen die niet in het Verdrag zijn omschreven. Aan die uitdrukkingen wordt de betekenis toegekend die zij hebben volgens de wetgeving van de verdragsluitende staat die het Verdrag toepast, tenzij de context van het Verdrag anders vereist. Daarbij gaat de betekenis in de belastingwetgeving van een verdragsluitende staat voor op de betekenis in andere wetgeving.

Artikel 3, vierde lid, bevat een nadere bepaling over de uitleg van de bepalingen van het Verdrag. Deze bepaling verduidelijkt dat het commentaar bij het OESO-modelverdrag en het commentaar bij het VN-modelverdrag relevant zijn voor de interpretatie van bepalingen van het Verdrag voor zover deze overeenkomen met de betreffende bepalingen uit het OESO- of het VN-modelverdrag. De bepaling verduidelijkt bovendien dat het OESO- of VN-commentaar van belang is voor de uitleg van de bepalingen van het Verdrag zoals dat luidt op het moment van toepassing van het Verdrag en dus niet zoals dat commentaar luidde ten tijde van de totstandkoming van het Verdrag, ongeacht op dit een verduidelijking of precisering betreft dan wel verder gaat dan een verduidelijking of precisering. Deze bepaling is op verzoek van Nederland – in lijn met de NFV 2020 – opgenomen. Indien het VN- en OESO-commentaar bij een bepaling die in beide modelverdragen gelijk is van elkaar afwijkt, zal Nederland het OESO-commentaar volgen en niet het VN-commentaar. Mocht dit onverhoopt tot dubbele belasting leiden, kunnen belastingplichtigen een beroep doen op de onderlinge overlegprocedure. De Nederlandse inzet bij de onderhandeling van belastingverdragen is door het parlement goedgekeurd. Daarnaast wordt het onderhavige Verdrag ter goedkeuring aan het parlement voorgelegd. Daarmee wordt het vaststellen of wijzigen van de inhoud van voor Nederland uit een

belastingverdrag voortvloeiende verplichtingen niet onttrokken aan de daartoe bij of krachtens de Grondwet als bevoegd aangewezen organen.

II.4. Inwoner (artikel 4 van het Verdrag)

Artikel 4 van het Verdrag geeft invulling aan het begrip ‘inwoner’.

In artikel 4, eerste lid, is omschreven wie voor de toepassing van het Verdrag geacht wordt inwoner te zijn van een verdragsluitende staat. Volgens dit eerste lid is een persoon inwoner van een verdragsluitende staat indien hij aldaar op grond van zijn verblijf, woonplaats, plaats van oprichting of leiding, of enige andere soortgelijke omstandigheid aan belasting is onderworpen (‘liable to tax’). De plaats van oprichting is – in overeenstemming met artikel 4, eerste lid, VN-modelverdrag – in de tekst opgenomen op verzoek van Bangladesh. Nederland kon hiermee akkoord gaan, aangezien de plaats van oprichting ook zonder expliciete vermelding in de tekst onder de reikwijdte van de bepaling zou vallen, namelijk als ‘enige andere soortgelijke omstandigheid’. Onder inwoners worden mede begrepen de staten zelf en staatkundige onderdelen daarvan.

In artikel 4, tweede lid, is op verzoek van Nederland nader bepaald wat moet worden verstaan onder onderworpenheid aan belasting. Met deze bepaling wordt bereikt dat lichamen als ‘liable to tax’ worden beschouwd indien zij vallen onder de reikwijdte van de Wet Vpb 1969 (voor Europees Nederland), dan wel voor de toepassing van de opbrengstbelasting (voor Caribisch Nederland), of ’the income tax' (voor Bangladesh). Dat geldt ook als sprake is van een subjectieve vrijstelling onder de vennootschapsbelasting of als een subjectieve vrijstelling zou gelden onder ‘the income tax’. Het voorgaande geldt alleen indien inkomen van het lichaam op basis van de nationale wetgeving van de verdragsluitende staten in aanmerking wordt genomen als inkomen van dat lichaam en niet als inkomen van achterliggende personen.

Artikel 4, derde lid, van het Verdrag maakt duidelijk dat een persoon geen inwoner van een verdragsluitende staat is, wanneer hij in die staat slechts belastingplichtig is ter zake van inkomen verkregen uit bronnen uit die staat.

Artikel 4, vierde lid, bevat regels om te bepalen van welke verdragsluitende staat een natuurlijk persoon geacht wordt inwoner te zijn voor de toepassing van het Verdrag wanneer hij volgens de criteria uit het eerste lid van beide verdragsluitende staten inwoner is. We spreken dan van een dubbele woonplaats (‘dual residents’). Voor die beslissing wordt aangesloten bij zijn duurzaam tehuis, het middelpunt van zijn levensbelangen of zijn gewoonlijk verblijf, respectievelijk zijn nationaliteit. Indien op basis van deze factoren geen uitsluitsel wordt verkregen, zullen de bevoegde autoriteiten in onderling overleg bepalen van welke verdragsluitende staat deze persoon uiteindelijk inwoner is.

Artikel 4, vijfde lid, bevat een met het vierde lid vergelijkbare bepaling voor niet-natuurlijke personen (de zogenoemde ‘corporate tiebreaker’). Deze bepaling geeft regels om vast te stellen van welke verdragsluitende staat een niet-natuurlijk persoon, die volgens de nationale wetgevingen van beide staten wordt aangemerkt als inwoner, geacht wordt inwoner te zijn voor de toepassing van het Verdrag. Anders dan in het verdrag van 1993 is daarbij niet de plaats van werkelijke leiding doorslaggevend, maar zullen de bevoegde autoriteiten trachten via onderling overleg de verdragswoonplaats te bepalen. Hierbij zullen de plaats waar de werkelijke leiding van deze persoon is

gelegen, de plaats waar deze persoon is opgericht of anderszins geconstitueerd en alle andere relevante factoren (waaronder het mogelijke fiscale motief voor het ontstaan van een dubbele verdragswoonplaats) in acht worden genomen. Zolang de bevoegde autoriteiten geen overeenstemming hebben bereikt over de verdragswoonplaats kan deze persoon geen aanspraak maken op de verdragsvoordelen, maar wordt niet verhinderd dat deze persoon als verdragsinwoner wordt behandeld voor andere doeleinden. Voorts kan deze persoon ingevolge de tekst van de bepaling aanspraak maken op de verdragsvoordelen van andere artikelen, zoals door de bevoegde autoriteiten in onderlinge overeenstemming kan worden bepaald. Artikel 4, vijfde lid, is gebaseerd op artikel 4, derde lid, van het OESO-modelverdrag.

II.5. Vaste inrichting (artikel 5 van het Verdrag)

Artikel 5 van het Verdrag geeft betekenis aan het begrip 'vaste inrichting'. De vraag of er sprake is van een vaste inrichting is van belang voor de verdeling van heffingsrechten over ondernemingswinsten volgens artikel 7 van het Verdrag. De winst van een onderneming van een verdragsluitende staat is slechts in die staat belastbaar, tenzij de onderneming in de andere verdragsluitende staat haar bedrijf uitoefent door middel van een aldaar gelegen vaste inrichting. In dat geval mag de winst die aan de vaste inrichting kan worden toegerekend in die andere staat worden belast.

Daarnaast is de aanwezigheid van een vaste inrichting ook in andere artikelen van het Verdrag een aanknopingspunt voor het toekennen van heffingsrechten (in de artikelen 10, 11, 12, 13, 14, 16 en 23).

Artikel 5 van het Verdrag is gebaseerd op zowel het OESO- als het VN-modelverdrag. Nederland heeft op verzoek van Bangladesh de meeste wensen ter uitbreiding van het vaste-inrichtingsbegrip kunnen honoreren.

In artikel 5, eerste lid, is vastgelegd dat de uitdrukking 'vaste inrichting' voor de toepassing van het Verdrag betekent een vaste bedrijfsinrichting met behulp waarvan de werkzaamheden van een onderneming geheel of gedeeltelijk worden uitgeoefend.

In artikel 5, 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, een groeve of enige andere plaats waar natuurlijke rijkdommen worden gewonnen. Op verzoek van Bangladesh bevat deze opsomming enkele toevoegingen (onderdelen f, h en i) in afwijking van het OESO-modelverdrag en het VN-modelverdrag. Nederland heeft hiermee ingestemd omdat het tweede lid slechts voorbeelden van activiteiten betreft die zeer waarschijnlijk een vaste inrichting vormen. Desalniettemin moet op grond van het bijbehorende commentaar in zowel het OESO-modelverdrag als het VN-modelverdrag worden voldaan aan de voorwaarden van het eerste lid voordat daadwerkelijk sprake is van een vaste inrichting.

Ingevolge artikel 5, derde lid, omvat de uitdrukking vaste inrichting ook een plaats waar bouwwerken, constructie-, assemblage- dan wel installatiewerkzaamheden worden uitgevoerd of toezichthoudende werkzaamheden in verband daarmee, maar uitsluitend indien de uitvoering daarvan in de andere verdragsluitende staat langer duurt dan 183 dagen in enige periode van twaalf maanden

die begint of eindigt in het betreffende belastingjaar. Nederland heeft - in lijn met artikel 5, derde lid, onderdeel a, VN-modelverdrag - ingestemd met het verzoek van Bangladesh om uit te gaan van een drempel van 183 dagen en tevens de uitbreiding van de reikwijdte van deze bepaling met assemblagewerkzaamheden. De toevoeging van assemblagewerkzaamheden betreft een uitbreiding ten opzichte van het OESO-modelverdrag en het Nederlands verdragsbeleid. Het betreft echter geen uitbreiding ten opzichte van het verdrag uit 1993.

Ook omvat de uitdrukking vaste inrichting het verlenen van diensten, waaronder diensten van adviserende aard, door werknemers van een onderneming van de ene verdragsluitende staat in de andere verdragsluitende staat. Van een dergelijke 'diensten-vaste-inrichting' is enkel sprake indien de werkzaamheden in totaal meer dan 183 dagen voortduren in enige periode van twaalf maanden die begint of eindigt in het betreffende belastingjaar. Nederland heeft hier eveneens - in lijn met artikel 5, derde lid, onderdeel b, VN-modelverdrag - ingestemd met het verzoek van Bangladesh om een diensten-vaste-inrichting op te nemen.

In artikel 5, vierde lid, is een uitbreiding van de definitie van het begrip 'vaste inrichting' opgenomen voor 'werkzaamheden buitengaats'. De Nederlandse wet- en regelgeving biedt de mogelijkheid de winst behaald met werkzaamheden op het continentale plat te belasten indien deze werkzaamheden 30 dagen of langer in beslag nemen. Om dit nationale heffingsrecht over werkzaamheden buitengaats ook onder belastingverdragen te kunnen effectueren, wordt gestreefd naar opname van een bepaling in verdragen op grond waarvan Nederland via een uitbreiding van het begrip 'vaste inrichting' het heffingsrecht mag uitoefenen over de winst behaald met werkzaamheden buitengaats. Tegen deze achtergrond wordt een vaste inrichting aanwezig geacht indien, kort gezegd, gedurende een periode van tien dagen (in een periode van twaalf maanden) werkzaamheden worden verricht in de territoriale zee van een verdragsluitende staat en elk gebied buiten en aansluitend aan de territoriale zee van die verdragsluitende staat waarbinnen die verdragsluitende staat krachtens internationaal recht rechtsmacht heeft of soevereine rechten mag uitoefenen. Deze uitbreiding van het vaste-inrichtingsbegrip geldt ook voor de toepassing van artikel 16 van het Verdrag (inkomen uit dienstbetrekking). Bangladesh heeft ingestemd met een dergelijke bepaling onder de voorwaarde dat een termijn van tien dagen geldt. Ondanks dat Nederland deze termijn aan de korte kant acht, is hiermee ingestemd, in het bijzonder omdat een dergelijke termijn in de Nederlandse context niet zou kunnen leiden tot een situatie van dubbele niet-heffing.

In artikel 5, vijfde lid, is een limitatieve opsomming opgenomen van activiteiten die niet kwalificeren als werkzaamheden buitengaats.

Artikel 5, zesde lid, is gebaseerd op de uitkomsten van het BEPS-project en ziet op de bepalingen van het derde en vierde lid op grond waarvan pas een vaste inrichting aanwezig is als de duur van de in deze leden genoemde werkzaamheden een bepaalde drempelperiode overschrijdt. Met het zesde lid wordt beoogd te voorkomen dat werkzaamheden worden opgesplitst tussen nauw verbonden ondernemingen om zo per werkzaamheid onder de drempelperiode te blijven (antisplitsingbepaling).

Artikel 5, zevende lid, bevat een aantal situaties 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. In de bepaling zoals deze luidt in het OESO-modelverdrag in de teksteditie van 2014 werd impliciet aangenomen dat de beschreven activiteiten dat karakter hadden en werden deze activiteiten als zodanig aangemerkt. In de nu overeengekomen bepaling, die is gebaseerd op de BEPS-uitkomsten, geldt als uitdrukkelijke voorwaarde dat deze activiteiten slechts ondersteunend of voorbereidend van aard zijn.

In artikel 5, achtste lid, zijn bepalingen opgenomen om te voorkomen dat in concernverband door fragmentatie van werkzaamheden bereikt kan worden dat de activiteiten van een afzonderlijke onderneming slechts als ondersteunend of voorbereidend worden aangemerkt en dus niet als vaste inrichting kwalificeren. Daartoe worden samenhangende activiteiten van nauw verbonden ondernemingen meegeteld wanneer hetzij die ondernemingen zelf al een vaste inrichting hebben, hetzij de gezamenlijke werkzaamheden meer dan ondersteunend of voorbereidend zijn. Dit is eveneens een uitkomst van het BEPS-project.

In artikel 5, negende lid, is het begrip ‘nauw verbonden’, zoals gebruikt in het zesde en het achtste lid, gedefinieerd. Daarvan is sprake indien, gebaseerd op alle feiten en omstandigheden, de ene onderneming controle heeft over de andere, of indien beide ondernemingen onder controle staan van dezelfde persoon of onderneming. Daarvan is in elk geval sprake bij een belang van meer dan 50% van de ene persoon of onderneming in een andere onderneming of in de beide andere ondernemingen.

Artikel 5, tiende en twaalfde lid, zien op zogenoemde commissionairsstructuren. Het tiende lid gaat over situaties waarin een persoon – die geen onafhankelijke vertegenwoordiger is als bedoeld in het twaalfde lid – uit de aard van zijn werkzaamheden de onderneming (principaal) in een bepaalde mate betrekt bij economische activiteiten in de betreffende verdragsluitende staat. Als i) een persoon over een machtiging bezit om stelselmatig overeenkomsten af te sluiten op naam van de principaal, wordt een vaste inrichting aanwezig geacht. Een vaste inrichting wordt echter niet aanwezig geacht als de activiteiten niet zouden leiden tot een vaste inrichting op grond van het zevende lid (hulp- en voorbereidingsactiviteiten) ii) een persoon niet een dergelijke machtiging bezit, maar gewoonlijk in de eerstgenoemde verdragsluitende staat een voorraad goederen of koopwaar aanhoudt waaruit hij namens de onderneming regelmatig goederen of koopwaar aflevert is eveneens sprake van een vaste inrichting.

Artikel 5, elfde lid, bevat - in navolging van het VN-modelverdrag - op verzoek van Bangladesh een fictieve vaste inrichting voor verzekeringsactiviteiten. Ingeval een verzekeringsmaatschappij uit de ene verdragsluitende staat premies ontvangt in de andere verdragsluitende staat of aldaar risico’s verzekert, dan wordt deze maatschappij geacht over een vaste inrichting te beschikken in de andere staat. Ondanks dat Nederland geen voorstander is van een dergelijke bepaling, is indachtig het bijzondere beleid van de bereidheid om in relatie tot ontwikkelingslanden meer heffingsrechten aan de bronstaat toe te kennen, hiermee ingestemd. Daarbij is, conform het VN-modelverdrag, een uitzondering opgenomen voor herverzekeringsactiviteiten.

Artikel 5, twaalfde lid, bevat een uitzondering op de bepaling in het tiende lid voor gevallen waarin de persoon in de andere verdragsluitende staat een bedrijf voert als onafhankelijke agent en

handelt in de context van dat bedrijf. Van een onafhankelijke agent is echter geen sprake wanneer deze uitsluitend of vrijwel uitsluitend optreedt voor een nauw verbonden vennootschap.

Artikel 5, dertiende lid, bepaalt dat de enkele omstandigheid dat een vennootschap, die inwoner is van een verdragsluitende staat, een dochtervennootschap of een moedervennootschap heeft die hetzij in de andere verdragsluitende staat is gevestigd, hetzij 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.

II.6. Inkomen uit onroerende zaken (artikel 6 van het Verdrag)

Artikel 6 verdeelt de heffingsrechten over inkomen uit onroerende zaken. Het artikel komt vrijwel geheel overeen met artikel 6 van het OESO-modelverdrag. Het wijst de heffingsrechten toe aan de verdragsluitende staat waarin de onroerende zaken zijn gelegen.

Artikel 6, eerste lid, bepaalt dat inkomen dat een inwoner van een verdragsluitende staat verkrijgt uit onroerende zaken (waaronder inkomsten uit landbouw- of bosbedrijven) gelegen in de andere verdragsluitende staat, in die andere staat mag worden belast.

Artikel 6, tweede lid, verwijst voor de betekenis van de uitdrukking ‘onroerende zaken’ naar het nationale recht van de verdragsluitende staat waarin de onroerende zaken zijn gelegen. Het tweede lid bevat verder een opsomming van hetgeen in ieder geval tot de onroerende zaken behoort en enkele zaken die nadrukkelijk niet als onroerende zaken worden beschouwd. In afwijking van het OESO-modelverdrag en overeenkomstig het Nederlandse verdragsbeleid is in dit lid vastgelegd dat exploratie- en exploitatierechten betreffende natuurlijke rijkdommen zullen worden beschouwd als onroerende zaken en als zodanig behoren tot het vermogen van een vaste inrichting in de staat waar de onroerende zaken zijn gelegen, waarop deze rechten betrekking hebben. Deze bepaling neemt Nederland in de regel op in het protocol bij een desbetreffend verdrag. Onder de bedoelde exploratie- en exploitatierechten vallen ook belangen bij of voordelen uit vermogensbestanddelen die voortvloeien uit exploratie of exploitatie van natuurlijke rijkdommen. Met deze toevoeging wordt veiliggesteld dat inkomsten die uit dergelijke rechten worden getrokken en winst die wordt behaald met de vervreemding van dergelijke rechten, aan de bronstaat ter belastingheffing toekomen. Daarnaast is in afwijking van het OESO-modelverdrag en in afwijking van het Nederlandse verdragsbeleid ook specifiek opgenomen dat boten niet als onroerende zaken worden beschouwd.

Artikel 6, derde lid, bepaalt dat de bepalingen van het eerste lid van overeenkomstige toepassing zijn op inkomen dat is verkregen uit de rechtstreekse exploitatie, het verhuren of verpachten en elke andere vorm van exploitatie van onroerende zaken.

Ingevolge artikel 6, vierde lid, zijn de bepalingen van het eerste en derde lid ook van toepassing op inkomen uit onroerende zaken van een onderneming en inkomen uit onroerende zaken die worden gebruikt voor het verrichten van zelfstandige arbeid. De laatste toevoeging is ontleend aan artikel 6, vierde lid, VN-modelverdrag en hangt samen met artikel 15 van het Verdrag dat – evenals het VN-modelverdrag, maar in afwijking van het OESO-modelverdrag – afzonderlijk de verdeling van heffingsrechten regelt bij inkomsten uit zelfstandige arbeid.

II.7. Winst uit onderneming (artikel 7 van het Verdrag)

Artikel 7 van het Verdrag betreft de verdeling van heffingsrechten 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 verdragsluitende staat worden ontplooid door middel van een in de andere verdragsluitende staat gelegen vaste inrichting (zoals gedefinieerd in artikel 5). De bepalingen zijn deels in overeenstemming met artikel 7 van het OESO-modelverdrag en deels in overeenstemming met artikel 7 VN-modelverdrag.

In overeenstemming met het OESO-modelverdrag is in artikel 7, eerste lid, van het Verdrag bepaald dat de winsten van een onderneming van een verdragsluitende staat slechts in die staat belastbaar zijn, maar dat ook de andere verdragsluitende staat de winsten van die onderneming mag belasten voor zover de winsten zijn toe te rekenen aan een vaste inrichting van die onderneming in die andere staat.

In artikel 7, tweede lid, is, behoudens het derde lid, bepaald dat de winst die aan de vaste inrichting wordt toegerekend de winst is die een zelfstandig lichaam naar verwachting zou behalen, indien het een afzonderlijke en onafhankelijke onderneming zou zijn die dezelfde of soortgelijke werkzaamheden zou uitoefenen onder dezelfde of soortgelijke omstandigheden. Tijdens de onderhandelingen heeft Nederland ingezet op de 2010-versie van artikel 7 van het OESO-modelverdrag. Daarbij geschiedt de verdeling van heffingsrechten op basis van een weging van de uitgeoefende functies, de daaraan gerelateerde risico's en de gebezigde activa. In het kader van het totaalcompromis is Nederland akkoord gegaan met het opnemen van de 2008-versie van artikel 7 van het OESO-modelverdrag.

In artikel 7, derde lid, is de kostenaftrekbeperking van het VN-modelverdrag opgenomen. Deze bepaling geeft een meer uitgebreide omschrijving van hetgeen ook besloten ligt in de 2008-versie van artikel 7 van het OESO-modelverdrag en sluit aan bij het OESO-commentaar op die bepaling.

In artikel 7, vierde lid, is een symmetriebepaling opgenomen die ontleend is aan het OESO-modelverdrag. In deze bepaling is vastgelegd dat ingeval een van de betrokken verdragsluitende staten – in overeenstemming met het tweede lid – een winstcorrectie aanbrengt ter zake van de aan een vaste inrichting toe te rekenen winst, de andere verdragsluitende staat, ter vermijding van dubbele belasting, een overeenkomstige correctie aanbrengt indien hij met de correctie van het eerstbedoelde staat instemt. In afwijking van de bepaling in het OESO-modelverdrag is het laatstgenoemde instemmingsvereiste opgenomen. De bepaling in het Verdrag verwijst naar de procedure voor onderling overleg om dubbele belasting die voortvloeit uit de winstcorrectie te vermijden wanneer overeenstemming over deze winstcorrectie ontbreekt. Dit is ontleend aan het commentaar bij het OESO-modelverdrag.[14]

In artikel 7, vijfde lid, is conform het OESO- en VN-modelverdrag bepaald dat als winsten van een vaste inrichting ook onder een andere bepaling van dit Verdrag vallen, de laatstbedoelde bepaling voorgaat.

II.8. Internationale scheep- en luchtvaart (artikel 8 van het Verdrag)

[14] Paragraaf 68 van het OESO-commentaar bij artikel 7 van het OESO-modelverdrag.

artikel 8, eerste lid, van het Verdrag wijst het heffingsrecht over winst van luchtvaartondernemingen in het internationale verkeer toe aan de verdragsluitende staat waarvan de onderneming inwoner is.

artikel 8, tweede lid, van het Verdrag wijst het heffingsrecht over winst van scheepvaartondernemingen in het internationale verkeer toe aan de verdragsluitende staat waarvan de onderneming inwoner is. Echter, op verzoek van Bangladesh voorziet het tweede lid – gebaseerd op het VN-Modelverdrag – vervolgens in een bronstaatheffing over inkomen uit internationale scheepvaartactiviteiten. Hierbij geldt dat de winst behaald met het vervoer van passagiers of vrachtvervoer vanuit de bronstaat wordt belast tegen ten hoogste 4%. Het nationale belastingtarief van Bangladesh is (momenteel) 8%. Bangladesh heeft conform zijn verdragsbeleid voorgesteld om het nationale tarief te halveren.

Artikel 8, derde lid, regelt dat de verdeling van heffingsrechten van het eerste en tweede lid ook van toepassing is op de in het derde lid benoemde vormen van samenwerking.

II.9. Gelieerde ondernemingen (artikel 9 van het Verdrag)

Artikel 9 van het Verdrag stemt overeen met artikel 9 van het OESO-modelverdrag, behoudens de opname van een extra (derde) lid. Artikel 9 bevat het zogenoemde ‘arm’s-length’-beginsel voor grensoverschrijdende transacties tussen gelieerde ondernemingen. Dit ‘arm’s-length’-beginsel heeft als uitgangspunt dat gelieerde ondernemingen transacties geacht worden aan te gaan tegen voorwaarden die niet afwijken van transacties die ongelieerde ondernemingen onder dezelfde omstandigheden zouden zijn aangegaan. Bij de bepaling of hiervan sprake is, 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.

Artikel 9, eerste lid, bevat de bepaling dat ingeval tussen gelieerde ondernemingen in hun handels- of financiële betrekkingen voorwaarden worden overeengekomen die afwijken van de voorwaarden die 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.

Voor het geval een winstcorrectie door de ene verdragsluitende staat in de zin van het eerste lid leidt tot belastingheffing in die staat over die winstcorrectie, regelt artikel 9, tweede lid, dat 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.

Artikel 9, derde lid, bepaalt conform het VN-modelverdrag dat de herziening die door het tweede lid wordt voorgeschreven niet van toepassing is, indien een van de bij de transacties betrokken ondernemingen veroordeeld is voor fraude, grove nalatigheid of opzettelijk verzuim. Dit derde lid is op verzoek van Bangladesh opgenomen.

II.10. Dividenden (artikel 10 van het Verdrag)

Artikel 10, eerste lid, van het Verdrag bepaalt dat dividenden belast mogen worden in de verdragsluitende staat waarvan de ontvanger van de dividenden inwoner is.

Artikel 10, tweede lid, bepaalt dat dividenden ook belast mogen worden in de verdragsluitende staat waarvan het lichaam dat het dividend uitbetaalt inwoner is, maar stelt wel een maximum aan de (bron)belastingtarieven. In het tweede lid, onderdeel a, is opgenomen dat in deelnemingsverhoudingen dividendbelasting wordt ingehouden. Normaliter is Nederland geen voorstander van het inhouden van dividendbelasting in deelnemingsverhoudingen. Dit leidt tot economisch dubbele belastingheffing. Echter, op verzoek van Bangladesh is ingestemd met een inhouding van dividendbelasting tegen een maximumtarief van 10% heffing over het bruto-inkomen. De grens voor een deelnemingsverhouding is gesteld op een bezit van 10% van het kapitaal van het dividenduitbetalende lichaam. Om zogenoemde 'dividend transfer transactions' tegen te gaan is hierbij ook de voorwaarde opgenomen dat de aandelen 365 dagen in bezit moeten zijn van de dividendontvangende moedermaatschappij. Op verzoek van Nederland is in het tweede lid, onderdeel b, opgenomen dat dividenden uitbetaald aan erkende pensioenfondsen (waarvoor een definitie is opgenomen in artikel 3, eerste lid, onderdeel i, van het Verdrag) zijn belast tegen een tarief van ten hoogste 10%, mits het erkende pensioenfonds van winstbelasting is vrijgesteld (subjectieve vrijstelling van vennootschapsbelasting, respectievelijk 'income tax'). Bangladesh kon niet instemmen met een vrijstelling van bronstaatbelastingheffing voor dividenden ontvangen door pensioenfondsen. Voor alle andere gevallen is een maximumtarief van 15% van het bruto-dividendinkomen overeengekomen. In alle gevallen geldt de bijkomende voorwaarde dat de ontvanger van de dividenden ook de uiteindelijk gerechtigde tot dat inkomen is.

In artikel 10, derde lid, is op verzoek van Nederland opgenomen dat het verlaagde tarief in de onderdelen a en b niet geldt voor dividenden uitgekeerd door of aan een fiscale beleggingsinstelling als bedoeld in artikel 28 Wet Vpb 1969. Deze bepaling neemt Nederland in de regel op in het protocol bij een desbetreffend verdrag.

Artikel 10, vierde en vijfde lid, zijn ontleend aan de laatste zin van artikel 10, tweede lid, van het OESO-modelverdrag. Artikel 10, vierde lid, van het Verdrag bepaalt dat de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staten in onderlinge overeenstemming een regeling kunnen vaststellen voor de effectuering van de in het tweede lid opgenomen beperkingen van de bronstaatheffing. In artikel 10, vijfde lid, is opgenomen dat de belastingheffing over de winst waaruit de dividenden worden betaald niet beperkt wordt door de bepalingen van het tweede lid.

Artikel 10, zesde lid, definieert het begrip dividenden voor de toepassing van dit artikel. De eerste zin bevat de gebruikelijke omschrijving die ook te vinden is in het OESO- en VN-modelverdrag. De tweede zin bepaalt dat inkomen dat wordt ontvangen uit de (gedeeltelijke) liquidatie van een lichaam of uit de inkoop van eigen aandelen door een lichaam, voor de toepassing van het Verdrag wordt aangemerkt als dividend en niet als vermogenswinst. Dit sluit aan bij het verdragsbeleid, zoals beschreven in onderdeel 4.7 NFV 2020. Deze bepaling neemt Nederland in de regel op in het protocol bij een desbetreffend verdrag.

Artikel 10, zevende lid, van het Verdrag is ontleend aan artikel 10, vierde lid, van het OESO-modelverdrag. In afwijking van het OESO-modelverdrag, en in overeenstemming met het VN-modelverdrag, zijn verwijzingen opgenomen naar artikel 15 van het Verdrag dat gaat over de belastingheffing over inkomen uit zelfstandige arbeid. Artikel 10, zevende lid, van het Verdrag bepaalt

dat niet artikel 10, eerste en tweede lid, maar artikel 7 (ondernemingswinst), respectievelijk artikel 15 (zelfstandige arbeid), van het Verdrag van toepassing zijn op dividenden die worden betaald op aandelen en andere belangen die worden toegerekend aan een vaste inrichting of vast middelpunt, van de uiteindelijk gerechtigde tot de dividenden, gelegen in de verdragsluitende staat waarvan het lichaam dat de dividenden betaalt inwoner is.

Artikel 10, achtste lid, bevat het zogenoemde verbod op extraterritoriale belastingheffing. Dit houdt in dat een verdragsluitende staat geen belasting mag heffen over winsten uitgekeerd door een in de andere staat gevestigd lichaam, ook al bestaan deze winsten uit voordelen of inkomsten die uit de eerstbedoelde staat afkomstig zijn, behoudens in de situatie waarin die dividenden zijn toe te rekenen aan een vaste inrichting of vast middelpunt in die staat of worden ontvangen door inwoners van die staat. Deze bepaling is ontleend aan artikel 10, vijfde lid, van het OESO-modelverdrag.

II.11. Interest (artikel 11 van het Verdrag)

Artikel 11 van het Verdrag betreft de verdeling van heffingsrechten over interest.

Artikel 11, eerste lid, bepaalt dat interest die afkomstig is uit één van beide verdragsluitende staten en wordt betaald aan een inwoner van de andere verdragsluitende staat, in die andere verdragsluitende staat mag worden belast.

Artikel 11, tweede lid, wijst echter ook een heffingsrecht toe aan de staat waaruit de interest afkomstig is (de bronstaat), maar dit heffingsrecht is beperkt indien de uiteindelijk gerechtigde tot de interest een inwoner is van de andere verdragsluitende staat. Nederland heft zelf geen bronbelasting over interest betaald aan een inwoner van Bangladesh en streeft als hoofdregel naar een uitsluitende woonstaatheffing voor interest. Echter, conform de NFV 2020 is Nederland bereid om ten gunste van ontwikkelingslanden af te wijken van de reguliere inzet. Op verzoek van Bangladesh heeft Nederland daarom ingestemd met een (bron)belastingtarief van ten hoogste 10% over het brutobedrag van de interest.

Artikel 11, derde lid, onderdelen a en b, benoemt enkele vrijstellingen van de bronstaatheffing uit het tweede lid. Daarbij is op hoofdlijnen aangesloten bij de in het commentaar op artikel 11 van het OESO-modelverdrag opgenomen vrijstellingen.[15] Het derde lid, onderdeel a, ziet op interest betaald of ontvangen door een verdragsluitende staat (of een staatkundig onderdeel of plaatselijk publiekrechtelijk lichaam van een verdragsluitende staat) of de centrale bank van een verdragsluitende staat. Het derde lid, onderdeel b, bevat een vrijstelling voor interest betaald ter zake van een lening verstrekt, goedgekeurd, gegarandeerd of (her)verzekerd door een verdragsluitende staat, een staatkundig onderdeel, plaatselijk publiekrechtelijk lichaam of een exportkredietverzekeraar daarvan.

Artikel 11, vierde lid, bepaalt dat de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staten in onderling overleg de wijze van toepassing van het tweede en derde lid kunnen regelen.

In artikel 11, vijfde lid, is een definitie opgenomen van het begrip ‘interest’. Deze definitie is in overeenstemming met de definitie in artikel 11 van het OESO-modelverdrag.

Op grond van artikel 11, zesde lid, van het Verdrag zijn het eerste en tweede lid niet van toepassing op interest die wordt betaald op schuldvorderingen die zijn toe te rekenen aan een vaste

[15] Paragraaf 7.4 tot en met 7.10 van het OESO-commentaar bij artikel 11.

inrichting die of vast middelpunt van de uiteindelijk gerechtigde tot de interest dat is gelegen in de verdragsluitende staat waaruit de interest afkomstig is. In dat geval is artikel 7 (winst uit onderneming), respectievelijk artikel 15 (zelfstandige arbeid), van het Verdrag van toepassing.

In artikel 11, zevende lid, is vastgelegd uit welke verdragsluitende staat interest geacht wordt afkomstig te zijn. In beginsel is dat de verdragsluitende staat waarvan de betaler van de interest een inwoner is. Als echter de betaler van de interest, ongeacht of hij inwoner is van een verdragsluitende staat, een vaste inrichting of vast middelpunt heeft in een verdragsluitende staat waaraan de interestbetaling moet worden toegerekend, wordt de interest geacht afkomstig te zijn uit de staat waarin die vaste inrichting of vast middelpunt is gelegen.

Ingevolge artikel 11, achtste lid, zijn de bepalingen van dit artikel slechts van toepassing voor zover de op een schuldvordering betaalde interest overeenkomt met de interest die tussen onafhankelijke partijen overeengekomen zou zijn. Het eventueel bovenmatige gedeelte van de interest is belastbaar overeenkomstig de nationale wetgeving van elk van de verdragsluitende staten, rekening houdend met de overige bepalingen van het Verdrag.

II.12. Royalty's (artikel 12 van het Verdrag)

Artikel 12 van het Verdrag regelt de verdeling van de heffingsbevoegdheid met betrekking tot royalty's en volgt daarvoor het desbetreffende artikel in het VN-modelverdrag.

Artikel 12, eerste lid, legt als hoofdregel neer dat royalty's belast mogen worden in de verdragsluitende staat waarvan de ontvanger van de betaling inwoner is.

Artikel 12, tweede lid, wijst ook een heffingsrecht toe aan de verdragsluitende staat waarin de royalty's opkomen (de bronstaat). Op verzoek van Bangladesh is ingestemd met een maximumtarief van 10%, berekend over het bruto-royalty-inkomen.

Artikel 12, derde lid, bepaalt dat de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staten in onderling overleg de wijze van toepassing van het tweede lid kunnen regelen.

Artikel 12, vierde lid, omschrijft het begrip royalty en komt overeen met de omschrijving die te vinden is in het OESO-modelverdrag.

Artikel 12, vijfde lid, regelt dat de bronstaat niet wordt beperkt in zijn heffingsrechten als de royalty's weliswaar worden uitbetaald aan een inwoner van de andere verdragsluitende staat die de uiteindelijke gerechtigde tot de royalty's is, maar deze royalty's zijn toe te rekenen aan een vaste inrichting die of vast middelpunt dat hij heeft in de eerstgenoemde staat.

Artikel 12, zesde lid, bepaalt wanneer royalty's worden geacht op te komen in een verdragsluitende staat. Dat is het geval wanneer de royaltybetaling wordt gedaan door een inwoner van die staat of wanneer de royaltybetaling wordt gedaan door een niet-inwoner van die staat, wanneer deze betaling is toe te rekenen aan een vaste inrichting die of vast middelpunt dat hij in die staat heeft.

Artikel 12, zevende lid, houdt in dat de bepalingen van dit artikel uitsluitend gelden voor zover de betaalde royalty overeenkomt met een bedrag dat onafhankelijke partijen onder vergelijkbare omstandigheden zouden overeenkomen.

II.13. Vergoeding voor technische dienstverlening (artikel 13 van het Verdrag)

Artikel 13 van het Verdrag betreft de verdeling van heffingsrechten over vergoedingen voor technische dienstverlening. In tegenstelling tot het OESO-modelverdrag kent het VN-Modelverdrag sinds 2017 een specifieke bepaling voor een bronstaatheffing op vergoedingen voor technische dienstverlening (artikel 12a VN-modelverdrag). Bangladesh heeft aan Nederland voorgesteld om artikel 12a VN-modelverdrag overeen te komen. Nederland is geen voorstander van deze bepaling en heeft daarom afwijzend gereageerd op dit voorstel van Bangladesh. Met deze bepaling in het VN-modelverdrag wordt het heffingsrecht van de bronstaat niet begrensd op basis van de plaats waar de dienst is verricht. Hierdoor kan de bronstaat ook heffen als de band tussen de bronstaat en de technische dienst minimaal is. Dat vindt Nederland onwenselijk en daarom streeft Nederland als uitgangspunt ernaar dat dergelijke inkomsten vallen onder de reikwijdte van artikel 7 van het Verdrag (winst uit onderneming). Desalniettemin heeft Nederland er begrip voor dat een bronstaatheffing op vergoedingen voor technische diensten voor Bangladesh een eenvoudige methode kan zijn om belastinginkomsten te genereren. Daarom is Nederland bereid een dergelijke bronstaatheffing toe te staan in de relatie met de armste groep ontwikkelingslanden, die het meest kwetsbaar zijn.[16] Bangladesh valt onder die categorie. Daarbij is het voor Nederland van belang dat de bronstaatheffing alleen is toegestaan wanneer de diensten (fysiek) zijn verricht *in* de bronstaat. Hiermee wordt gewaarborgd dat er een band is tussen het verrichten van de dienst en de bronstaat. Bangladesh kon hiermee instemmen.

Artikel 13, eerste lid, bepaalt dat een vergoeding voor technische dienstverlening die afkomstig is uit één van beide verdragsluitende staten en wordt betaald aan een inwoner van de andere verdragsluitende staat, in die andere verdragsluitende staat mag worden belast.

Artikel 13, tweede lid, wijst echter ook een heffingsrecht toe aan de staat waaruit de betaling voor technische dienstverlening afkomstig is (de bronstaat), maar dit heffingsrecht is beperkt indien de uiteindelijk gerechtigde tot de vergoeding een inwoner is van de andere verdragsluitende staat. Bangladesh heeft in eerste instantie een maximaal tarief van 10% voorgesteld. Nederland heeft daarbij gewezen op de problematiek van hoge tarieven over een brutogrondslag, waardoor het verrichten van diensten (uiteindelijk) onrendabel kan worden. Een tarief lager dan 10% bleek echter niet acceptabel voor Bangladesh. Uiteindelijk heeft Nederland hiermee ingestemd. Dit tarief is voor Nederlandse begrippen aan de hoge kant, maar was uiteindelijk acceptabel in het kader van een totaalcompromis.

In artikel 13, derde lid, is een definitie opgenomen van het begrip “vergoedingen voor technische dienstverlening”. Een vergoeding voor technische dienstverlening omvat een betaling voor alle diensten van besturende, technische of raadgevende aard niet zijnde: een betaling i) aan een werknemer van de persoon die de betaling doet, ii) voor onderwijs in een onderwijsinstituut of voor onderwijs door een onderwijsinstituut, iii) door een natuurlijk persoon voor dienstverlening van persoonlijke aard. Deze definitie is in overeenstemming met het VN-modelverdrag.

[16] Voor wat onder de armste groep ontwikkelingslanden wordt verstaan wordt aangesloten bij de eerste kolom van de lijst van het Development Assistance Committee (DAC) van de OESO. Hieronder vallen de LDCs (minst ontwikkelde landen).

Op grond van artikel 13, vierde lid, zijn het eerste en tweede lid van dit artikel niet van toepassing op vergoedingen voor technische dienstverlening die zijn toe te rekenen aan een vaste inrichting of vast middelpunt van de uiteindelijk gerechtigde tot de vergoedingen voor technische dienstverlening gelegen in de verdragsluitende staat waaruit de vergoedingen voor technische dienstverlening afkomstig zijn. In dat geval is artikel 7 (winst uit onderneming), respectievelijk artikel 15 (zelfstandige arbeid), van het Verdrag van toepassing.

In artikel 13, vijfde lid, is vastgelegd uit welke verdragsluitende staat de betaling voor technische dienstverlening geacht wordt afkomstig te zijn. Het vijfde lid, onderdeel a, beschrijft dat dit in beginsel de verdragsluitende staat is waarvan de betaler een inwoner is. Als echter de betaler, ongeacht of hij inwoner is van een verdragsluitende staat, in een verdragsluitende staat een vaste inrichting of vast middelpunt heeft waaraan de betaling voor de technische dienstverlening moet worden toegerekend, wordt de betaling geacht afkomstig te zijn uit die staat waarin de vaste inrichting of het vast middelpunt is gelegen. Daarnaast beschrijft het vijfde lid, onderdeel b, een aanvullende eis, in afwijking van het VN-Modelverdrag, zoals opgenomen in de NFV 2020, dat de dienstverlening (fysiek) *in* de verdragsluitende staat, beschreven in het vijfde lid, aanhef en onderdeel a, dient plaats te vinden.

Op basis van artikel 13, zesde lid, wordt de betaling voor technische dienstverlening niet geacht afkomstig te zijn uit de staat waarvan de betaler inwoner is wanneer de betalingen zijn toe te rekenen aan een vaste inrichting of vast middelpunt van die betaler in die andere staat.

Ingevolge artikel 13, zevende lid, zijn de bepalingen van dit artikel slechts van toepassing voor zover de betaling voor een technische dienstverlening overeenkomt met de betaling die tussen onafhankelijke partijen overeengekomen zou zijn. Het eventueel bovenmatige gedeelte van de betaling voor technische dienstverlening is belastbaar overeenkomstig de nationale wetgeving van elk van de verdragsluitende staten, rekening houdend met de overige bepalingen van het Verdrag.

II.14. Vermogenswinsten (artikel 14 van het Verdrag)

Artikel 14 van het Verdrag ziet op de verdeling van heffingsrechten over vermogenswinsten. Dit artikel is gebaseerd op artikel 13 van het OESO-modelverdrag, maar wijkt op een aantal punten daarvan af. De hoofdregel voor de verdeling van heffingsrechten over vermogenswinsten is neergelegd in het vijfde lid: vervreemdingsvoordelen zijn belastbaar in het land waarvan de vervreemder inwoner is. De eerste vier leden bevatten uitzonderingen op die hoofdregel.

In artikel 14, eerste lid, is neergelegd dat indien een inwoner van de ene verdragsluitende staat voordelen behaalt uit de vervreemding van een onroerende zaak gelegen in de andere verdragsluitende staat, het heffingsrecht is toegewezen aan de verdragsluitende staat waarin de onroerende zaak is gelegen. Net als voor de toepassing van artikel 6 van het Verdrag, dat betrekking heeft op inkomsten uit onroerende zaken, is voor de toepassing van dit artikellid, artikel 3, tweede lid, relevant. Daarin is geregeld dat rechten om natuurlijke rijkdommen te mogen exploreren of exploiteren beschouwd worden als onroerende zaken die zijn gelegen in de verdragsluitende staat waarvan het de natuurlijke rijkdommen betreft.

In artikel 14, tweede lid, is bepaald dat voordelen die worden verkregen door een onderneming van de ene verdragsluitende staat uit de vervreemding van roerende zaken die behoren tot het

bedrijfsvermogen van een vaste inrichting of vast middelpunt van die onderneming (of uit de vervreemding van de gehele vaste inrichting of het gehele vast middelpunt) in de andere verdragsluitende staat, mogen worden belast in de verdragsluitende staat waarin de vaste inrichting of het vast middelpunt zich bevindt.

In artikel 14, derde lid, is overeengekomen dat de voordelen uit de vervreemding van luchtvaartuigen en schepen die in het internationale verkeer worden gebruikt, belastbaar zijn in de verdragsluitende staat waarvan de desbetreffende lucht- of scheepvaartonderneming inwoner is.

Artikel 14, vierde lid, ziet op de vervreemding door een inwoner van één van de verdragsluitende staten (de woonstaat) van aandelen (of daarmee vergelijkbare belangen) in zogenoemde onroerendezaaklichamen. Daarvan is sprake indien de waarde van de aandelen (of daarmee vergelijkbare belangen) voor meer dan 50%, direct of indirect, voortvloeit uit onroerende zaken die zijn gelegen in de andere verdragsluitende staat. Wanneer dat het geval is, mogen de voordelen uit de vervreemding van die aandelen door die staat (situsstaat) worden belast. Deze bepaling stemt overeen met artikel 13, vierde lid, van het OESO-modelverdrag, met dien verstande dat de uitsluiting van onroerende zaken waarin een onderneming wordt gedreven - in lijn met het commentaar bij artikel 13, vierde lid, van het OESO-modelverdrag - op verzoek van Nederland is opgenomen. Die uitsluiting betekent dat onroerende zaken waarin een onderneming wordt gedreven niet meetellen voor de bepaling van het genoemde percentage van 50. Daarnaast zijn vervreemdingswinsten, eveneens in lijn met eerdergenoemd commentaar, uitsluitend belastbaar in de woonstaat van de vervreemder indien sprake is van een bedrijfsreorganisatie, fusie, splitsing of vergelijkbare transactie in het kader waarvan de vervreemdingswinst wordt behaald.

In aansluiting bij de uitkomsten van het BEPS-project is tevens een maatregel opgenomen die erop is gericht het kunstmatig ontgaan van het heffingsrecht voor de situsstaat tegen te gaan. Bepaald is dat van een onroerendezaaklichaam in de zin van het vierde lid sprake is indien op enig moment tijdens de 365 dagen voorafgaand aan een vervreemding van aandelen (of daarmee vergelijkbare belangen), de waarde van de aandelen in het lichaam voor meer dan 50% voortvloeide uit onroerende zaken gelegen in de situsstaat. Hiermee wordt een dam opgeworpen tegen zogenoemde ‘oppompconstructies’ waarbij kort voor het vervreemden van aandelen een grote hoeveelheid kasgeld als eigen vermogen in de vennootschap wordt ingebracht, waardoor het relatieve belang van het vastgoed daalt.

Volgens artikel 14, vijfde lid, zijn alle overige vermogenswinsten, behoudens – kort gezegd – het hierna toe te lichten ‘aanmerkelijkbelangvoorbehoud’ dat is opgenomen in het zesde lid, ter belastingheffing toegewezen aan de verdragsluitende staat waarvan de vervreemder inwoner is.

Artikel 14, zesde lid, bevat het zogenoemde aanmerkelijkbelangvoorbehoud met betrekking tot de vervreemding van, kort gezegd, aandelen na emigratie van de aandeelhouder. Toegespitst op Nederland behoudt Nederland na emigratie van een aanmerkelijkbelanghouder uit Nederland een heffingsrecht over vermogenswinsten uit aanmerkelijk belang. Dit heffingsrecht is evenwel beperkt tot de waardeaangroei van het aanmerkelijk belang die is toe te rekenen aan de tijd dat de vervreemder inwoner van Nederland was. Tevens is geregeld dat de nieuwe woonstaat deze waardeaangroei niet eveneens kan belasten (de zogenoemde ‘opstap’ bij immigratie in de andere staat).

II.15. Zelfstandige arbeid (artikel 15 van het Verdrag)

Artikel 15 ziet op de verdeling van de heffingsrechten inzake voordelen uit de uitoefening van een vrij beroep of van andere werkzaamheden van zelfstandige aard door een natuurlijke persoon. Deze bepaling is ontleend aan het VN-modelverdrag en is op verzoek van Bangladesh opgenomen.

Ingevolge artikel 15, eerste lid, komt het heffingsrecht over de inkomsten uit zelfstandige werkzaamheden toe aan de woonstaat van de belastingplichtige. Een exclusief heffingsrecht komt echter toe aan de staat waarin de zelfstandige werkzaamheden worden verricht (de bronstaat), ingeval aldaar geregeld over een vast middelpunt wordt beschikt en voor zover de winst daaraan kan worden toegerekend of ingeval aldaar meer dan 183 dagen in een tijdvak van twaalf maanden dat begint of eindigt in het betreffende belastingjaar zelfstandige werkzaamheden worden verricht.

In artikel 15, tweede lid, is een definitie opgenomen van het begrip vrij beroep.

II.16. Inkomen uit dienstbetrekking (artikel 16 van het Verdrag)

Artikel 16 van het Verdrag verdeelt de heffingsrechten over inkomen uit dienstbetrekking en volgt de benadering die ook in het OESO- en VN-modelverdrag wordt gebruikt.

Artikel 16, eerste lid, maakt in de eerste plaats duidelijk dat de bepalingen van de artikelen 17 (bestuurdersbeloningen), 18 (artiesten en sportbeoefenaars), 19 (pensioenen, lijfrenten en socialezekerheidsuitkeringen) en 20 (inkomen uit overheidsdienst) voorrang hebben op de bepalingen in dit artikel. Vervolgens bepaalt artikel 16, eerste lid, dat inkomen uit dienstbetrekking belast mag worden in het land waar de werknemer woont. De kern van de bepaling zit echter in het laatste deel van de eerste zin en in de tweede zin. Die bepalen dat de verdragsluitende staat waarin de niet-zelfstandige werkzaamheden worden verricht (de werkstaat) het daaruit genoten inkomen ook mag belasten.

Artikel 16, tweede lid, wijst dat recht weer exclusief toe aan de woonstaat als wordt voldaan aan drie (cumulatieve) voorwaarden:

het verblijf van de werknemer in de werkstaat is in totaal niet langer dan 183 dagen in een twaalfmaandsperiode die begint of eindigt in het betrokken belastingjaar; en

de beloning wordt niet betaald door of namens een werkgever die inwoner is van de werkstaat; en

de beloning komt niet ten laste van een vaste inrichting of vast middelpunt van de werkgever in de werkstaat.

Als aan één van de drie voorwaarden niet wordt voldaan, mag de werkstaat (ook) over het inkomen heffen en dient de woonstaat vermijding van dubbele belasting te verlenen volgens de regels van artikel 24 van het Verdrag. Het doel van deze bepaling is om de fiscale positie van werknemers die voor een beperkte periode werkzaam zijn in verschillende verdragsluitende staten of werknemers die voor een beperkte periode worden uitgezonden, niet te veranderen en de werknemer en werkgever extra administratieve lasten te besparen.

In artikel 16, derde lid, is overeengekomen dat het inkomen van werknemers verkregen ter zake van een dienstbetrekking als lid van de reguliere bemanning uitgeoefend aan boord van een schip of van een luchtvaartuig dat gebruikt wordt in het internationale verkeer, uitsluitend belast mag worden in de verdragsluitende staat waarvan de werknemer inwoner is. Wat onder internationaal verkeer verstaan moet worden is gedefinieerd in artikel 3, eerste lid, onderdeel g, van het Verdrag.

II.17. Bestuurdersbeloningen (artikel 17 van het Verdrag)

Artikel 17 van het Verdrag verdeelt de heffingsrechten over bestuurdersbeloningen. Het artikel is gebaseerd op artikel 16 van het OESO-modelverdrag. In afwijking van het OESO-modelverdrag is in het tweede lid een definitiebepaling opgenomen op grond waarvan leden van de raad van beheer of van een soortgelijk orgaan mede onder het begrip ‘bestuurder’ vallen. Hiermee vallen ook leden van de Raad van Commissarissen onder het artikel.

Volgens dit artikel mogen de beloningen ontvangen door personen in hun hoedanigheid van bestuurder van een lichaam worden belast in het land waarvan het lichaam inwoner is. In afwijking van de in artikel 16 van het OESO-modelverdrag opgenomen bepaling is de term ‘andere beloningen’ gehanteerd in plaats van ‘vergelijkbare betalingen’. Hiermee wordt buiten twijfel gesteld dat ook vergoedingen in natura, bijvoorbeeld aandelenopties, onder deze bepaling vallen.

II.18. Artiesten en sportbeoefenaars (artikel 18 van het Verdrag)

Voor artiesten en sportbeoefenaars is ook in dit Verdrag een afzonderlijke bepaling opgenomen. Zoals in de NFV 2020 is beschreven is Nederland nog steeds geen voorstander van een dergelijke specifieke benadering voor artiesten en sportbeoefenaars, maar blijkt die inzet in de praktijk zeer moeilijk te realiseren. Ook Bangladesh hield vast aan deze in het OESO- en VN-modelverdrag opgenomen bepaling. Nederland heeft conform de NFV 2020 op basis van het bijbehorende commentaar bij artikel 17 van het OESO-modelverdrag (sporters en artiesten) voorgesteld om een drempelbedrag op te nemen en om de mogelijkheid van een kostenaftrek mogelijk te maken. Bangladesh was helaas niet bereid om dergelijke uitzonderingen op het heffingsrecht af te spreken. Uiteindelijk heeft Bangladesh er wel mee kunnen instemmen om het nationale tarief dat wordt geheven over brutogages onder het Verdrag te matigen. Bangladesh heft normaliter 30% over de brutogage maar was in relatie met Nederland bereid om het tarief tot 10% over de brutogage te matigen. Hoewel het Nederlandse fiscale verdragsbeleid op dit punt dus niet is gerealiseerd biedt de nieuwe verdragsbepaling wel een betere uitgangspositie voor artiesten en sportbeoefenaars om de buitenlandse bronbelasting in Nederland (volledig) te verrekenen. Dit voorkomt dubbele belastingheffing.

Artikel 18, eerste lid, wijst het heffingsrecht over het inkomen toe aan de verdragsluitende staat waarin de artiesten en sportbeoefenaars hun activiteiten ontplooien, maar dit heffingsrecht is beperkt tot 10% van de brutogage.

In artikel 18, tweede lid, is zoals gebruikelijk opgenomen dat de bepaling ook geldt wanneer de vergoeding niet aan de individuele artiest of sportbeoefenaar wordt uitbetaald maar aan een ander. Dit is vooral relevant voor gevallen waarin een persoonlijke vennootschap wordt gebruikt of wanneer een

gezelschap optreedt. Voorts is ook voor deze situatie geregeld dat het heffingsrecht voor de bronstaat is beperkt tot 10% van de brutogage.

Artikel 18, derde lid, stelt dat de in het eerste en tweede lid beschreven verdeling van heffingsrechten niet geldt indien het inkomen afkomstig is van het verrichten van werkzaamheden door artiesten of sportbeoefenaars in een verdragsluitende staat en het bezoek aan die (werk)staat geheel of grotendeels – dat wil zeggen voor meer dan 50% - wordt bekostigd uit de openbare middelen van i) de woonstaat of ii) de staat van optreden of iii) beide staten. In dat geval is de woonstaat uitsluitend bevoegd om over eerdergenoemde inkomsten te heffen.

II.19. Pensioenen, lijfrenten en socialezekerheidsuitkeringen (artikel 19 van het Verdrag)

Artikel 19 van het Verdrag ziet op het heffingsrecht over pensioenen, lijfrenten en socialezekerheidsuitkeringen. De bepaling sluit aan bij het Nederlandse verdragsbeleid en bevat, in afwijking van het OESO-modelverdrag, een bronstaatheffing voor fiscaal gefacilieerd opgebouwde pensioenen, andere soortgelijke beloningen en lijfrenten, inclusief afkoopsommen daarvan. Ook voor socialezekerheidsuitkeringen is een bronstaatheffing opgenomen. Voorts wordt opgemerkt dat, in afwijking van het OESO-modelverdrag, de onderhavige bepaling zowel betrekking heeft op pensioenen die zijn opgebouwd in de particuliere sector als op pensioenen die zijn opgebouwd in overheidsfuncties. Met de in artikel 19 overeengekomen bronstaatheffing wordt gewaarborgd dat uitkeringen uit een in Nederland fiscaal gefacilieerd opgebouwd pensioen (of in Nederland fiscaal gefacilieerd opgebouwde lijfrente) aan een inwoner van Bangladesh in Nederland kunnen worden belast en vice versa.

In artikel 19, eerste lid, is het heffingsrecht opgenomen voor de bronstaat over pensioenen, andere soortgelijke beloningen en lijfrenten, die worden betaald aan een inwoner van de andere verdragsluitende staat.

Op grond van artikel 19, tweede lid, geldt eveneens een bronstaatheffing voor pensioenen en andere uitkeringen die zijn betaald krachtens de bepalingen van de socialezekerheidswetgeving van een verdragsluitende staat.

Artikel 19, derde lid, regelt wanneer een verdragsluitende staat kan worden aangemerkt als de bronstaat van een pensioen, andere soortgelijke uitkering of lijfrente (de zogenoemde ‘sourcing-rule’). Dit is het geval voor zover de daarvoor betaalde premies, dan wel de aanspraken op pensioenen, andere soortgelijke beloningen en lijfrenten, in die staat in aanmerking zijn gekomen voor fiscale tegemoetkoming.

Artikel 19, vierde lid, bevat de definitie van de uitdrukking ‘lijfrente’.

Artikel 19, vijfde lid, stelt zeker dat het onderhavige artikel ook van toepassing is op afkoopsommen van pensioenen, andere soortgelijke beloningen en lijfrenten.

II.20. Inkomen uit overheidsdienst (artikel 20 van het Verdrag)

In artikel 20, eerste lid, is opgenomen dat het heffingsrecht over het inkomen van individuen in overheidsdienst van de ene verdragsluitende staat, ook als zij in de andere verdragsluitende staat werken, op grond van artikel 20 aan de betalende staat wordt toegewezen. De bepalingen van het eerste lid worden toegepast onder voorbehoud van de bepalingen van artikel 19 van het Verdrag, onder

welke bepalingen, zoals reeds is toegelicht, dus ook het heffingsrecht ter zake van overheidspensioenen wordt verdeeld.

In artikel 20, tweede lid, is een uitzondering opgenomen voor het individu in overheidsdienst dat staatsburger is van de staat waarin hij werkt of daarvan inwoner is maar geen inwoner van die staat is geworden met het oog op de te verlenen diensten.

Artikel 20, derde lid, bepaalt dat het eerste en tweede lid niet gelden wanneer de diensten worden verleend in het kader van een door de overheid gedreven onderneming.

II.21. Studenten en stagairs (artikel 21 van het Verdrag)

Artikel 21 van het Verdrag ziet op vergoedingen aan studenten en stagiairs (hierna: studenten) voor hun onderhoud, studie of opleiding. Indien een student een opleiding volgt in de ene verdragsluitende staat en inwoner is (of direct voor zijn vertrek naar de eerstgenoemde staat inwoner was) van de andere verdragsluitende staat, dan mag de eerstgenoemde staat (hierna ook: studiestaat) de vergoedingen, genoemd in de onderdelen (i), (ii) en (iii), die de student ontvangt voor zijn onderhoud, studie of opleiding niet belasten. De bepaling wijkt – op verzoek van Bangladesh - op verschillende onderdelen af van artikel 20 (studenten) van het OESO-modelverdrag. De bepaling uit het Verdrag beperkt de reikwijdte niet slechts tot personen die kwalificeren als “student” of “stagiair” maar is bijvoorbeeld ook van toepassing op personen die - bijvoorbeeld in het kader van een overheidsprogramma - een bepaalde beurs ontvangen.

De bepaling uit het OESO-modelverdrag en de bepaling in het Verdrag stellen bepaalde beloningen die studenten en stagiairs ontvangen vrij van belasting in de studiestaat. Er zijn evenwel enkele afwijkingen van het OESO-modelverdrag te onderkennen. Zo beperken de onderdelen ii) en iii) van artikel 21 zich bijvoorbeeld niet tot beloningen die afkomstig zijn uit bronnen buiten de studiestaat; een voorwaarde die wel in het OESO-modelverdrag is opgenomen.

II.22. Hoogleraren, docenten en onderzoekers (artikel 22 van het Verdrag)

Artikel 22 ziet op inkomen voor onderwijs of wetenschappelijk onderzoek door hoogleraren, docenten en onderzoekers. Een dergelijke bepaling ontbreekt in het OESO- en het VN-modelverdrag. Nederland is geen voorstander van een specifieke bepaling voor hoogleraren, docenten en onderzoekers in belastingverdragen, maar is wel bereid om in voorkomende gevallen een dergelijke bepaling op verzoek van een verdragspartner te accepteren. Bangladesh hechtte aan opname van de bepaling, omdat deze een positieve invloed zou hebben op de uitwisseling van hoogleraren, docenten en onderzoekers en daarmee kennisoverdracht zou kunnen bevorderen. Nederland kon hiermee instemmen.

Artikel 22, eerste lid, regelt dat hoogleraren, docenten en onderzoekers die op uitnodiging van de eerstgenoemde verdragsluitende staat, hogeschool, school, museum, culturele instelling of een andere erkende instelling of op grond van een officieel cultuuruitwisselingsprogramma voor een periode van ten hoogste twee jaren in de andere staat verblijven voor het geven van onderwijs of voor wetenschappelijk onderzoek aan een onderwijsinstelling, in die andere staat zijn vrijgesteld van belastingheffing.

Artikel 22, tweede lid, bevat een definitie van erkende instelling.

II.23. Overig inkomen (artikel 23 van het Verdrag)

Artikel 23 van het Verdrag, het zogenoemde restartikel, regelt dat het heffingsrecht over inkomen waarover het heffingsrecht nog niet op grond van een van de eerdere artikelen is verdeeld, aan de woonstaat van de ontvanger wordt toegewezen tenzij de ontvanger in de andere staat een vaste inrichting of vast middelpunt heeft waaraan het inkomen kan worden toegerekend, in welk geval de bepalingen van artikel 7 (Winst uit onderneming) of artikel 15 (Zelfstandige arbeid) toepassing vinden.

In lijn met het OESO-modelverdrag bepaalt artikel 23, eerste lid, dat het heffingsrecht over deze inkomsten, ongeacht de herkomst ervan, exclusief toekomt aan de verdragsluitende staat waar de ontvanger van die inkomsten woont.

Ingevolge artikel 23, tweede lid, is het eerste lid niet van toepassing op inkomen dat voortvloeit uit rechten of zaken die behoren tot het bedrijfsvermogen van een vaste inrichting of op inkomen uit zelfstandige arbeid verricht vanuit een vast middelpunt. De belastingheffing over dat inkomen volgt uit artikel 7 of artikel 15 van het Verdrag, tenzij het inkomen betreft uit onroerende zaken in de zin van artikel 6. In dat geval is artikel 6 van toepassing.

Artikel 23, derde lid, is afkomstig uit het VN-modelverdrag en bepaalt dat wanneer dat inkomen opkomt in één van de verdragsluitende staten, deze staat het inkomen ook mag belasten, waarvoor de woonstaat een vermindering geeft om dubbele belasting te voorkomen.

II.24. Vermijden van dubbele belasting (artikel 24 van het Verdrag)

In artikel 24 van het Verdrag is bepaald op welke wijze beide staten dubbele belasting vermijden.

Artikel 24, eerste lid, betreft de wijze waarop Bangladesh dubbele belasting vermijdt voor zijn inwoners. Op grond van artikel 24, eerste lid, onderdeel a, mogen inwoners van Bangladesh die inkomen verkrijgen dat in overeenstemming met het Verdrag in Nederland aan belasting is onderworpen in Bangladesh deze belasting verrekenen met de belasting die zij in Bangladesh zijn verschuldigd met betrekking tot hetzelfde inkomen (verrekeningsmethode). Daarbij staat Bangladesh een aftrek toe van de in Nederland betaalde belasting, maar tot ten hoogste het bedrag van de Bengalese belasting die toerekenbaar is aan het inkomen dat belast mag worden door Nederland.

Artikel 24, eerste lid, onderdeel b, bevat het Bengalese grondslagvoorbehoud. Dat wil zeggen dat als inkomen op grond van het Verdrag niet in Bangladesh mag worden belast, Bangladesh dit inkomen of vermogen wel in aanmerking mag nemen bij de berekening van de belasting over het overige inkomen van de inwoner van Bangladesh. In het tweede lid is bepaald op welke wijze Nederland dubbele belasting vermijdt voor inwoners van Nederland voor inkomensbestanddelen die volgens het Verdrag in Bangladesh mogen worden belast.

Artikel 24, tweede lid, onderdeel a, bevat in de eerste zin het Nederlandse grondslagvoorbehoud. Nederland mag op grond hiervan inkomsten die in Bangladesh mogen worden belast in de grondslag betrekken waarnaar de Nederlandse belasting van zijn inwoners wordt geheven. Dit betekent met name dat Nederland het inkomen dat Bangladesh mag belasten mee mag nemen bij

de bepaling van het tarief en daarmee de tariefprogressie die met name in de inkomstenbelasting geldt mag effectueren.

Artikel 24, tweede lid, onderdeel b, bepaalt vervolgens dat Nederland de daar aangeduide inkomsten zal vrijstellen door een vermindering van belasting te geven volgens de nationale regels ter voorkoming van dubbele belasting. Het gaat met name om inkomen uit onroerende zaken, inkomen toerekenbaar aan een vaste inrichting of vast middelpunt, inkomen uit niet-zelfstandige arbeid, socialezekerheidsuitkeringen, pensioenen en lijfrenten onder het pensioenartikel en inkomen uit overheidsdienst voor de andere verdragsluitende staat.

Artikel 24, tweede lid, onderdeel c, bevat een aanvulling op de vrijstellingsmethode. Op grond van deze bepaling is Nederland niet gehouden de vrijstellingsmethode toe te passen voor inkomen dat door toepassing van de verdragsbepalingen door Bangladesh aldaar wordt vrijgesteld of tegen een lager tarief wordt belast op grond van de artikelen 10, 11 of 12 van het Verdrag. In dat geval geldt de verrekeningsmethode van artikel 24, tweede lid, onderdeel e. Deze bepaling is gebaseerd op een voorstel uit het rapport bij BEPS-actie 2 en is in lijn met de keuze die Nederland op dit punt bij het MLI heeft gemaakt. De bepaling komt inhoudelijk overeen met artikel 23A, vierde lid, van het OESO-modelverdrag.

In artikel 24, tweede lid, onderdeel d, is bepaald dat Nederland bij het vermijden van dubbele belasting over winst behaald met een in Bangladesh gelegen vaste inrichting, de verrekeningsmethode hanteert in plaats van de vrijstellingsmethode, indien op grond van de Nederlandse regelgeving die methode toepassing vindt bij het vermijden van dubbele belasting over die inkomsten. Dit is de zogenoemde ‘switch-over’-bepaling.

In artikel 24, tweede lid, onderdeel e, wordt voor andere inkomensbestanddelen waarover Bangladesh (ook) mag heffen uitgewerkt dat Nederland in die gevallen een vermindering ter vermijding van dubbele belasting verleent volgens de verrekeningsmethode met evenredigheidslimiet. Het betreft onder meer inkomen waarvoor geen aanwezigheid in de andere verdragsluitende staat is vereist, zoals dividenden, interest en royalty’s. Deze verrekeningsmethode geldt echter ook voor onder meer vergoedingen voor technische diensten, bestuurdersbeloningen, inkomensbestanddelen van artiesten en sportbeoefenaars en afkoopsommen van onder meer pensioenen.

In artikel 24, tweede lid, onderdeel f, is expliciet vastgelegd dat het Verdrag niet afdoet aan de toepassing van de in de Nederlandse regelgeving vastgelegde ‘gezamenlijke methode’ en voortwentelingsmogelijkheden bij de verrekening van, in dit geval, Bengalese belasting.

II.25. Gerechtigdheid tot verdragsvoordelen (artikel 25 van het Verdrag)

In lijn met internationale ontwikkelingen en in lijn met het Nederlandse verdragsbeleid zijn in artikel 25 van het Verdrag bepalingen opgenomen die misbruik van het Verdrag moeten voorkomen. Het artikel bestaat in feite uit twee onderdelen. Het eerste deel bevat in het eerste en tweede lid een PPT. Het tweede deel regelt in het derde en vierde lid de situatie dat inkomen wordt genoten door een inwoner van een van de verdragsluitende staten, maar dit inkomen is toe te rekenen aan een vaste inrichting in een derde rechtsgebied.

Artikel 25, eerste lid, bepaalt dat een verdragsvoordeel kan worden geweigerd in gevallen waarin de belastingplichtige weliswaar aan de voorwaarden voldoet, maar het op grond van alle relevante feiten en omstandigheden toch redelijk is om aan te nemen dat een van de voornaamste redenen voor een structuur of transactie is gelegen in het verkrijgen van dat verdragsvoordeel, tenzij het geven van dat verdragsvoordeel toch in overeenstemming is met doel en strekking van het Verdrag. Op verzoek van de Nederlandse delegatie is een bepaling opgenomen op grond waarvan de bevoegde autoriteit die de PPT wil toepassen eerst de bevoegde autoriteit van de andere verdragsluitende staat daarover dient te informeren.

Artikel 25, tweede lid, bevat een vangnetbepaling in lijn met het tekstvoorstel dat is opgenomen in paragaaf 184 van het commentaar op artikel 29 van het OESO-modelverdrag ('entitlement to benefits'). De bevoegde autoriteit van de staat waarvan verdragsvoordelen worden gevraagd (veelal de bronstaat) kan – op verzoek van de belastingplichtige en rekening houdend met de relevante feiten en omstandigheden – toch verdragsvoordelen toekennen als de bevoegde autoriteit vaststelt dat deze verdragsvoordelen bij afwezigheid van de transactie of constructie bedoeld in het eerste lid ook gegeven zouden zijn. Hierbij is met name gedacht aan de situatie dat de aandelen in vennootschap A (inwoner van land A) worden gehouden door vennootschap B in land B. Het gaat in deze situatie om de toepassing van (de voordelen van) het Verdrag tussen de landen A en B. De bevoegde autoriteiten komen tot de conclusie dat op deze structuur het eerste lid van toepassing is. De aandelen van vennootschap B worden echter voor 50% gehouden door een actieve vennootschap C (ook inwoner van land B) en voor 50% door een vennootschap in een land waarmee land A geen verdrag heeft. Het is dan redelijk voor 50% van het inkomen toch de verdragsvoordelen te geven. Ook hier is weer de voorwaarde opgenomen over het voorafgaand informeren van de bevoegde autoriteit van de andere verdragsluitende staat indien de bevoegde autoriteit tot wie het verzoek is gericht overweegt het verzoek af te wijzen.

Artikel 25, derde lid, gaat in op de situatie dat een inwoner van de ene staat (de woonstaat) inkomen ontvangt uit de andere verdragsluitende staat (de bronstaat) maar dit inkomen is toe te rekenen aan een vaste inrichting in een derde rechtsgebied. Wanneer de woonstaat dat inkomen vrijstelt (omdat het aan de vaste inrichting is toe te rekenen) en de belasting op dat inkomen minder bedraagt dan 60% van wat over dat inkomen in de woonstaat verschuldigd zou zijn, worden de verdragsvoordelen (door de bronstaat) niet toegekend. Dit geldt op grond van het vierde lid niet voor, kort gezegd, actieve ondernemingen. Op verzoek van Bangladesh is niet de mogelijkheid opgenomen om de verdragsvoordelen toch toe te kennen wanneer dit redelijk is in het licht van de oorzaken waardoor niet aan de vereiste belastingdruk wordt voldaan.

II.26. Non-discriminatie (artikel 26 van het Verdrag)

In artikel 26 van het Verdrag staan de uit het OESO- en VN-modelverdrag bekende bepalingen tegen discriminatie.

Artikel 26, eerste lid, verbiedt dat burgers van de andere verdragsluitende staat onder gelijke omstandigheden onderworpen worden aan hogere belasting of aan zwaardere eisen moeten voldoen dan de eigen burgers van die andere staat.

Artikel 26, tweede lid, regelt hetzelfde in de vergelijking tussen staatloze personen die inwoner zijn van een van de verdragsluitende staten en eigen burgers die inwoner zijn van die staat.

Artikel 26, derde lid, schrijft voor dat een vaste inrichting in de ene verdragsluitende staat van een inwoner van de andere verdragsluitende staat niet ongunstiger behandeld mag worden dan een onderneming van een inwoner van die andere staat. Dat geldt niet voor persoonlijke tegemoetkomingen.

Artikel 26, vierde lid, bepaalt dat betalingen van een inwoner van de ene verdragsluitende staat aan een inwoner van de andere verdragsluitende staat onder dezelfde omstandigheden aftrekbaar zijn als betaling aan een inwoner van dezelfde verdragsluitende staat. Deze bepaling verhindert niet dat de regels voor zakelijke verrekenprijzen, zoals met name te vinden in het eerste lid van artikel 9, worden toegepast.

Artikel 26, vijfde lid, verbiedt een afwijkende behandeling van ondernemingen in een van de verdragsluitende staten waarvan de aandelen (gedeeltelijk) in handen zijn van aandeelhouders in de andere verdragsluitende staat.

In artikel 26, zesde lid, is opgenomen dat de bepalingen van dit artikel gelden voor alle soorten belasting, ook als deze niet zijn opgenomen in artikel 2.

II.27. Procedure voor onderling overleg (artikel 27 van het Verdrag)

Artikel 27 van het Verdrag bevat een regeling voor onderling overleg tussen de verdragsluitende staten (onderlinge overlegprocedure). Een inwoner van een verdragsluitende staat kan bij de bevoegde autoriteiten van beide verdragsluitende staten om een onderlinge overlegprocedure verzoeken wanneer deze inwoner van mening is dat de maatregelen van één of van beide staten voor hem leiden of zullen leiden tot belastingheffing die niet in overeenstemming is met het Verdrag. Dit kan zich, bijvoorbeeld, voordoen als bepalingen van het Verdrag in beide verdragsluitende staten verschillend worden uitgelegd en toegepast, of wanneer beide staten een verschillende winsttoedeling hanteren, waardoor ondanks het Verdrag dubbele belasting ontstaat. Een belangrijke afwijking van artikel 25 van het OESO-modelverdrag - en van het Nederlandse verdragsbeleid (zie hierna) - is dat in het onderhavige artikel een bepaling over verplichte en bindende arbitrage ontbreekt.

In artikel 27, eerste lid, is neergelegd dat een persoon een verzoek kan indienen voor onderling overleg tussen de bevoegde autoriteiten indien in zijn ogen sprake is van heffing die in strijd is met het Verdrag. De tweede zin bepaalt dat het verzoek moet worden ingediend binnen drie jaar nadat de maatregel die mogelijk belastingheffing in strijd met het belastingverdrag tot gevolg heeft voor het eerst bekend gemaakt is aan de belastingplichtige. Nederland heeft de procedure daarvoor uitgewerkt in het Besluit Onderlinge Overlegprocedures.[17] Het verbeteren van de beslechting van geschillen over dubbele belastingen was een van de onderdelen van het BEPS-project (actie 14). Een van de aanbevelingen die daaruit volgde is die om in het eerste lid van dit artikel op te nemen dat de belastingplichtige zijn verzoek naar keuze in een van beide landen kan indienen. Die aanbeveling hebben de verdragsluitende staten in het eerste lid ook verwezenlijkt.

[17] Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 11 juni 2020, nr. 2020-0000101607, Stcrt. 2020, 32689.

Artikel 27, tweede lid, bevat een inspanningsverplichting voor de bevoegde autoriteiten om – indien een verzoek de betreffende bevoegde autoriteit gegrond voorkomt en de bevoegde autoriteit van de verdragsluitende staat waaraan het verzoek om onderling overleg is gedaan niet zelfstandig in staat is een tevredenstellende oplossing te bereiken – in onderling overleg belastingheffing die in strijd is met het belastingverdrag weg te nemen. In de tweede zin is de verplichting opgenomen voor de staten om niettegenstaande de termijnen in hun nationale wetgeving de uitkomst van dat onderling overleg te implementeren.

Artikel 27, derde lid, geeft de verdragsluitende staten de mogelijkheid onduidelijkheden of problemen bij de uitlegging of toepassing van het Verdrag in onderling overleg op te lossen.

In artikel 27, vierde lid, is opgenomen dat rechtstreeks overleg kan plaatsvinden tussen de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staten om overeenstemming te bereiken in het kader van een onderlinge overlegprocedure. Dit overleg is vormvrij. Zoals hiervoor al is opgemerkt, bevat artikel 27 van het verdrag niet een arbitragebepaling, zoals opgenomen in artikel 25, vijfde lid, van het OESO-modelverdrag. Overeenkomstig het in onderdeel 3.3 van de NFV 2020 uiteengezette verdragsbeleid heeft Nederland tijdens de onderhandelingen uiteraard wel ingezet op verplichte en bindende arbitrage, maar Bangladesh was niet bereid om een dergelijke bepaling op te nemen.

II.28. Uitwisseling van inlichtingen (artikel 28 van het Verdrag)

Artikel 28 van het Verdrag betreft de informatie-uitwisseling die op verzoek, automatisch of spontaan kan plaatsvinden. Het artikel komt geheel overeen met artikel 26 van het OESO-modelverdrag en is in lijn met het Nederlandse verdragsbeleid en de internationale standaard zoals deze wordt gestimuleerd en gewaarborgd in het kader van het 'Global Forum for Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes'.[18] De eerste drie leden van dit artikel komen grotendeels overeen met artikel 26, eerste en tweede lid, van het verdrag van 1993. Onder artikel 26 van het verdrag uit 1993 heeft de afgelopen jaren geen uitwisseling van informatie op verzoek plaatsgevonden. Ook wisselen Nederland en Bangladesh niet op automatische basis informatie uit. De verwachting is dat de frequentie van de uitwisseling van inlichtingen op basis van het Verdrag nauwelijks zal veranderen ten opzichte van de uitwisseling van inlichtingen onder het verdrag van 1993.

Artikel 28, eerste lid, bepaalt welke informatie de verdragsluitende staten dienen uit te wisselen. Met de verwijzing naar informatie die voorzienbaar relevant ('foreseeable relevant)' is voor de toepassing van de bepalingen uit het Verdrag of de administratie of de handhaving van nationale wetgeving op het gebied van belasting van elke soort of omschrijving, is beoogd de uitwisseling van informatie binnen het redelijke een zo ruim mogelijk bereik te geven. Dit is ook zo verwoord in paragraaf 5 van het OESO-commentaar op artikel 26 van het OESO-modelverdrag. In lijn met artikel 26 van het OESO-modelverdrag is de uitwisseling van informatie niet beperkt tot informatie ten aanzien van inwoners van de verdragsluitende staten of tot de belastingen waarop het Verdrag van toepassing is.

Artikel 28, tweede lid, is vooral bedoeld om waarborgen te bieden voor de vertrouwelijkheid van de uitgewisselde informatie en om het gebruik van deze gegevens te beperken tot de relevante doelen. Voor de ontvangen informatie geldt dezelfde geheimhoudingsplicht als voor informatie die onder de

[18] Zie: www.oecd.org/tax/transparency.

nationale wetgeving van de ontvangende staat wordt verkregen. Ook is bepaald dat de informatie alleen mag worden vrijgegeven aan bepaalde personen of autoriteiten belast met specifieke taken.

Artikel 28, tweede lid, bepaalt dat de informatie wel voor andere (niet-fiscale) doeleinden mag worden gebruikt, mits dat wettelijk is toegestaan in beide landen én de bevoegde autoriteiten dit toestaan. In dit verband wordt opgemerkt dat voor Nederland Verordening (EU) 2016/679 van het Europees Parlement en de Raad van 27 april 2016 betreffende de bescherming van natuurlijke personen in verband met de verwerking van persoonsgegevens en betreffende het vrije verkeer van die gegevens en tot intrekking van Richtlijn 95/46/EG (algemene verordening gegevensbescherming) (PbEU 2016, L 119) (hierna: AVG) relevant is. Doorgiften van persoonsgegevens aan derde landen dienen plaats te vinden conform de bepalingen van de AVG. In relatie tot internationale gegevensuitwisseling tussen belastingdiensten waarbij de Europese Commissie niet heeft besloten dat het derde land in kwestie een passend beschermingsniveau biedt (adequaatheidsbesluit) kent de AVG in principe twee basisprincipes: er moet een juridische grondslag zijn voor de gegevensuitwisseling en de betrokken partijen zijn verplicht om passende waarborgen te bieden ter bescherming van persoonsgegevens.[19] Dit geldt ook voor de doorgifte van gegevens door het Caribische deel van Nederland aan Bangladesh, aangezien de Nederlandse Belastingdienst deze gegevens verwerkt ten behoeve van de doorgifte aan Bangladesh. Uitgangspunt is dat persoonsgegevens slechts worden doorgegeven naar een land buiten de Europese Unie indien dat land een passend beschermingsniveau heeft. In Bangladesh is de vertrouwelijkheid van de informatie gewaarborgd en het gebruik ervan geregeld in artikel 309 van de Wet inkomstenbelasting 2023 (‘Income Tax Act 2023’). Op basis van deze bepaling wordt alle fiscale informatie behandeld als vertrouwelijk en deze informatie mag derhalve niet openbaar worden gemaakt. Om het vereiste passende beschermingsniveau te waarborgen vereist artikel 46 AVG nog aanvullende waarborgen en afdwingbare rechten en doeltreffende rechtsmiddelen voor betrokkenen. Niet gesteld kan worden dat een passend beschermingsniveau gewaarborgd wordt en betrokkenen in Bangladesh ten tijden van het afsluiten van dit Verdrag beschikken over afdwingbare rechten en doeltreffende rechtsmiddelen in de zin van artikel 46 AVG. Nochtans is de uitwisseling van informatie bij het ontbreken van een passend beschermingsniveau ook toegestaan indien deze uitwisseling noodzakelijk is vanwege gewichtige redenen van algemeen belang waaronder de gegevensuitwisseling tussen belastingdiensten met het oog op de aanpak van belastingontduiking en –ontwijking.[20] Nederland zal, zoals gebruikelijk, bij ieder verzoek om informatie dat van Bangladesh wordt ontvangen en ieder voornemen om spontaan informatie te verstrekken moeten beoordelen of Nederland in het kader van dit uitwisselingsartikel gehouden is de gevraagde gegevens te verstrekken. Op grond van het belastingverdrag wordt niet op automatische basis informatie verstrekt. Indien het voornemen bestaat om op automatische basis gegevens met Bangladesh uit te wisselen voor belastingdoeleinden dienen er met Bangladesh nadere afspraken te worden gemaakt in een uitvoeringsovereenkomst. Een dergelijke gegevensverstrekking op grond van een uitvoeringsovereenkomst zou uiteraard tevens dienen te voldoen aan de vereisten van de AVG.

[19] Artikel 46, eerste lid, AVG.

[20] Artikel 49 AVG.

Artikel 28, derde lid, geeft aan onder welke omstandigheden een verdragsluitende staat geen informatie hoeft te verstrekken aan de andere verdragsluitende staat. Een verdragsluitende staat is bij de inspanningen om de informatie te verschaffen allereerst niet gehouden om bestuurlijke maatregelen te nemen die in strijd zijn met de wetgeving of bestuurlijke praktijk van die of van de andere verdragsluitende staat. Een verdragsluitende staat is ook niet gehouden informatie uit te wisselen die niet verkrijgbaar is volgens de wetgeving of in de normale bestuurlijke gang van zaken van die verdragsluitende staat of van de andere staat. Verder vallen bedrijfsgeheimen buiten de toepassing van de informatie-uitwisselingsbepaling en hoeft ook geen informatie uitgewisseld te worden als dat in strijd zou zijn met de openbare orde.

Artikel 28, vierde lid, brengt expliciet tot uitdrukking dat de aangezochte staat de gevraagde informatie niet kan weigeren op grond van het feit dat hij deze informatie niet nodig heeft voor de eigen belastingheffing.

Artikel 28, vijfde lid, bepaalt dat het enkele feit dat informatie in het bezit is van bijvoorbeeld een bank, een andere financiële instelling of een zaakwaarnemer, of dat de informatie betrekking heeft op eigendomsverhoudingen, geen reden is voor de aangezochte staat om de gevraagde informatie niet te verstrekken aan de verzoekende staat.

Tot slot is in artikel 28, zesde lid, bepaald dat het artikel ook van toepassing is op de inkomensafhankelijke regelingen van de verdragsluitende staten (in het geval van Nederland ook wel ‘de toeslagen’). Deze bepaling neemt Nederland in de regel op in het protocol bij een desbetreffend verdrag.

II.29. Bijstand bij de invordering van belastingen (artikel 29 van het Verdrag)

Artikel 29 bewerkstelligt dat beide verdragsluitende staten elkaar bijstand bij invordering van uitstaande belastingschulden verlenen. Het artikel komt grotendeels overeen met artikel 27 van het OESO-modelverdrag.

Artikel 29, eerste lid, bevat het principe dat een verdragsluitende staat verplicht is de andere verdragsluitende staat bij te staan bij invordering. Net als het geval is bij de uitwisseling van informatie, is de bijstand bij invordering niet beperkt tot belastingschulden van inwoners van de verdragsluitende staten en evenmin tot de belastingen waarop het Verdrag van toepassing is. Ook is de bijstand niet beperkt wat betreft de hoogte van de belastingschuld.

Artikel 29, tweede lid, bepaalt wat voor de toepassing van dit artikel wordt verstaan onder een ‘belastingvordering’. Dit begrip kan betrekking hebben op vorderingen met betrekking tot belastingen van elke soort of omschrijving die zijn opgelegd door een verdragsluitende staat, of zijn staatkundige onderdelen of plaatselijke publiekrechtelijke lichamen, mits de belastingheffing niet in strijd is met het Verdrag of een ander instrument waarbij de verdragsluitende staat partij is. Verder heeft het begrip betrekking op interest, bestuurlijke boetes en kosten voor de invordering met betrekking tot de belastingen waarop de invordering ziet.

Een verschil ten opzichte van het OESO-modelverdrag betreft de in artikel 29, 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 artikel 29, derde lid, wordt evenwel 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.[21]

Artikel 29, vierde lid, bepaalt dat een verzoek tot het nemen van conservatoire maatregelen van de bevoegde autoriteit van een verdragsluitende staat, die volgens zijn eigen recht conservatoire maatregelen mag nemen ter behoud van de belastingclaim, door de bevoegde autoriteit van de andere verdragsluitende staat wordt geaccepteerd. Deze staat neemt vervolgens conservatoire maatregelen overeenkomstig de bepalingen van zijn eigen wetgeving.

Artikel 29, vijfde lid, bepaalt dat de tijdslimieten, zoals verjaringstermijnen, van de verdragsluitende staat die een verzoek om bijstand bij invordering heeft geaccepteerd, niet gelden voor de betreffende belastingvordering. Ook volgt uit artikel 29, vijfde lid, dat een verdragsluitende staat aan de belastingvorderingen van de andere verdragsluitende staat geen (lagere) prioritering mag geven ten opzichte van eigen belastingvorderingen.

Artikel 29, zesde lid, stelt zeker dat in de verdragsluitende staat die een verzoek om bijstand bij invordering heeft ontvangen niet geprocedeerd kan worden over het bestaan of de hoogte van de belastingvordering.

Artikel 29, zevende lid, bepaalt dat de verdragsluitende staat die een verzoek om bijstand bij invordering heeft ingediend, de andere verdragsluitende staat op de hoogte stelt als de belastingvordering niet meer invorderbaar is of dat conservatoire maatregelen niet meer mogelijk zijn volgens de nationale wetgeving van de eerstgenoemde staat.

Artikel 29, achtste lid, beschrijft situaties waarbij een verdragsluitende staat niet gehouden is bijstand bij invordering te verlenen. Als de bijstand desalniettemin wordt verleend, is dat overigens niet in strijd met artikel 29 van het Verdrag. In de eerste plaats beschrijft artikel 29, achtste lid, dat een verdragsluitende staat niet gehouden is maatregelen te nemen die verder gaan dan de eigen nationale wetgeving of administratieve praktijk, of de wetgeving of administratieve praktijk van de andere verdragsluitende staat. Dit doet niet af aan artikel 29, vijfde lid, op grond waarvan nationale tijdslimieten van de verdragsluitende staat die een verzoek om bijstand bij invordering heeft ontvangen, niet van toepassing zijn. In de tweede plaats is een verdragsluitende staat niet gehouden maatregelen te nemen die in strijd zijn met de openbare orde. De bijstand bij invordering hoeft in de derde plaats ook niet verleend te worden als de verzoekende staat bij de invordering of zekerstelling niet alle redelijke maatregelen heeft genomen op grond van de wetgeving of administratieve praktijk van die staat. Daarnaast is een verdragsluitende staat niet gehouden bijstand bij invordering te verlenen als het duidelijk is dat de administratieve last niet proportioneel is in verhouding tot het potentiële voordeel van de verzoekende staat.

[21] Onderdeel 2.16.2 van de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011.

Tot slot is in artikel 29, negende lid, bepaald dat het artikel ook van toepassing is op de inkomensafhankelijke regelingen (in het geval van Nederland ook wel ‘de toeslagen’). Deze bepaling neemt Nederland in de regel op in het protocol bij een desbetreffend verdrag.

II.30. Diplomatieke en consulaire ambtenaren (artikel 30 van het Verdrag)

Artikel 30 ziet op de toepassing van het Verdrag in relatie tot leden van een diplomatieke of consulaire vertegenwoordiging. Conform artikel 28 van het OESO-modelverdrag is bepaald 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. In het bijbehorende commentaar van artikel 28 van het OESO-modelverdrag, dat van toepassing is op grond van artikel 3, vierde lid, wordt ingegaan op relevante casuïstiek.

Zo is onder meer geregeld dat een diplomaat voor de toepassing van het Verdrag geacht wordt inwoner te zijn van de zendstaat, indien hij onderdaan is van die staat en daarin op dezelfde wijze aan belastingen naar het inkomen en het vermogen is onderworpen als inwoners van die staat. Als aan die voorwaarde is voldaan, kunnen diplomaten een beroep doen op de toepassing van de bepalingen van het Verdrag. De bepaling ziet zowel op diplomaten die door de zendstaat zijn uitgezonden naar de andere verdragsluitende staat als op diplomaten die naar derde staten zijn uitgezonden. Voor Europees Nederland sluit deze bepaling aan bij de woonplaatsfictie van artikel 2.2, tweede lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001.

Verder hebben internationale organisaties en hun organen of hun functionarissen, evenals leden van een diplomatieke vertegenwoordiging of consulaire post van een derde staat, die in een verdragsluitende staat verblijven, geen recht op de voordelen van het Verdrag indien zij niet op dezelfde wijze aan de belastingheffing naar het inkomen of het vermogen zijn onderworpen als inwoners van die staat.

II.31. Inwerkingtreding (artikel 31 van het Verdrag)

Artikel 31 regelt de inwerkingtreding van het Verdrag. De verdragsluitende staten stellen elkaar (via diplomatieke nota’s) ervan in kennis dat de in hun staat vereiste wettelijke procedures voor de inwerkingtreding van het Verdrag zijn vervuld. Het Verdrag treedt dan in werking op de laatste dag van de maand volgend op de maand waarin de laatste van de beide kennisgevingen is ontvangen.

Artikel 31, tweede lid, bepaalt wanneer de bepalingen van het Verdrag van toepassing zijn. In Bangladesh zijn, op grond van onderdeel a, de overeengekomen bepalingen van toepassing op bronbelastingen die zijn betaald of gecrediteerd op een rekening op of na 1 juli van het kalenderjaar dat volgt op het kalenderjaar waarin dit Verdrag in werking treedt. Voor overige belastingen naar het inkomen op of na 1 juli van het kalenderjaar dat volgt op het kalenderjaar waarin dit Verdrag in werking treedt. In Nederland zijn de bepalingen van dit Verdrag, op grond van onderdeel b, van toepassing voor belastingjaren en –tijdvakken die beginnen, en belastbare gebeurtenissen die zich voordoen, op of na 1 januari van het kalenderjaar dat volgt op het kalenderjaar waarin het Verdrag in werking is getreden.

II.32. Intrekking (artikel 32 van het Verdrag)

Het op 13 juli 1993 te Dhaka tot stand gekomen Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Volksrepubliek Bangladesh tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen wordt beëindigd met de inwerkingtreding van het onderhavige Verdrag. De bepalingen van het verdrag van 1993 blijven echter van toepassing totdat de bepalingen van het Verdrag toepassing vinden in overeenstemming met de bepalingen van artikel 31 van het Verdrag.

II.33. Beëindiging (artikel 33 van het Verdrag)

De eerste zin van artikel 33, eerste lid, bepaalt dat het Verdrag in beginsel voor onbepaalde tijd geldt. Vervolgens is daarna geregeld dat elk van de beide verdragsluitende staten het Verdrag kan beëindigen. Dit gebeurt langs diplomatieke weg door middel van een kennisgeving van de beëindiging. Artikel 33, eerste lid, onderdelen a en b, regelt wanneer de bepalingen van het Verdrag ophouden van toepassing te zijn voor respectievelijk Bangladesh en Nederland. Voor Bangladesh is dat, op grond van onderdeel a, voor belastingen die aan de bron worden geheven op verkregen inkomen en betaalde bedragen die op een rekening zijn gecrediteerd, ter beschikking zijn gesteld of als last zijn geboekt, op of na 1 juli van het kalenderjaar dat volgt op het kalenderjaar waarin de kennisgeving is gedaan, en voor overige belastingen naar het inkomen, voor elk belastingjaar dat begint op of na 1 juli van het kalenderjaar dat volgt op het kalenderjaar waarin de kennisgeving van beëindiging is gedaan. Voor Nederland houden de bepalingen van het Verdrag, op grond van onderdeel b, op van toepassing te zijn, indien de kennisgeving van beëindiging is gedaan in de eerste zes maanden van een kalenderjaar, bij belastingen geheven op basis van een belastingjaar, voor belastingen voor elk belastingjaar dat begint op of na 1 januari van het kalenderjaar dat volgt op het kalenderjaar waarin de kennisgeving van beëindiging is gedaan, en voor de dividendbelasting (en in voorkomend geval de bronbelasting) voor belastbare gebeurtenissen die zich voordoen op of na 1 januari van het kalenderjaar dat volgt op het kalenderjaar waarin die kennisgeving is gedaan. Indien de kennisgeving van beëindiging evenwel is gedaan in de laatste zes maanden van een kalenderjaar, houdt het Verdrag op van toepassing te zijn voor belastingjaren die aanvangen na het einde van het kalenderjaar volgend op het kalenderjaar waarin de kennisgeving van beëindiging is gedaan, en voor de dividendbelasting (en in voorkomend geval de bronbelasting) voor belastbare gebeurtenissen die zich voordoen na het einde van het kalenderjaar volgend op het kalenderjaar waarin die kennisgeving is gedaan.

In artikel 33, tweede lid, is opgenomen dat de kennisgeving van beëindiging wordt geacht te zijn gedaan op de datum van ontvangst van die kennisgeving door de andere verdragsluitende staat.

De Staatssecretaris van Financiën,

De Minister van Buitenlandse Zaken,