W06.12.0421/III

Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Federale Democratische Republiek Ethiopië tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen, met Protocol; Addis Abeba, 10 augustus 2012 (*Trb*. 2012, 179 en 192)

TOELICHTENDE NOTA

I. ALGEMEEN

I.0. Inleiding

Het onderhavige, op 10 augustus 2012 te Addis Abeba ondertekende Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Federale Democratische Republiek Ethiopië, met Protocol (hierna: 'het Verdrag') geeft regels die aanwijzen welke van de Verdragsluitende Staten bevoegd is om in overeenstemming met zijn nationale wetgeving belasting te heffen van het inkomen van inwoners van één of van beide Staten. Dit teneinde dubbele belasting te voorkomen. Daarnaast regelt het Verdrag, onder meer met het oog op het voorkomen van het ontgaan van belasting, de onderlinge uitwisseling van fiscale gegevens.

Ethiopië heeft Nederland benaderd om te onderhandelen over een belastingverdrag. Voor Nederland is een belangrijke overweging om met Ethiopië een Verdrag te sluiten gelegen in het verbeteren van de concurrentiepositie van Nederlandse personen en ondernemingen die actief zijn in Ethiopië.

Geheel tegen de wereldwijde trend van economische krimp in, bevindt Ethiopië zich in een groep van Afrikaanse landen met een indrukwekkende economische groei. Uit gegevens van onder meer het IMF blijkt dat de Ethiopische economie in de periode 2007-2011 jaarlijks meer dan 9% groeide.[1] Ethiopië hecht aan de economische betrekkingen met Nederland en in die context kan het Ethiopische verzoek tot onderhandeling van het Verdrag dan ook worden gezien. Het Verdrag dient bij te dragen aan rechtszekerheid voor partijen die vanuit één van de Verdragsluitende Staten opereren of investeren in de andere Verdragsluitende Staat en dient fiscale belemmeringen weg te nemen.

Het Ethiopische voornemen de economie meer open te stellen voor buitenlandse partijen komt onder andere tot uiting in de uitbreiding van het Ethiopische belastingverdragennetwerk. Ethiopië heeft al belastingverdragen gesloten met onder meer Italië (1997), Roemenië (2003), Tunesië (2003), Israël (2004), Turkije (2005), Iran (2005), Frankrijk (2006), Tsjechië (2007), China (2009), India (2011) en het Verenigd Koninkrijk (2011). Ten tijde van de onderhandelingen met Nederland gaf Ethiopië aan met enkele tientallen landen in gesprek te zijn over het sluiten van een belastingverdrag.
Het Verdrag sluit aan bij de verdragen die Ethiopië momenteel met andere landen sluit. Het Verdrag met Ethiopië past tevens in het netwerk van circa negentig belastingverdragen die het Koninkrijk der Nederlanden is aangegaan ten aanzien van het Europese deel van Nederland. Met inachtneming van de statutaire herzieningen in het Koninkrijk en de beleidsvoornemens verwoord in Bijlage III van de

[1] Zie onder meer 'Africa's hopeful economies: the sun shines bright', *The Economist* 3 december 2011, waarin een grafische weergave is opgenomen van statistische gegevens van het IMF.

Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011[2] (hierna: 'de NFV 2011'), is het Verdrag ook van toepassing op het Caribische deel van Nederland. Het Verdrag is bovendien in lijn met de uitgangspunten die in het bijzonder voor ontwikkelingslanden uiteen zijn gezet in de NFV 2011 en met de parlementaire gedachtewisseling die over deze notitie heeft plaatsgevonden. Als bijlage bij deze toelichtende nota is het Toetsschema Fiscaal Verdragsbeleid 2011 gevoegd.[3]

I.1. Aanleiding voor en verloop van de onderhandelingen

Het bovenvermelde groeipotentieel van de Ethiopische economie is gelegen in de verwachte bevolkingsgroei en de liberalisering en professionalisering van de economie. Hoewel sommige delen van Ethiopië bekend staan om hun droogte, zijn de hoger gelegen gebieden zeer geschikt voor landbouw. Nederlandse agrarische kennis en producten kunnen bijdragen aan een duurzame ontwikkeling van die landbouw. In Ethiopië zijn al veel agrarische ondernemingen actief met een Nederlandse achtergrond. Daarnaast leveren Nederlandse bedrijven in toenemende mate diensten en goederen aan de Ethiopische landbouwsector. Gezien het Ethiopische groeipotentieel zullen deze grensoverschrijdende activiteiten in de komende jaren aanzienlijk kunnen toenemen.

Ondernemers en werknemers die vanuit Nederland in Ethiopië of vice versa opereren, kunnen aanlopen tegen dubbele heffing en fiscale onzekerheid die een bestendige groei van de bilaterale economische betrekkingen kunnen verstoren. Deze belemmeringen zijn veelal gelegen in de verschillen in de fiscale wetgeving van de Verdragsluitende Staten. Zo wordt bijvoorbeeld een Nederlandse onderneming in Nederland in principe voor zijn wereldwinst belast, uitzonderingen voor bijvoorbeeld buitenlandse vaste inrichtingen daargelaten. Op grond van de Ethiopische wet kan echter een onderneming die een consultancydienst verleent aan Ethiopië en waarbij een werknemer van de onderneming slechts enkele dagen in Addis Abeba verblijft, aanlopen tegen een bruto heffing over de contractsom. Dit betekent dat Ethiopië ook heft indien op de consultancydienst een verlies wordt geleden. Hoewel Nederland voor ontwikkelingslanden een soepele unilaterale voorkomingsmethodiek hanteert, kunnen deze problemen slechts met een wederkerige regeling in de vorm van een belastingverdrag worden opgelost.

Ethiopië probeerde lange tijd fiscale barrières te verminderen door het verlenen van *tax holidays.* In lijn met de inzichten die ook in de OESO zijn opgedaan over de effecten van *tax holidays*, zie ook onderdeel 2.15.2 van de NFV 2011, wil Ethiopië echter niet afhankelijk zijn van deze vrijstellingen. Ethiopië wil daarom andere instrumenten aanwenden om fiscale barrières weg te nemen en de markt meer open te stellen voor buitenlandse partijen.

In 2010 benaderden de Ethiopische autoriteiten de Nederlandse ambassade te Addis Abeba met het verzoek om te onderhandelen over een belastingverdrag. Nederland heeft deze uitnodiging aanvaard indachtig het voornemen om het Nederlandse belastingverdragennetwerk uit te breiden in Afrika. Daarbij speelde de beschreven verwachte ontwikkeling in de economische betrekkingen alsmede de omstandigheid dat Ethiopië ook met andere landen een belastingverdrag sloot (concurrentiepositie) een belangrijke rol. Bovendien past het aangaan van onderhandelingen met Ethiopië binnen het globaal beslisschema inzake het aangaan van verdragsrelaties opgenomen in

[2] Notitie van de staatssecretaris van Financiën van 11 februari 2011, nr. IFZ2011/100, bijlage bij *Kamerstukken* II 2010-11, 25 087, nr. 3.

[3] Bijlage bij *Kamerstukken II* 2010-11, 25 087, nr. 7, ter uitvoering van *Kamerstukken II* 2010-11, 25 087, nr. 11 (motie-Van Vliet).

Bijlage IV van de NFV 2011: Ethiopië is geen belastingparadijs naar OESO-definities en Ethiopië kent een aanzienlijke winst- en dividendbelasting.

Na het aanvaarden van het Ethiopische voorstel tot onderhandelingen konden partijen aanvangen met hun schriftelijke voorbereiding en werden verdragsontwerpen gewisseld. Van 28 november tot en met 2 december 2011 vond te Addis Abeba de eerste onderhandelingsronde plaats. Een tweede, finale onderhandelingsronde volgde in de derde week van januari 2012 te Den Haag.

I.2. Inhoud van het Verdrag

I.2.1. Inleiding

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

De Nederlandse inzet was gebaseerd op het verdragsbeleid zoals neergelegd in de NFV 2011, waarbij voor het instrumentarium is aangeknoopt bij de bepalingen van het OESO-modelverdrag 2010 (hierna: 'het OESO-modelverdrag'). Het verdragsbeleid van Ethiopië was tot op beperkte hoogte meer gericht op het vasthouden aan bronbelastingen, waarvoor het Ethiopische verdragsmodel voornamelijk aanknoopte bij het VN-modelverdrag 2001[4].

Het Verdrag geeft regels ter voorkoming van dubbele belastingheffing en regels ter bestrijding van heffingslacunes. Voorts regelt het Verdrag de onderlinge uitwisseling van gegevens. De in het Verdrag neergelegde regelingen weerspiegelen een resultaat dat in het licht van de over en weer naar voren gebrachte wensen als evenwichtig kan worden beschouwd en waarin op bevredigende wijze rekening is gehouden met de belangen van Nederlandse burgers en bedrijven.

De door Nederland naar voren gebrachte wensen konden bij de onderhandelingen grotendeels worden verwezenlijkt. Het bijgevoegde Toetsschema Fiscaal Verdragsbeleid 2011 geeft hierin inzicht. In de rechter kolom van het toetsschema zijn de paragraafnummers uit deze toelichting opgenomen die corresponderen met de desbetreffende onderdelen van het schema.

Hierna zal nog worden ingegaan op de voornaamste eigenschappen van het Ethiopische belastingstelsel en op de bijzondere positie van Ethiopië als ontwikkelingsland.

I.2.2. Belastingstelsel Ethiopië

Ethiopië 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 btw (15%) en de voornaamste directe belasting is de *Income Tax*. Deze laatste belasting valt onder de reikwijdte van het Verdrag en is neergelegd in de 'Income Tax Proclamation Nr. 286/2002'. Deze belasting geldt zowel voor natuurlijke personen als rechtspersonen. Deze wet onderscheidt verschillende categorieën inkomsten, elk met een eigen tariefstructuur ('schedules'). Ethiopië belast inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid en uit onroerende zaken (huur) progressief, met een maximumtarief van 35%. Ondernemingswinsten worden in de regel belast tegen een statutair tarief van 30%. Er bestaat geen regeling ter voorkoming van economische dubbele belasting in deelnemingsverhoudingen, zoals een deelnemingsvrijstelling. De belastinggrondslag voor deze belastingen bestaat uit het wereldinkomen.

[4] Zie un.org/esa/ffd/tax/unmodel.htm

Daarnaast kent Ethiopië een aantal bronbelastingen, onder andere op dividenden (10%), interest (5%), royalty's (5%); inkomsten uit technische dienstverlening (10%), kansspelen (15%) en onroerende zaken (15%).

De combinatie van indirecte en directe belastingen geeft Ethiopië een brede basis voor de belastingheffing. Ook de belastinggrondslag binnen de Income Tax is breed. Dit verklaart de relatief lage Ethiopische belastingtarieven. Vooral de relatief lage bronbelastingtarieven op interest en royalty's vallen daarbij op.

I.2.3. De positie van Ethiopië als ontwikkelingsland

Volgens de categorisatie van het 'Development Assistance Committee' van de OESO behoort Ethiopië tot de categorie *least developed countries*. Ten aanzien van deze categorie landen is Nederland bereid af te wijken van de reguliere verdragsinzet zoals die wordt gevolgd in onderhandelingen met ontwikkelde landen. Echter, in bilaterale onderhandelingen is vanzelfsprekend mede bepalend de inzet van de verdragspartner zelf. In onderhandelingen met uiteenlopende andere landen heeft Ethiopië weliswaar om opname van onderdelen van het VN-modelverdrag gevraagd, maar er is duidelijk een patroon te ontdekken dat Ethiopië niet aan alle onderdelen van het VN-modelverdrag vasthoudt.

In de Nederlandse onderhandelingen met Ethiopië is rekening gehouden met deze omstandigheid, te meer om in Ethiopië een gelijk speelveld te garanderen tussen werknemers en ondernemers uit Nederland en uit andere landen waarmee Ethiopië een belastingverdrag heeft gesloten of gaat sluiten.

Tevens is bij de voorbereiding van de onderhandelingen met Ethiopië uitdrukkelijk aandacht besteed aan het signaleren van eventuele risico's op verdragsmisbruik. Door in het Verdrag in veel gevallen de integrale bronheffingen van Ethiopië te handhaven is het risico op verdragsmisbruik in de vorm van *treaty shopping* ten aanzien van de bronheffingen geminimaliseerd. Daarnaast wijkt het Verdrag naar verwachting nauwelijks af van de verdragen die Ethiopië de komende tijd zal sluiten, zodat het niet waarschijnlijk is dat inwoners van derde staten zullen pogen met een kunstmatige constructie aanspraak te maken op de voordelen van het Verdrag. Ten slotte heeft de Ethiopische overheid via nationale wet- en regelgeving op allerlei terreinen verregaande mogelijkheden om grensoverschrijdende kapitaalstromen te reguleren en waar nodig ook eventueel verdragsmisbruik te voorkomen. Gezien deze omstandigheden bestaan in de relatie tussen Nederland en Ethiopië voldoende waarborgen en omstandigheden die het risico op verdragsmisbruik minimaliseren.

I.3. Budgettaire aspecten

De budgettaire gevolgen van het Verdrag zullen naar verwachting per saldo neutraal zijn. Voor het Nederlandse bedrijfsleven zal het Verdrag bij bestaande en nieuwe activiteiten en investeringen in Ethiopië positief uitwerken. De grenzen van de heffingsbevoegdheden van beide landen zijn duidelijk vastgelegd en er is een goede grondslag gelegd voor overleg en geschillenbeslechting in die situaties waarin toepassing van het Verdrag desalniettemin tot problemen zou kunnen leiden.

I.4. Inbreng van derden

Het ministerie van Financiën heeft via de gebruikelijke jaarlijkse nieuwsberichten de onderhandelingen met Ethiopië onder de aandacht gebracht en belanghebbenden verzocht de voor hen van belang zijnde aangelegenheden kenbaar te maken. Enkele belanghebbenden hebben opmerkingen gemaakt die zijn gebruikt bij de (voorbereiding) van de onderhandelingen.

I.5. Koninkrijkspositie

Het Verdrag zal, wat het Koninkrijk der Nederlanden betreft, gelden voor het Europese deel van Nederland en het Caribische deel van Nederland. Daarmee is rekening gehouden met de op 10 oktober 2010 doorgevoerde staatkundige hervorming van het Koninkrijk, zoals ook beschreven in Bijlage III bij de NFV 2011. De overige landen in het Koninkrijk zijn fiscaal autonoom en kunnen zelfstandig besluiten al dan niet in onderhandeling te treden met Ethiopië ten einde te komen tot een belastingverdrag.

II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

II.0. Titel en preambule

Dit Verdrag geldt voor belastingen naar het inkomen en niet voor belastingen naar het vermogen. Ethiopië kent evenals Nederland geen vermogensbelasting en derhalve bestond er geen noodzaak om de reikwijdte van dit Verdrag eveneens belastingen naar het vermogen te laten omvatten.

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

Artikel 1 beschrijft de persoonlijke werkingssfeer van het Verdrag: alleen personen die inwoner zijn van een Verdragsluitende Staat of van beide Staten kunnen een beroep doen op het Verdrag. De uitdrukkingen “persoon” en “inwoner” worden vervolgens ieder afzonderlijk omschreven in artikel 3, eerste lid, en artikel 4 van het Verdrag.

Niettegenstaande artikel 1 van het Verdrag zijn de Verdragsluitende Staten in artikel I van het Protocol overeengekomen dat de bevoegde autoriteiten van de beide Verdragsluitende Staten in onderling overleg kunnen bepalen in hoeverre een inwoner van een van de Verdragsluitende Staten, die van een bijzondere regeling gebruik maakt, geen aanspraak kan maken op de voordelen van het Verdrag.

Ten tijde van de onderhandelingen bestonden in Ethiopië geen bijzondere regimes die een risico op verdragsmisbruik meebrengen. Ethiopië kent bijvoorbeeld wel *tax holidays*, zie hierna in onderdeel II.21.1, maar gezien de reikwijdte van deze vrijstellingen en de fiscale en financiële infrastructuur van Ethiopië ligt verdragsmisbruik niet voor de hand.

Bij briefwisseling van [datum ondertekening] (hierna: ‘de briefwisseling’) is vastgelegd dat de vrijgestelde beleggingsinstelling in de zin van artikel 6a Wet op de Vennootschapsbelasting 1969 wordt aangewezen als een bijzondere regeling. Op beleggingsinstellingen die van deze bijzondere regeling gebruik maken, vinden de voordelen van de artikelen 10, 11, 12, 13, 21 en 22 van het

Verdrag geen toepassing. Dit betekent onder meer dat een in Nederland gevestigde vrijgestelde beleggingsinstelling voor dividendeninkomsten afkomstig uit Ethiopië geen aanspraak kan maken op vermindering van belasting in Ethiopië op grond van het Verdrag. Dit is in lijn met het beleid zoals opgenomen in onderdeel 2.2.1. van de NFV 2011 en hiermee is tevens uitvoering gegeven aan de motie-Omtzigt/Van Vliet.[5]

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

In het eerste lid is de materiële werkingssfeer van het Verdrag neergelegd. Deze bepaling komt vrijwel overeen met het eerste lid van artikel 2 uit het OESO-modelverdrag en het VN-modelverdrag, met dien verstande dat in de onderhavige bepaling geen verwijzing is opgenomen naar belastingen naar het vermogen omdat beide landen geen vermogensbelasting heffen.

Ook het tweede lid stemt overeen met het bepaalde in het tweede lid van artikel 2 van het OESO- en het VN -modelverdrag, afgezien van, wederom, het ontbreken van de verwijzing naar belastingen naar het vermogen.

Het derde lid bevat een opsomming van de Ethiopische en Nederlandse belastingen waarop het Verdrag van toepassing is. Voor Nederland zijn zowel de belastingen die van toepassing zijn in Nederland in Europa als de relevante belastingen van Caribisch Nederland opgenomen.

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

II.3. Algemene begripsbepalingen (artikel 3 en Protocol artikel III)

Artikel 3 bevat definities voor uitdrukkingen die in het Verdrag voorkomen. Volgens het eerste lid, onderdeel a, wordt onder de uitdrukkingen “een Verdragsluitende Staat” en “de andere Verdragsluitende Staat” afhankelijk van de context verstaan Nederland of Ethiopië. Vervolgens definieert onderdeel b de uitdrukking “Nederland”. Volgens deze bepaling wordt daaronder verstaan het in Europa gelegen deel van Nederland en het Caribische deel van Nederland (de BES eilanden).

Het tweede lid van artikel 3 bevat een algemene regel voor de uitleg van uitdrukkingen die niet in het Verdrag voorkomen: daaraan wordt de betekenis toegekend die deze uitdrukkingen hebben volgens de belastingwetgeving van de Verdragsluitende Staat die het Verdrag toepast, tenzij de context van het Verdrag anders vereist.

In onderdelen k en l zijn definities opgenomen die niet voorkomen in het OESO-modelverdrag en het VN-modelverdrag. Onderdeel k definieert de uitdrukking “pensioenfonds”, welke uitdrukking wordt gebezigd in artikel 10, tweede lid, onderdeel c, subonderdeel ii, (dividendbelasting) en artikel 23, zesde lid, (non-discriminatie pensioenbijdragen) van het Verdrag. Gekozen is voor een ruime definitie

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

om aan te sluiten bij de aard en eigenschappen van zowel Nederlandse als Ethiopische (huidige en toekomstige) pensioenfondsen. Vereist is in ieder geval dat sprake is van een fonds dat hoofdzakelijk voorziet in pensioen- of ouderdomsuitkeringen, dat is erkend en waarop toezicht wordt gehouden volgens de regelgeving van één van de Verdragsluitende Staten. Onderdeel l geeft een definitie van de uitdrukking “erkende effectenbeurs”, waaronder onder meer alle effectenbeurzen in de Europese Economische Ruimte vallen, alsmede de toekomstige effectenbeurzen in Ethiopië. De definitie van deze uitdrukking is van belang voor de interpretatie van artikel 13, derde lid, van het Verdrag (vervreemdingswinsten onroerendezaakvennootschappen).

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

Het Verdrag voorziet in een oplossing voor vragen over de verdragstoepassing, door de bepaling in artikel I, tweede lid, van het Protocol. Hierin is op verzoek van Nederland bepaald dat in geval van kwalificatieverschillen met betrekking tot lichamen de bevoegde autoriteiten, na onderling overleg, zodanige maatregelen nemen dat dubbele belasting of dubbele vrijstelling als gevolg van toepassing van het Verdrag wordt voorkomen. De bepaling biedt een dynamische oplossing, als voorkeur boven een statische opsomming van entiteiten in het verdrag zelf.

Als sluitstuk met betrekking tot in het verdrag gehanteerde uitdrukkingen en kwalificatieverschillen is in artikel III van het Protocol neergelegd dat indien bij de verdragstoepassing wederzijdse overeenstemming is bereikt in het kader van een onderlinge overlegprocedure, de gevonden oplossing niet alleen bindend is voor de desbetreffende zaak maar ook voor gelijke gevallen.

II.4. Woonplaats (artikel 4 en Protocol artikelen II en IV)

In het eerste lid is omschreven wie voor de toepassing van het Verdrag geacht wordt inwoner te zijn van een Verdragsluitende Staat. De omschrijving komt woordelijk overeen met het eerste lid van artikel 4 van het OESO- en het VN-modelverdrag. Volgens deze omschrijving is een persoon inwoner van een Verdragsluitende Staat indien hij aldaar op grond van woonplaats, verblijf, plaats van leiding, of enige andere soortgelijke omstandigheid belastingplichtig is (“liable to tax”). In artikel II van het Protocol is vastgelegd dat een lichaam geacht wordt inwoner te zijn van Nederland respectievelijk Ethiopië indien het lichaam volgens de relevante heffingswetten van de desbetreffende Verdragssluitende Staat beschouwd wordt als inwoner en het door dat lichaam genoten inkomen niet rechtstreeks wordt toegerekend aan de belanghebbende bij dat lichaam. Een en ander is een invulling

van het in Onderdeel 2.2.1 van de NFV 2011 toegelichte streven te voorzien in verdragsbescherming voor lichamen die vallen onder vrijstelling van winstbelasting.

Daarnaast is, zoals bij de toelichting op artikel 1 en artikel II Protocol reeds aangegeven, in de briefwisseling de vrijgestelde beleggingsinstelling in de zin van artikel 6a Wet op de Vennootschapsbelasting 1969 aangewezen als een bijzondere regeling, met als gevolg dat voor deze beleggingsinstellingen geen aanspraak bestaat op een aantal verdragsvoordelen.

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

Artikel 4, tweede lid, bevat regels om te bepalen van welk land een natuurlijke persoon met een dubbele woonplaats geacht wordt inwoner te zijn voor de toepassing van het belastingverdrag. Aangesloten wordt bij zijn duurzaam tehuis, het middelpunt van zijn levensbelangen of zijn gewoonlijk verblijf, respectievelijk zijn nationaliteit. Indien op grondslag van deze factoren geen uitsluitsel wordt verkregen, zullen de bevoegde autoriteiten in wederzijds overleg bepalen waar deze persoon inwoner is.

Artikel 4, derde lid, van het Verdrag bevat een bepaling die dient als de zogenoemde “corporate tie breaker”. Op basis van deze bepaling wordt conform het OESO- en het VN-model-verdrag een lichaam dat inwoner is van beide Verdragsluitende Staten geacht inwoner te zijn van het land waar de feitelijke leiding van het lichaam is gevestigd.

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

Het artikel betreffende de vaste inrichting komt in grote lijnen overeen met de bepaling uit het OESO-modelverdrag en is in lijn met de inzet van onderdeel 2.6.2 van de NFV 2011. Wel zijn enkele zaken overeengekomen die hier inhoudelijk van afwijken, zoals in het navolgende zal worden toegelicht. In het eerste lid is overeenkomstig het OESO- en VN-modelverdrag 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 het tweede lid is vervolgens bepaald dat de uitdrukking ‘vaste inrichting’ in het bijzonder omvat een plaats waar leiding wordt gegeven, zoals een filiaal, een kantoor, een fabriek, winkel, een werkplaats, een mijn, olie- of gasbron, groeve of enige andere plaats waar natuurlijke rijkdommen worden gewonnen. Op verzoek van Ethiopië bevat deze opsomming enkele toevoegingen (onderdelen e, g en h) ten opzichte van het OESO- en VN-modelverdrag.

Ingevolge het derde lid omvat de uitdrukking ‘vaste inrichting’, in overeenstemming met het OESO-modelverdrag 2008, tevens de uitvoering van bouwwerken en constructieprojecten. Op verzoek van Ethiopië is voor de uitvoering van bouwwerken en constructieproject een termijn opgenomen van zes maanden. Deze termijn is in overeenstemming met de bepaling voor vaste inrichtingen in het VN-modelverdrag. In het kader van de onderhandelingen heeft Nederland met deze wens van Ethiopië ingestemd. Overeenkomstige bepalingen, waarbij de termijn verschilt van de termijn in het OESO-modelverdrag 2008, zijn door Nederland tevens overeengekomen in de verdragsrelatie met onder meer Hongkong (Trb. 2010, 198), Jordanië (Trb. 2007, 22), Koeweit (Trb.

2001, 126), Korea (Trb. 1979, 13), Maleisië (Trb. 1988, 27), Mexico (Trb. 1993, 160), Pakistan (Trb. 1982, 63), Portugal (Trb. 1999, 180), Singapore (Trb. 1971, 95).

In onderdeel 2.6.3 van de NFV 2011 is aangegeven dat Nederland er naar streeft in een verdrag op te nemen dat Nederland, in afwijking van de hoofdregel van het OESO-modelverdrag, eerder een heffingsrecht heeft over de winst behaald met werkzaamheden buitengaats. Dit hoeft niet in een apart artikel, maar volstaan kan worden met een specifieke regeling in artikel 5. Overeenkomstig deze uitgangspunten is in het vierde lid neergelegd dat Nederland via een uitbreiding van het begrip vaste inrichting het heffingsrecht mag uitoefenen over winst behaald met werkzaamheden buitengaats die verband houden met de opsporing en winning van natuurlijke rijkdommen, indien deze werkzaamheden in een twaalfmaandsperiode 30 dagen of langer in beslag nemen.

Ingevolge het vijfde lid wordt de uitdrukking 'werkzaamheden buitengaats' voor de toepassing van het derde lid geacht niet te omvatten:

a. (een combinatie van) activiteiten als bedoeld in het zevende lid;

b. werkzaamheden die worden verricht met schepen die primair zijn ontworpen voor het verrichten van sleep- of ankerwerkzaamheden en andere activiteiten, verricht door dergelijke schepen; en

c. het vervoer van voorraden en personeel door schepen of luchtvaartuigen in internationaal verkeer.

Deze uitzonderingen, die zijn terug te voeren op het belastingverdrag met Zweden, dienen aldus te worden opgevat dat geen vaste inrichting aanwezig wordt geacht indien buitengaats uitsluitend dergelijke werkzaamheden worden verricht. Worden echter dergelijke werkzaamheden door de onderneming of, in gelieerde verhoudingen, door de verbonden vennootschappen verricht naast de 'hoofdwerkzaamheden', dan worden zij in de hoofdwerkzaamheden 'meebetrokken'.

In het zesde lid is neergelegd dat bij elkaar behorende activiteiten van meerdere verbonden ondernemingen samengeteld kunnen worden om te bepalen of de tijdsdrempel van het vierde lid, in relatie met het vijfde lid, overschreden is.

In het zevende lid is een aantal situaties omschreven waarin geen vaste inrichting aanwezig wordt geacht. Het gemeenschappelijke kenmerk van deze situaties is dat het daarbij gaat om het aanhouden of gebruiken van een vaste bedrijfsinrichting waarin uitsluitend activiteiten van voorbereidende aard of met het karakter van hulpwerkzaamheid worden verricht. Ten opzichte van het OESO- en VN-modelverdrag zijn op verzoek van Ethiopië de onderdelen d, e en f ingevoegd omdat Ethiopië graag deze activiteiten uitgeoefend wil zien in Ethiopië en daarom uitdrukkelijk wilde bevestigen dat deze activiteiten niet tot belastingplicht voor de winstbelasting zullen leiden.

Wanneer een voor een onderneming werkzame persoon, anders dan een onafhankelijke vertegenwoordiger in de zin van het negende lid, gemachtigd is namens die onderneming in een Verdragsluitende Staat overeenkomsten af te sluiten en dat recht aldaar gewoonlijk uitoefent, wordt die onderneming volgens het achtste lid overeenkomstig het OESO-modelverdrag, geacht in die jurisdictie een vaste inrichting te hebben voor alle werkzaamheden die deze persoon voor haar verricht, behalve in de situatie dat deze werkzaamheden kwalificeren als activiteiten in de zin van het zevende lid.

In de eerste volzin van het negende lid is overeenkomstig het OESO- en VN-modelverdrag bepaald dat een onderneming niet wordt geacht een vaste inrichting in een Verdragsluitende Staat te bezitten op grond van de enkele omstandigheid dat zij aldaar zaken doet door middel van een makelaar, een algemeen commissionair of enige andere onafhankelijke vertegenwoordiger, op voorwaarde dat deze personen handelen in de normale uitoefening van hun bedrijf. Op verzoek van Ethiopië is in het tweede lid – overeenkomstig het VN-modelverdrag - bepaald dat een agent die (vrijwel) alleen voor één opdrachtgever werkt, als vaste inrichting van die opdrachtgever wordt aangemerkt. Hierbij moet wel sprake zijn van niet 'arm's length' transacties.

Het tiende lid bepaalt in overeenstemming met het OESO-modelverdrag en het VN-modelverdrag dat de enkele omstandigheid dat een vennootschap die inwoner is van een Verdragsluitende Staat, een dochtervennootschap of een moedervennootschap heeft die in de andere Verdragsluitende Staat is gevestigd, dan wel in die andere Staat door middel van een vaste inrichting of anderszins zaken doet, niet meebrengt dat een van deze vennootschappen een vaste inrichting vormt van de andere vennootschap.

In artikel IV van het Protocol is een bepaling opgenomen krachtens welke het bezit van exploratie- en exploitatierechten, met inbegrip van belangen bij dergelijke rechten, worden aangemerkt als een vaste inrichting die in die jurisdictie is gevestigd. Hiermee wordt zeker gesteld dat inkomsten die uit dergelijke rechten worden verkregen en winst die wordt behaald met de vervreemding van dergelijke rechten, ter belastingheffing toekomen aan de bronstaat. Een vergelijkbare bepaling is door Nederland overeengekomen in de verdragsrelatie met onder andere Macedonië (Trb. 1998, 238), Litouwen (Trb. 1999, 149), Panama (Trb. 2011, 11), Polen (Trb. 2002, 86) en Slovenië (Trb. 2004, 252).

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

Dit artikel volgt het OESO- en VN-modelverdrag. In het eerste lid is bepaald dat inkomsten die een inwoner van een Verdragsluitende Staat verkrijgt uit onroerende zaken (inkomsten uit landbouw- of bosbouwbedrijven daaronder begrepen), die in de andere verdragsluitende jurisdictie zijn gelegen in die andere Staat mogen worden belast.

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

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

Het vierde lid bepaalt dat de bepalingen van het eerste en derde lid ook van toepassing zijn op inkomsten uit onroerende zaken van een onderneming. Omdat een aparte bepaling over

zelfstandige arbeid is overeengekomen (artikel 14), is aan het vierde lid toegevoegd dat dit ook geldt voor onroerende zaken gebezigd voor het verrichten van zelfstandige arbeid.

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

Tijdens de onderhandelingen heeft Nederland ingezet op de 2010-versie van artikel 7 OESO-modelverdrag, maar dit bleek niet acceptabel voor Ethiopië. In het kader van het onderhandelingsresultaat (waarbij Ethiopië de wens voor een "force of attraction"-bepaling liet vallen) is Nederland akkoord gegaan met het opnemen van de 2008-versie van artikel 7 OESO-modelverdrag, met de toevoeging van een anti-discriminatiebepaling in het derde lid.

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

II.8. Internationaal verkeer (artikel 8 en Protocol artikel VIII en IX)

Overeenkomstig het OESO- en VN-modelverdrag en in lijn met het Nederlandse verdragsbeleid (zie onderdeel 2.6.5 NFV 2011) bepaalt het eerste lid dat de winst behaald met de exploitatie van schepen en luchtvaartuigen in internationaal verkeer ter belastingheffing is toegewezen aan de Verdragsluitende Staat waar de werkelijke leiding van de onderneming zich bevindt. Het tweede lid geeft regels voor de situatie waarin de plaats van de werkelijke leiding zich aan boord van een schip bevindt. Ingevolge het derde lid geldt het regime voor scheep- en luchtvaartwinst ook voor voordelen die worden verkregen uit de verhuur van schepen en luchtvaartuigen op basis van verhuur zonder bemanning, mits die voordelen ten opzichte van de winst als bedoeld in het eerste lid van artikel 8 een incidenteel karakter hebben (onderdeel a). Dit regime is, op verzoek van Ethiopië uitgeschreven, onder dezelfde genoemde voorwaarde ook van toepassing verklaard op voordelen verkregen uit het gebruik, het onderhoud of de verhuur van containers en daarmee samenhangende uitrusting voor het vervoer van containers, alsmede voor kaartverkoop van transportdiensten(onderdelen b en c).

Ingevolge het vierde lid valt ontvangen rente die direct verband houdt met de exploitatie van schepen en luchtvaartuigen onder de reikwijdte van artikel 8 en zijn de bepalingen van artikel 11 daarop niet van toepassing. Deze bepaling is in lijn met het OESO-commentaar.

Ingevolge het vijfde lid geldt het bepaalde in het eerste, derde en vierde lid tevens voor winst verkregen uit de exploitatie van schepen en vliegtuigen in internationaal verkeer door middel van participatie in een poolovereenkomst en deelname in een gemeenschappelijk bedrijf of internationaal opererend agentschap. Een dergelijke bepaling is ook opgenomen in de verdragen met Albanië (Tr. 2004, 81), Italië (Trb. 1990, 86), Noorwegen (Trb. 1990, 30) en het Verenigd Koninkrijk (Trb. 2008, 201).

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

Artikel IX van het Protocol beoogt zeker te stellen dat Nederland heffingsbevoegd blijft voor de luchtvaartwinst van KLM, zo lang Nederland een exclusief heffingsrecht heeft ten aanzien van KLM onder het belastingverdrag tussen Nederland en Frankrijk.

II.9. Gelieerde ondernemingen (artikel 9)

Artikel 9 stemt overeen met het Nederlandse verdragsbeleid (zie onderdeel 2.6.4 NFV 2011) en het OESO-modelverdrag en 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 dienen aan te gaan tegen voorwaarden die niet afwijken van transacties die ongelieerde ondernemingen onder dezelfde omstandigheden zouden zijn aangegaan (als er wel afwijkingen zijn, kan er een correctie plaatsvinden). Bij de bepaling of hiervan sprake is, gelden als leidraad de door de OESO opgestelde 'Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations'[6] en de administratieve praktijken van de Verdragsluitende Staten. Deze 'guidelines' vormen een uitwerking van het 'arm's length'-beginsel dat is neergelegd in artikel 9 van het OESO-modelverdrag en dat nader wordt toegelicht in het OESO-commentaar op dat artikel. Op grond van het gestelde in artikel I, onderdeel 1, van het Protocol bij het Verdrag vormt het OESO-commentaar een belangrijke richtlijn bij de uitlegging van de bepalingen van het Verdrag. Deze 'guidelines' zijn derhalve evenzeer relevant voor de uitleg van het onderhavige Verdrag.

Het eerste lid bevat in dit verband de bepaling dat ingeval tussen gelieerde ondernemingen in hun handelsbetrekkingen of financiële betrekkingen voorwaarden worden overeengekomen die afwijken van die welke tussen niet gelieerde ondernemingen zouden worden overeengekomen, de winst die één van de gelieerde ondernemingen zonder deze voorwaarden zou hebben behaald, maar ten gevolge van die voorwaarden niet heeft behaald, in de winst van die onderneming mag worden begrepen en dienovereenkomstig mag worden belast.

Voor het geval een transactie tussen gelieerde ondernemingen leidt tot belastingheffing over een winstcorrectie in de zin van het eerste lid, regelt het tweede lid dat de Verdragsluitende Staat in beginsel op passende wijze het bedrag aan belasting dat aldaar over het bedrag van die winstcorrectie is geheven, zal herzien.

Op verzoek van Nederland is, overeenkomstig het Nederlandse verdragsbeleid, in artikel 9, eerste lid, een zogenoemde 'cost sharing'-bepaling opgenomen voor gelieerde ondernemingen. Deze bepaling verduidelijkt dat de enkele omstandigheid dat gelieerde ondernemingen 'cost sharing'-overeenkomsten (overeenkomsten over de verdeling van kosten) of algemene dienstverleningsovereenkomsten sluiten voor (de toerekening van) kosten van de algemene leiding, algemene beheerskosten, technische en zakelijke kosten, kosten voor onderzoek en ontwikkeling en andere soortgelijke kosten, op zichzelf geen aanleiding vormt om te veronderstellen dat zij in strijd met het beginsel van handelen op zakelijke grondslag ('arm's length'-beginsel), en dus onzakelijk zouden handelen. Deze bepaling laat uiteraard de mogelijkheid onverlet om de in het kader van de 'cost sharing'-overeenkomsten en algemene dienstverleningsovereenkomsten overeengekomen kostenverdeling te toetsen aan het laatstgenoemde beginsel. Nederland streeft er naar een dergelijke

[6] http://www.oecd.org/document/34/0,3746,en_2649_33753_1915490_1_1_1_1,00.html

bepaling in zijn verdragen op te nemen. Een dergelijke bepaling is ook opgenomen in recente verdragen met Azerbeidzjan (Trb. 2008, 202), Hongkong (Trb. 2010, 198), Oman (Trb. 2010, 181), Panama (Trb. 2011, 11), het Verenigd Koninkrijk (Trb. 2008, 201) en Zuid-Afrika (Trb. 2006, 6).

II.10. Dividenden (artikel 10 en Protocol artikelen VI, X, XI en XII)

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

Het tweede lid wijst echter ook een heffingsrecht toe aan de vestigingsstaat van het dividenduitkerende lichaam. Volgens het tweede lid dient deze Staat zijn heffingsrecht te beperken tot een maximumpercentage van het bruto dividend indien de uiteindelijk gerechtigde tot het dividend inwoner is van de andere Verdragsluitende Staat. In onderdeel a is bepaald dat dit maximumpercentage 10% bedraagt, indien het dividend uitkerende lichaam een inwoner is van Ethiopië. Hiermee is op verzoek van Ethiopië aansluiting gezocht bij het nationale dividendbelastingtarief van Ethiopië van 10%. In onderdeel b is bepaald, dat het maximumpercentage 15% bedraagt, indien het dividend uitkerende lichaam een inwoner is van Nederland, waarmee aangeknoopt is bij het Nederlandse dividendbelastingtarief conform onderdeel 2.2.7 van de NFV 2012. Op grond van onderdeel c bedraagt het maximumpercentage echter 5%:

i) indien de uiteindelijk gerechtigde een in de andere staat gevestigde vennootschap is, die direct minimaal 10% van de aandelen in de dividend uitkerende vennootschap bezit; of

ii) indien de uiteindelijk gerechtigde tot het dividend een pensioenfonds zoals is, zoals gedefinieerd in artikel 3, eerste lid, onderdeel k van het Verdrag.

Ethiopië wilde het verlaagde tarief van onderdeel c slechts overeenkomen indien vastgelegd werd dat voldaan moest zijn aan een aantal voorwaarden. Ten aanzien van subonderdeel i was Ethiopië bereid zijn nationale dividendbelastingtarief voor dividenden te verlagen in deelnemingssituaties, mits zeker gesteld is dat Nederland in de hoofdregel niet bijheft over in Ethiopië uitgekeerde deelnemingsdividenden. Daarom is in het eerste lid van artikel X van het Protocol vastgelegd dat het verlaagde tarief over deelnemingsdividenden, zoals vastgelegd in onderdeel b van het tweede lid, geldt zo lang in Nederland de deelnemingsvrijstelling bestaat. Dezelfde logica is van toepassing op het verlaagde tarief voor pensioenfondsen. In het Nederlandse fiscale stelsel zijn pensioenfondsen –mits zij voldoen aan de daarvoor gestelde criteria- vrijgesteld van vennootschapsbelasting. Om dubbele belasting te verminderen was Ethiopië bereid om dividenduitkeringen aan pensioenfondsen lager te belasten en zodoende fiscale belemmeringen voor investeringen door pensioenfondsen te verlagen. In het tweede lid van artikel X van het Protocol is daarom vastgelegd dat de afgesproken verlaging van dividendbelasting bij uitkeringen aan pensioenfondsen geldt, zo lang het Nederlandse fiscale stelsel de genoemde vrijstelling voor pensioenfondsen kent.

In afwijking van het reguliere Nederlandse verdragsbeleid heeft Nederland ingestemd geen uitsluitende woonstaatheffing voor deelnemingsdividenden overeen te komen. Dit past in het beleid van Nederland om in relatie tot ontwikkelingslanden hogere bronheffingen te accepteren, zoals ook uiteengezet in onderdeel 2.2.7 van de NFV 2011. Het overeengekomen tarief van 5% stemt overeen

met het tarief voor deelnemingsdividenden dat Ethiopië conform zijn huidige verdragsbeleid pleegt op te nemen in verdragen.

Ingeval bij de betaling van de dividenden geen rekening is gehouden met de bepalingen van het tweede en derde lid, kan de uiteindelijke gerechtigde tot de dividenden de bevoegde autoriteiten van de Verdragsluitende Staat waaruit de dividenden afkomstig zijn, verzoeken teruggaaf te verlenen van de te veel geheven belasting. In artikel XI van het Protocol is bepaald dat dergelijke verzoeken ingediend moeten worden binnen vijf jaar na afloop van het kalenderjaar waarin de belasting is geheven.

Ingevolge het derde lid kunnen de bevoegde autoriteiten van de Verdragsluitende Staten bij dit Verdrag in onderlinge overeenstemming uitvoeringsvoorschriften vaststellen voor de wijze van toepassing van de beperking van de heffing van bronheffing, zoals neergelegd in het tweede en derde lid. Nederland heeft tijdens de onderhandelingen aangegeven dat ter invulling voor deze bepaling wat Nederland betreft in de hoofdregel volstaan kan worden met de universele uitvoeringsvoorschriften inzake belastingverdragen.[7]

In het vierde lid is, in overeenstemming met het OESO- en het VN-modelverdrag, vastgelegd dat de bepalingen van het tweede lid de belastingheffing over de winst, waaruit de dividenden worden betaald, onverlet laten.

In het vijfde lid is de gebruikelijke definitie van dividenden opgenomen. Deze definitie komt overeen met de definitie in het OESO- en het VN-modelverdrag. Bovendien is in artikel XII van het Protocol bepaald dat inkomsten die worden genoten bij de inkoop van aandelen of de (gedeeltelijke) liquidatie van een vennootschap, voor toepassing van het Verdrag uitdrukkelijk worden aangemerkt als dividend en niet als vermogenswinst. Dit streven is een invulling van het in onderdeel 2.9 van de NFV 2011 uiteengezette beleid.

In het zesde lid is, in overeenstemming met het OESO- en het VN-modelverdrag, bepaald dat niet de bepalingen van het eerste, tweede, en achtste lid, maar de bepalingen van artikel 7 of artikel 14 van toepassing zijn met betrekking tot dividenden die worden betaald op aandelen die behoren tot het bedrijfsvermogen van een vaste inrichting of vast middelpunt waarover de uiteindelijke gerechtigde tot dividenden beschikt in de Verdragsluitende Staat waarvan het lichaam dat de dividenden betaalt, inwoner is.

In het zevende lid is conform het OESO- en het VN-modelverdrag het verbod tot extraterritoriale belastingheffing vastgelegd. Dit verbod houdt kort gezegd in dat een Verdragsluitende Staat geen belasting mag heffen over winsten uitgekeerd door een in de andere Verdragsluitende Staat gevestigde vennootschap, ook al bestaan deze winsten uit voordelen of inkomsten die uit die andere Verdragsluitende Staat afkomstig zijn. De andere Verdragsluitende Staat mag wel heffen voor zover de aandelen in het winst uitkerende lichaam zijn toe te rekenen aan een aldaar gelegen vaste inrichting.

In het achtste lid is op verzoek van Nederland een bepaling opgenomen voor dividenden ontvangen door aanmerkelijkbelanghouders. Deze bepaling moet in samenhang worden bezien met artikel 13, zesde lid, van het Verdrag inzake vermogenswinsten op aanmerkelijkbelangaandelen. Conform het Nederlandse verdragsbeleid zet Nederland door middel van het zogenoemde

[7] Universele Nederlandse uitvoeringsvoorschriften inzake belastingverdragen uitgezonderd die met de Verenigde Staten van Amerika van 25 januari 2012, nr. DGB2012/19M, *Strcrt.* 2012, 2567.

“aanmerkelijkbelangvoorbehoud” erop in na emigratie van de aanmerkelijkbelanghouder een heffingsrecht over dividenden respectievelijk vermogenswinsten uit aanmerkelijk belang te behouden ten belope van voor de emigratie gevormde winstreserves. Deze bepaling staat Nederland toe zijn nationale tarief van 25% toe te passen, in plaats van het in tweede lid neergelegde maximumtarief van 15%. Het aanmerkelijkbelangvoorbehoud heeft als achtergrond de wens van Nederland om het ontgaan van belasting tegen te gaan over de winst behaald met de vervreemding van aanmerkelijkbelangaandelen. Dividenden maken naar Nederlands nationaal recht als “reguliere voordelen” ook deel uit van het inkomen uit aanmerkelijk belang. Indien een aanmerkelijkbelanghouder na emigratie reguliere voordelen geniet, wordt deze – onder verrekening van de geheven dividendbelasting – als buitenlands belastingplichtige belast. Teneinde dubbele Nederlandse heffing over dezelfde winstreserves te voorkomen, wordt de belasting, die wordt geheven over reguliere voordelen, overigens afgeboekt op de bij emigratie opgelegde conserverende aanslag. Ethiopië belast zowel dividenden uit als vervreemdingswinsten op buitenlandse aandelen, waardoor het niet nodig was om het reguliere aanmerkelijkbelangvoorbehoud uit te breiden, zoals omschreven in onderdeel 2.2.9 van de NFV 2011.

II.11. Interest (artikel 11 en Protocol artikel VI en XI)

Ingevolge het eerste lid mag interest die opkomt in één van beide Verdragsluitende Staten en wordt betaald aan een inwoner van de andere Staat, in die andere Staat worden belast. Het tweede lid wijst echter ook een heffingsrecht toe aan de Staat waarin de interest opkomt. Volgens het tweede lid dient deze Staat zijn heffingsrecht te beperken tot een maximumpercentage van 5% van de bruto interest indien de uiteindelijk gerechtigde tot de interest inwoner is van de andere Verdragsluitende Staat.

Nederland wijkt hiermee ten faveure van Ethiopië af van zijn reguliere verdragsbeleid. Nederland heft zelf geen bronbelasting over interest en streeft in de hoofdregel naar een uitsluitende woonstaatheffing voor interest, zoals onder meer uiteengezet in onderdeel 2.8.1. van de NFV 2011. Deze afwijking vindt zijn rechtvaardiging in het bijzondere beleid dat geldt voor ontwikkelingslanden, waarbij een beperkte bronheffing op interest en royalty’s wordt geaccepteerd. Met het opnemen van het maximumpercentage van 5% in het tweede lid is gewaarborgd dat Ethiopië zijn nationaalrechtelijke bronheffing van 5% kan blijven effectueren in geval van interestbetalingen aan uiteindelijk gerechtigden in Nederland.

Zoals gebruikelijk is evenwel een aantal uitzonderingen geformuleerd voor onder meer interest opkomend uit leningen die een relatie hebben met de overheid. Indien een lening tot stand is gekomen met hulp van middelen of garantie van de overheid of van een aan de overheid gelieerde instelling, dan is het in het verlengde van het beginsel van staatsimmuniteit gebruikelijk dat de bijbehorende interestbetalingen niet getroffen worden door een bronbelasting.

Ingevolge het vierde lid kunnen de bevoegde autoriteiten van de Verdragsluitende Staten bij dit Verdrag in onderlinge overeenstemming uitvoeringsvoorschriften vaststellen voor de wijze van toepassing van de beperking van de heffing van bronheffing, zoals neergelegd in het tweede en derde lid.

Het vijfde lid bevat de omschrijving van de uitdrukking “interest”. Deze omschrijving is gelijk aan de omschrijving die in artikel 11, derde lid, van het OESO- en het VN-modelverdrag wordt gegeven.

In het zesde lid is, in overeenstemming met het OESO- en het VN-modelverdrag, bepaald dat niet de bepalingen van het eerste lid, maar de bepalingen van artikel 7 of artikel 14 van toepassing zijn met betrekking tot interest die wordt betaald op schuldvorderingen die behoren tot het bedrijfsvermogen van een vaste inrichting of vast middelpunt waarover de uiteindelijke gerechtigde (tot die interest) beschikt in de Verdragsluitende Staat van waaruit de interest wordt betaald.

Vervolgens is in het zevende lid in overeenstemming met het OESO- en het VN-modelverdrag vastgelegd uit welke Verdragssluitende Staat interest geacht wordt afkomstig te zijn.

Ten slotte is in het achtste lid, eveneens in overeenstemming met het OESO- en het VN-modelverdrag, bepaald dat de bepalingen van artikel 11 slechts van toepassing zijn voor zover de op een schuldvordering betaalde interest overeenkomt met de interest die tussen onafhankelijke partijen overeengekomen zou zijn, alsmede dat het bovenmatige gedeelte van die interest in het voorkomende geval, rekening houdende met de overige bepalingen van het Verdrag, belastbaar is overeenkomstig de nationale wetgeving van ieder van de Verdragsluitende Staten.

II.12. Royalty’s (artikel 12 en Protocol artikelen VI en XI)

Ingevolge het eerste lid mogen royalty’s die opkomen in één van beide Verdragsluitende Staten en die worden betaald aan een inwoner van de andere Staat, in die andere Staat worden belast. Het tweede lid wijst echter ook een heffingsrecht toe aan de Staat waarin de interest opkomt. Volgens het tweede lid dient deze Staat zijn heffingsrecht te beperken tot een maximumpercentage van 5% van de bruto royalty’s indien de uiteindelijk gerechtigde tot de royalty’s inwoner is van de andere Verdragsluitende Staat.

Nederland wijkt hiermee net als bij interest ten faveure van Ethiopië af van zijn reguliere verdragsbeleid. Zoals al is aangegeven met verwijzing naar onderdeel 2.8.1. van de NFV 2011 geldt voor ontwikkelingslanden dat Nederland een grotere bereidheid heeft, in afwijking van het verdragsbeleid in overige gevallen, om een bronheffing over interest en royalty’s overeen te komen. Dit betekent dus ook een afwijking van artikel 12, eerste lid, van het OESO-modelverdrag en het toestaan van een bronheffing conform het VN-modelverdrag. Met het opnemen van het maximumpercentage van 5% in het tweede lid is gewaarborgd dat Ethiopië zijn nationaalrechtelijke royaltybelasting van 5% kan blijven effectueren in geval van royaltybetalingen aan uiteindelijk gerechtigden in Nederland.

Het vierde lid bevat de omschrijving van de uitdrukking “royalty’s”. Deze omschrijving is gebaseerd op de omschrijving die in artikel 11, derde lid, van het OESO-modelverdrag wordt gegeven, waaraan enkele onderdelen van artikel 11, derde lid, van het VN-modelverdrag zijn toegevoegd. In de eerste plaats gaat het om referentie aan “computer software”, opgenomen als *species* van “copyright of literary, artistic or scientific work”. De Verdragssluitende Staten hebben hierbij niet voor ogen een uitbreiding ten opzichte van de gebruikelijke definitie van “royalty’s” te realiseren. Indachtig het OESO-commentaar inzake software en royalty’s betekent dit onder andere dat niet beoogd is een vergoeding voor gebruik van een softwarelicentie te beschouwen als royalty in de zin van artikel 12 van het Verdrag. In de tweede plaats zijn de woorden “and films or tapes for radio or television broadcasting,

transmission of every kind to the public" toegevoegd. Ook hiermee is geen afwijking beoogd van de gebruikelijke royaltydefinitie. In de royaltydefinitie is overigens geen uitbreiding opgenomen die tot gevolg zou hebben dat vergoedingen voor (het recht op) gebruik van handelsuitrusting of wetenschappelijke uitrusting onder artikel 12 van het Verdrag vallen.

In aansluiting op artikel 11, zevende lid, van het Verdrag en conform het OESO- en het VN-modelverdrag, is in artikel 12, zesde lid, vastgelegd uit welke Verdragsluitende Staat royalty's geacht worden afkomstig te zijn. Bovendien is in het zevende lid overeenkomstig het OESO- en het VN-modelverdrag een bepaling opgenomen die de mogelijkheid openlaat over te gaan tot herkwalificatie indien en voor zover de royaltybetaling niet op "arm's length"-basis geschiedde.

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

In het eerste lid is conform het OESO- en het VN-modelverdrag neergelegd dat bij een door een inwoner van de ene Verdragsluitende Staat behaalde vermogenswinst met een onroerende zaak gelegen in de andere Staat, het heffingsrecht is toegewezen aan de Staat waar de onroerende zaak is gelegen.

In het tweede lid is, conform het OESO- en het VN-modelverdrag, verwoord 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 van die onderneming in de andere Verdragsluitende Staat, mogen worden belast in de staat waar de vaste inrichting is gevestigd. Hetzelfde is het geval ten aanzien van roerende zaken die zijn toe te rekenen tot het vermogen van een vast middelpunt.

Met betrekking tot zogeheten onroerendezaakvennootschappen is op voorstel van Ethiopië en in lijn met het OESO- en het VN-modelverdrag in het derde lid bepaald dat vermogenswinsten behaald met de verkoop van aandelen in deze vennootschappen door een inwoner van één van de Verdragsluitende Staten, ter heffing zijn toegewezen aan de Verdragsluitende Staat waarin de onroerende zaak is gelegen (de 'situsstaat'). Zoals is verwoord in onderdeel 2.9.2. van de NFV 2011 wil Nederland echter zoveel mogelijk vasthouden aan de hoofdregel die het heffingsrecht over winsten behaald met de vervreemding van aandelen toewijst aan de woonstaat, ongeacht de aard van de vermogensbestanddelen van de vennootschap. In lijn met het verdragsbeleid om in relatie tot ontwikkelingslanden meer bronstaatheffingsrechten toe te staan, is een afwijking van deze hoofdregel in relatie tot Ethiopië gerechtvaardigd. Wel is in lijn met de NFV 2011 met Ethiopië een aantal inperkingen van dit heffingsrecht overeengekomen. De bepaling is daarom slechts van toepassing op aandelenbelangen van ten minste 50%. Tevens is bepaald dat pas sprake is van een onroerendezaakvennootschap indien ten minste 50% van de waarde van de aandelen wordt bepaald door de onderliggende onroerend zaak, waarbij de onroerende zaak waarin de aandeelhouder zijn onderneming uitoefent buiten beschouwing wordt gelaten. Beursgenoteerde vennootschappen en vervreemdingsvoordelen opgekomen tijdens een bedrijfsreorganisatie zijn van de werkingssfeer van dit artikellid uitgesloten. Nederland is een dergelijke bepaling al eerder overeengekomen in andere belastingverdragen, zoals Albanië, (*Trb.* 2004, 281); Canada, (*Trb.*1986, 65); Slovenië, (*Trb.* 2004, 252); het Verenigd Koninkrijk, (*Trb.* 2008, 201); Japan, (*Trb.* 2010, 249) en Panama, (*Trb.* 2011, 11).

Overeenkomstig de uitgangspunten die worden gehanteerd in lucht- en scheepvaartverdragen is in artikel 13, vierde lid, van het Verdrag overeengekomen dat de vervreemding van luchtvaartuigen

en schepen belastbaar is in de Staat waar de persoon is gevestigd die de luchtvaart, respectievelijk scheepvaartonderneming, drijft.

Ingevolge het vijfde lid van artikel 13 zijn conform het OESO- en het VN-modelverdrag alle overige vervreemdingswinsten ter heffing toegewezen aan de Verdragsluitende Staat waarvan de vervreemder inwoner is.

Ten slotte is in het zesde lid op verzoek van Nederland een bepaling opgenomen voor vervreemdingswinsten genoten door aanmerkelijkbelanghouders. Deze bepaling moet in samenhang worden bezien met artikel 10, achtste lid, van het Verdrag. Zoals aangegeven in de toelichting op dat artikellid belast Ethiopië ook vervreemdingswinsten op buitenlandse aandelen, waardoor het niet nodig was om het reguliere aanmerkelijkbelangvoorbehoud uit te breiden, zoals omschreven aan het slot van onderdeel 2.9.3 van de NFV 2011. Bij de omvang van het vervreemdingsvoordeel gaat de Ethiopische wet overigens in de hoofdregel uit van de historische kostprijs en verziet in een *ordinary credit* ter verrekening van in een andere mogendheid geheven belasting over de vervreemdingswinst.

II.14. Zelfstandige arbeid (artikel 14)

Op verzoek van Ethiopië is een apart artikel opgenomen over zelfstandige arbeid. Nederland volgt ter zake in beginsel de OESO-lijn, waarbij met ingang van 2000 de bepaling inzake zelfstandige arbeid is vervallen met de redenering dat de genoemde activiteiten reeds vallen onder de reikwijdte van de artikelen 5 en 7. De overeengekomen bepaling volgt de tekst van het VN-modelverdrag, maar de reikwijdte is beperkter omdat de 183-dagenvoorwaarde van het VN-modelverdrag niet is opgenomen.

Soortgelijke bepalingen zijn onder andere opgenomen in de belastingverdragen van het Koninkrijk der Nederlanden met Albanië (Trb,2004, 281), Ghana (Trb. 2008, 109), Kroatië (Trb. 2000, 64) en Mongolië (Trb. 2002, 88).

II.15. Inkomsten uit dienstbetrekking (artikel 15)

De verdeling van heffingsbevoegdheden met betrekking tot inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid is geregeld overeenkomstig de internationaal – en ook in het Nederlandse verdragsbeleid gehanteerde – gebruikelijke uitgangspunten. Volgens het eerste lid mag de Verdragsluitende Staat waar de niet-zelfstandige werkzaamheden worden verricht over de daaruit genoten inkomsten heffen. Het tweede lid voorziet daarentegen in een exclusief heffingsrecht van de woonstaat als wordt voldaan aan drie (cumulatieve) voorwaarden:

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

Als aan één van de drie voorwaarden niet wordt voldaan, mag de werkstaat ook over de inkomsten heffen en dient de woonstaat in voorkoming krachtens artikel 22 van het Verdrag te voorzien. Het doel van deze bepaling is om de fiscale positie van werknemers die voor een beperkte periode werkzaam zijn in verschillende landen of werknemers die voor een beperkte periode worden

uitgezonden, niet te veranderen en de werknemer en werkgever extra administratieve lasten te besparen.

In het derde lid is conform het OESO-modelverdrag overeengekomen dat de beloning door werknemers verkregen ter zake van een dienstbetrekking uitgeoefend aan boord van een schip of een luchtvaartuig in het internationale verkeer belast mag worden in de Verdragsluitende Staat waar de feitelijke leiding van de scheep- of luchtvaartonderneming is gevestigd.

II.16. Directeursbeloningen (artikel 16 en Protocol artikel XIII)

Deze bepaling stemt overeen met de ter zake gebruikelijke bepaling die Nederland overeen pleegt te komen. Bestuurdersbeloningen mogen worden belast door het land waar het lichaam is gevestigd waarvan de persoon bestuurder is. In afwijking van het OESO- en het VN-modelverdrag is de term "vergelijkbare beloningen" gehanteerd in plaats van "vergelijkbare betalingen". Hiermee wordt voorkomen dat twijfel ontstaat over de fiscale behandeling van bijvoorbeeld vergoedingen in natura.

Artikel XIII van het Protocol geeft uitleg over de personen die naar Nederlandse maatstaven vallen onder de uitdrukking 'lid van de raad van bestuur' ('member of the board of directors'). Dit zijn voor Nederland de bestuurders en commissarissen.

II.17. Pensioen, lijfrenten en sociale zekerheidsuitkeringen (artikel 17)

In lijn met onderdeel 2.11 van de NFV 2011 heeft Nederland ingezet op een onbeperkte bronstaatheffing voor pensioenen, lijfrenten en sociale zekerheidsuitkeringen. Ethiopië kon hiermee instemmen. Nederland hanteert het zogenoemde EET-systeem (exempt, exempt, taxed), waarbij de premies aftrekbaar zijn en de aanspraken onbelast blijven, terwijl de uitkeringen wel worden belast. Ethiopië hanteert een ETE-systeem (exempt, taxed, exempt). Voorkoming van dubbele belasting en voorkoming van dubbele niet-belasting kan daarom worden geregeld met een bronstaatheffing. Hierdoor krijgt het land dat de pensioenopbouw fiscaal heeft gefacilieerd het heffingsrecht.

Er wordt geen onderscheid gemaakt wat betreft de toewijzing van het heffingsrecht tussen private en publieke pensioenen.

Een algemeen heffingsrecht voor de bronstaat is ook overeengekomen in recente verdragen van Nederland met Bahrein (*Trb*. 2011, 11), Barbados (*Trb*. 2006, 269), Egypte (*Trb*. 1999, 188), Indonesië (*Trb*. 2002, 33), Jordanië (*Trb*. 2007, 22), Kroatië (*Trb*. 2000, 64), Mongolië (*Trb*. 2002, 88), Oman (*Trb*. 2010,181), Panama (*Trb*, 2011, 11) Qatar (*Trb*. 2008, 112), Verenigde Arabische Emiraten (*Trb*. 2007, 107) en Zuid-Afrika (*Trb*. 2006, 6).

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

Het vierde lid bevat de definitie van de uitdrukking “lijfrente”, waarbij verschillende definities gelden voor het Europese deel van Nederland en het Caribische deel van Nederland. Ten aanzien van het Europese deel van Nederland wordt verwezen naar de definitie van de term lijfrente in de Wet IB 2001 en voor het Caribisch deel van Nederland wordt verwezen naar de term lijfrente in de Wet inkomstenbelasting BES.

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

II.18. Overheidsfuncties (artikel 18)

Omdat een onbeperkte bronstaatheffing voor van pensioenen, lijfrenten en sociale zekerheidsuitkeringen is overeengekomen is, in lijn met onderdeel 2.11.2 van de NVF 2011, in artikel 18 geen splitsing gemaakt tussen particuliere en publiekrechtelijke pensioenen.

Deze bepaling regelt de toewijzing van het heffingsrecht over alle inkomsten die worden ontvangen door een natuurlijk persoon van een overheidslichaam vanwege werkzaamheden die voor de overheid zijn verricht. Volgens het eerste lid, onderdeel a, mogen deze inkomsten worden belast in de Verdragsluitende Staat die deze beloningen betaalt (de zogenoemde kasstaat). In afwijking van het OESO- en VN-modelverdrag is de term "mogen worden belast" ("may be taxed") overeengekomen om de vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud toe te kunnen passen.

Het eerste lid, onderdeel b, van deze bepaling regelt een uitzondering op de bronstaatheffing van het eerste lid, onderdeel a. De werkstaat heeft het heffingsrecht indien de werknemer inwoner is van de werkstaat en tevens de nationaliteit heeft van die Staat of niet alleen inwoner van die Staat is geworden om aldaar werk te verrichten voor de andere Staat. Deze uitzondering heeft als achtergrond lokale medewerkers van bijvoorbeeld een ambassade in hun woonland belastingplichtig te laten zijn.

In het tweede lid is neergelegd dat als een onderneming wordt uitgeoefend door de overheid en inkomsten worden ontvangen voor werkzaamheden voor een dergelijke onderneming, het overheidsartikel niet geldt. In dat geval gelden andere artikelen van het Verdrag: artikel 15 (inkomsten uit dienstbetrekking) en directeursbeloningen (artikel 16).

Aangezien een bronstaatheffing is overeengekomen voor zowel particuliere als publiekrechtelijke pensioenen vallen de pensioenen ontvangen van een overheidslichaam onder de reikwijdte van artikel 17.

II.19. Studenten en Stagiairs (artikel 19)

Overeenkomstig het OESO-modelverdrag is in artikel 19 neergelegd dat als een student die inwoner is of was van een Verdragsluitende Staat een opleiding volgt in de andere Verdragssluitende Staat, deze andere Staat de inkomsten die de student ontvangt ter vergoeding van zijn studie- en verblijfskosten niet mag belasten als de vergoeding van buiten deze andere Staat komt.

II.20. Docenten en Onderzoekers (artikel 20)

In onderdeel 2.13 van de NFV 2011 is aangegeven dat Nederland er niet langer naar streeft een specifieke bepaling voor docenten en onderzoekers op te nemen, maar dat Nederland wel bereid is in voorkomende gevallen een dergelijke specifieke bepaling ten aanzien van docenten en

onderzoekers op verzoek van een verdragspartner te accepteren. Ethiopië hechtte aan opname van een specifieke bepaling over docenten en onderzoekers.

Het eerste lid regelt dat vergoedingen die worden ontvangen door docenten of onderzoekers die op uitnodiging van een erkende onderwijsinstelling tijdelijk in de andere staat verblijven met de bedoeling onderwijs te geven of onderzoek te doen bij een dergelijke instelling, in de staat waarin tijdelijk wordt verbleven vrijgesteld zijn van belastingheffing gedurende een periode van twee jaar gerekend vanaf de dag van aankomst. Hierbij geldt als voorwaarde dat de vergoeding van buiten het gastland afkomstig is.

Het tweede lid regelt dat de in het eerste lid opgenomen vrijstelling geen toepassing vindt indien het wetenschappelijk onderzoek niet het algemeen belang dient, maar in de eerste plaats wordt verricht voor het persoonlijke nut van een bepaalde persoon of bepaalde personen (commercieel wetenschappelijk onderzoek).

II.21. Overige inkomsten (artikel 21 en Protocol artikel IX)

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

Ingevolge het tweede lid is het eerste lid niet van toepassing op inkomsten die voortvloeien uit rechten of zaken die behoren tot het bedrijfsvermogen van een vaste inrichting of op inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid verricht vanuit een vast middelpunt.

Op verzoek van Ethiopië is een derde lid toegevoegd, dat voor bepaalde overige inkomsten aan de bronstaat een heffingsrecht toekent. In eerste instantie zette Ethiopië in op opname van artikel 21, derde lid, VN-modelverdrag, op grond waarvan de bronstaat alle aldaar opkomende overige inkomsten kan belasten. Hoewel Nederland met sommige landen een dergelijke bepaling in het kader van een totaalcompromis is overeengekomen (zie o.a. Canada *(Trb*. 1986, 65), Hongkong (*Trb*. 2010, 198), Maleisië (*Trb.* 1988, 27), Mexico (*Trb*. 1993, 160) en Panama (*Trb.* 2011, 11)) is Nederland net als de meeste OESO-lidstaten geen voorstander van deze bepaling. In een discussie over de Ethiopische wens om een bronstaatheffingsrecht voor overige inkomsten op te nemen kwam naar voren dat Ethiopië streefde naar het garanderen van zijn heffingsmogelijkheden op kansspelen. In het kader van het totaalcompromis kon Nederland akkoord gaan met het opnemen van een bepaling in het derde lid die beperkt is tot kansspelen. Volgens deze bepaling mogen, ongeacht het eerste en tweede lid, inkomsten uit kansspelen die worden genoten door een inwoner van de ene Verdragsluitende Staat door de andere Verdragsluitende Staat in heffing worden betrokken indien zij daaruit afkomstig zijn.

II.21.1. Voorkoming van dubbele belasting (artikel 22)

In het eerste en tweede lid is neergelegd dat Nederland ter voorkoming van dubbele belasting voor de inkomsten die in Ethiopië mogen worden belast, voor bepaalde inkomsten belastingvermindering verleent volgens de vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud. Voor andere inkomsten waarover Ethiopië belasting mag heffen verleent Nederland volgens het derde lid

een vermindering ter voorkoming van dubbele belasting volgens de verrekeningsmethode met evenredigheidslimiet.

In het vierde lid is neergelegd dat Nederland bij het voorkomen van dubbele belasting over passief inkomen dat is toe te rekenen aan een vaste inrichting, de verrekeningsmethode hanteert in plaats van de vrijstellingsmethode, indien – bij het ontbreken van een verdragsrelatie – ook op grond van de voorkomingsregelingen in het Nederlandse nationale recht die methode toepassing zou vinden bij het voorkomen van dubbele belasting over dat inkomen. Dit is de zogenoemde 'zwarte gatenbepaling'. Met de invoering van afdeling 2.10a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969) per 1 januari 2012 behoort tot deze voorkomingsregelingen ook de objectvrijstelling. In afdeling 2.10a Wet Vpb 1969 is de uitzondering vastgelegd dat de objectvrijstelling geen toepassing vindt op winst uit een laagbelaste buitenlandse beleggingsonderneming als bedoeld in artikel 15g Wet Vpb 1969. Door het opnemen van het vierde lid kan Nederland de regeling van artikel 15g Wet Vpb 1969 ook in de verdragsrelatie met Ethiopië toepassen.

In het vijfde lid is neergelegd dat als een inwoner van Ethiopië inkomen ontvangt dat volgens dit Verdrag mag worden belast in Nederland, Ethiopië een vermindering ter voorkoming van dubbele belasting volgens de verrekeningsmethode verleent. Ethiopië past hierbij de zogenoemde *ordinary credit*-methode toe, waarbij Ethiopië niet meer aftrek verleent dan de Ethiopische inkomstenbelasting die toerekenbaar is aan het inkomen dat belast mag worden door Nederland.

Ethiopië stelde in eerste instantie aan Nederland voor om een *tax sparing credit* op te nemen in het verdrag, conform het Ethiopische verdragsbeleid. In de eerste plaats is Nederland geen voorstander van het opnemen van een *tax sparing credit*, zoals uiteengezet in met onderdeel 2.15.2 van de NFV 2011. In de tweede plaats bleek na een gedachtewisseling over de reikwijdte van de Ethiopische *tax holidays* en de reguliere Nederlandse voorkomingsmethodiek dat het overeenkomen van een *tax sparing credit* in het Verdrag niet nodig was. Ethiopië verleent momenteel alleen *tax holidays* op basis van de Ethiopische *Council of Ministers Regulation* No. 84/2003. Volgens dit besluit zijn belastingvrijstellingen beperkt tot de winstbelastingsfeer. De vrijstellingen zien slechts op een aantal reële economische activiteiten. Veel andere landen hanteren voor actieve inkomsten een verrekeningssysteem ter voorkoming van dubbele belasting, waardoor die landen in hun hoedanigheid van woonstaat feitelijk bijheffen over de door bronstaat Ethiopië vrijgestelde ondernemingswinsten. Daardoor zou de Ethiopische investeringsstimulans teniet worden gedaan. Nederland hanteert echter in de hoofdregel al de vrijstellingsmethode voor actieve inkomsten zodat dit probleem zich niet voordoet. Gezien deze twee redenen is geen *tax sparing credit* opgenomen en is volstaan met het opnemen van de gewoonlijke Nederlandse voorkomingsmethodiek. Wel is ter verduidelijking in de briefwisseling vastgelegd dat Nederland inderdaad deze reguliere voorkomingsmethodiek toepast op inkomsten die vallen onder het genoemde Ethiopische besluit.

II.22. Non-discriminatie (artikel 23)

Dit artikel is grotendeels gebaseerd op de gebruikelijke, aan het OESO- en VN-modelverdrag ontleende, non-discriminatieregels. Op voorstel van Nederland is een zesde lid opgenomen over de behandeling van pensioenpremies die worden betaald in het kader van een pensioenregeling in één van beide landen. Het doel van deze bepaling is een gelijke belastingaftrek van pensioenpremies te garanderen voor een inwoner van een Verdragsluitende Staat die pensioenpremies betaalt aan een

pensioenfonds in de andere Verdragsluitende Staat. De gelijke aftrek van pensioenpremies houdt in dat dezelfde belastingaftrek moet worden verleend als wanneer deze pensioenpremies waren betaald aan een pensioenfonds in de woonstaat van de premiebetaler. Deze bepaling is primair opgenomen om een voortgezette pensioenopbouw mogelijk te maken voor werknemers die in concernverband gedurende langere tijd (soms enkele jaren) naar het buitenland worden uitgezonden ('expatriates' of 'expats'). Een voortgezette pensioenopbouw tijdens de periode van uitzending voorkomt voor de werknemer nadelige pensioenbreuken. Aan de toepassing van het zesde lid zijn twee voorwaarden verbonden:

- de betrokken persoon nam reeds deel aan de pensioenregeling op het moment dat hij inwoner werd van de nieuwe woonstaat, en
- zijn nieuwe woonstaat heeft erkend dat de pensioenregeling overeenkomt met erkende pensioenregelingen van die Staat.

II.23. Regeling onderling overleg (artikel 24 en Protocol artikelen III en XIV)

De eerste drie leden stemmen overeen met artikel 25 van het OESO-modelverdrag. In het vierde lid is – op verzoek van Ethiopië – opgenomen dat mondeling overleg kan plaatsvinden door middel van een commissie samengesteld uit vertegenwoordigers van de bevoegde autoriteiten van beide staten. Dit uitgangspunt is ook verwoord in het OESO-commentaar.

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

Artikel III van het Protocol biedt de mogelijkheid de uitkomst van de onderling overleg-procedure te publiceren.

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

II.24. Uitwisseling van informatie (artikel 25 en Protocol artikel XV)

Dit artikel biedt de Verdragsluitende Staten de mogelijkheid om op verzoek, automatisch of spontaan informatie uit te wisselen. Het artikel komt overeen met artikel 26 van het OESO-modelverdrag en is in lijn met het Nederlandse verdragsbeleid. De bepaling ziet niet alleen op de belastingen waarop het Verdrag van toepassing is, maar ook op nationale belastingen van elke soort

of benaming (eerste lid, laatste volzin). Het tweede lid van dit artikel regelt hoe de Verdragsluitende Staat die informatie ontvangt van de andere Verdragsluitende Staat met deze informatie dient om te gaan. Nu in artikel 24, vijfde lid, de mogelijkheid van arbitrage is opgenomen, bepaalt het derde lid dat voor een arbitrageprocedure informatie kan worden uitgewisseld en dat de arbiters gebonden zijn aan de regels omtrent vertrouwelijkheid. In het vierde lid wordt aangegeven onder welke omstandigheden een Verdragsluitende Staat geen informatie hoeft te verstrekken aan de andere Verdragsluitende Staat. In het vijfde lid is expliciet tot uitdrukking gebracht dat de omstandigheid dat de aangezochte Staat de gevraagde informatie niet nodig heeft voor de eigen belastingheffing geen weigeringsgrond vormt. Voorts verduidelijkt het zesde lid dat het enkele feit dat informatie in het bezit is van bijvoorbeeld een bank, een andere financiële instelling of een zaakwaarnemer, geen reden mag zijn voor de aangezochte Staat om de gevraagde informatie niet te verstrekken aan de verzoekende Staat. Ingevolge artikel XV van het Protocol zijn de bepalingen van artikel 25 van overeenkomstige toepassing op de uitwisseling van informatie in het kader van de uitvoering van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen.

II.25. Bijstand bij invordering (artikel 26)

Dit artikel over de bijstand bij invordering is gebaseerd is op artikel 27 van het OESO-modelverdrag. Overeenkomstig de in onderdeel 2.16.2 van de NFV 2011 neergelegde uitgangspunten zijn er twee afwijkingen van het OESO-modelverdrag.

Het eerste verschil is dat in het eerste lid een doelmatigheidsgrens is opgenomen ten aanzien van invorderingsverzoeken. Het tweede verschil is dat in het derde lid is vastgelegd onder welke voorwaarden een verzoek tot invorderingsbijstand kan worden gedaan. In het OESO-modelverdrag moet het verzoek betrekking hebben op een belastingvordering die in rechte ingevorderd kan worden door de verzoekende Staat en verschuldigd is door een persoon aan wie geen (rechts)middelen meer ter beschikking staan om de invordering te verhinderen. In het verdrag met Ethiopië wordt daarbij onderscheid gemaakt tussen belastingvorderingen verschuldigd door een inwoner van de verzoekende staat en een niet-inwoner van die Staat. In geval van een inwoner kan een verzoek om bijstand worden gedaan wanneer de belastingvordering niet meer wordt bestreden. Voor een verzoek ten aanzien van een niet-inwoner zijn de voorwaarden voor het doen van een verzoek strenger. Het is niet voldoende wanneer de belastingvordering niet meer wordt bestreden; er mogen ook geen mogelijkheden meer zijn om de belastingvordering te bestrijden.

Voorts bepaalt het vijfde lid dat belastingvorderingen niet mogen leiden tot het in hechtenis nemen wegens de schuld van de schuldenaar. In het OESO-modelverdrag ontbreekt deze toevoeging. Met Ethiopië is overeengekomen dat artikel 26 pas in werking treedt op het moment dat Ethiopië heeft aangegeven in staat te zijn bijstand bij invordering te verlenen. In de toelichting op artikel 28 is hier nader op ingegaan.

II.26. Diplomatieke en consulaire ambtenaren (artikel 27)

Het eerste lid is conform artikel 28 van het OESO-modelverdrag en bepaalt dat fiscale voorrechten, toegekend aan leden van een diplomatieke of consulaire vertegenwoordiging op grond van internationaal recht of internationale overeenkomsten, niet worden aangetast door het onderhavige Verdrag. Het tweede lid is ontleend aan paragraaf 3 van het commentaar op artikel 28

van het OESO-modelverdrag en bepaalt dat een diplomaat onder bepaalde voorwaarden inwoner van de zendstaat blijft zodat de inwoner gebruik kan maken van de door de zendstaat afgesloten verdragen. Deze bepaling is op verzoek van Nederland opgenomen en gebaseerd op de woonplaatsfictiebepaling, neergelegd in artikel 2.2, tweede lid, Wet IB 2001.

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

II.27. Inwerkingtreding (artikel 28)

Het Verdrag treedt in werking op de eerste dag van de tweede maand na de laatste van de data waarop de regeringen van beide landen elkaar hebben medegedeeld dat aan de vereiste formaliteiten is voldaan.

Voor Ethiopië is bepaald dat met betrekking tot bronbelastingen het Verdrag van toepassing is op bedragen die zijn betaald op of na 8 juli volgend op de datum waarop het Verdrag in werking is getreden. Met betrekking tot andere belastingen vindt het Verdrag voor Ethiopië toepassing op belastingjaren die aanvangen op of na 8 juli volgend op de datum waarop het Verdrag in werking is getreden. De datum van 8 juli houdt verband met het gegeven dat Ethiopië een andere fiscale jaartelling hanteert en dat het fiscale boekjaar op die datum ingaat.

Voor Nederland vindt het Verdrag toepassing op belastingjaren en –tijdvakken die aanvangen op of na 1 januari van het kalenderjaar dat volgt op het kalenderjaar waarin het Verdrag in werking is getreden.

Zoals reeds aangegeven, vindt artikel 26 (bijstand bij invordering) pas toepassing op het moment dat Ethiopië heeft aangegeven in staat te zijn de verplichtingen van dit artikel na te komen.

II.28. Beëindiging (artikel 29)

Het Verdrag wordt in beginsel voor onbepaalde tijd aangegaan. Na verloop van vijf jaar na de datum van inwerkingtreding van het Verdrag kan het echter door elk van beide partijen door een schriftelijke kennisgeving worden beëindigd met inachtneming van een opzegtermijn van ten minste zes maanden vóór het verstrijken van een kalenderjaar.

Voor Ethiopië houdt het Verdrag, met betrekking tot bronbelastingen, op te gelden voor bedragen die zijn betaald op of na 8 juli volgend op de datum waarop de kennisgeving van beëindiging is gedaan. Met betrekking tot andere belastingen houdt het Verdrag voor Ethiopië op te bestaan voor belastingjaren die aanvangen op of na 8 juli volgend op de datum waarop de kennisgeving van beëindiging is gedaan.

Net als bij het artikel over de inwerkingtreding van het Verdrag geldt dat de datum van 8 juli verband houdt met het gegeven dat Ethiopië een andere fiscale jaartelling en een ander fiscaal boekjaar hanteert.

Voor Nederland houdt het Verdrag op te bestaan voor belastingjaren en –tijdvakken die aanvangen op of na 1 januari van het kalenderjaar dat volgt op het kalenderjaar waarin de kennisgeving is gedaan.

De Staatssecretaris van Financiën,

De Minister van Buitenlandse Zaken,