

Vergaderjaar 2006–2007 A

30 813

Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Republiek Zuid-Afrika tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, met Protocol (Trb. 2006, 6 en 134)

Nr. 1

BRIEF VAN DE MINISTER VAN BUITENLANDSE ZAKEN

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

Den Haag, 16 september 2006

Ter griffie van de Eerste en van de Tweede Kamer der Staten-Generaal ontvangen op 21 september 2006.

De wens dat het verdrag aan de uitdrukkelijke goedkeuring van de Staten-Generaal wordt onderworpen kan door of namens één van de Kamers of door ten minste vijftien leden van de Eerste Kamer dan wel dertig leden van de Tweede Kamer te kennen worden gegeven uiterlijk op 21 oktober 2006.

Overeenkomstig het bepaalde in artikel 2, eerste lid, en artikel 5, eerste lid, van de Rijkswet goedkeuring en bekendmaking verdragen, de Raad van State gehoord, heb ik de eer u hierbij ter stilzwijgende goedkeuring over te leggen het op 10 oktober 2005 te Pretoria totstandgekomen verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Republiek Zuid-Afrika tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, met Protocol (Trb. 2006, 6 en 134).

Een toelichtende nota bij het verdrag treft u eveneens hierbij aan.

De goedkeuring wordt alleen voor Nederland gevraagd.

De Minister van Buitenlandse Zaken,
B. R. Bot

1. Inleiding

Het op 10 oktober 2005 te Pretoria tot stand gekomen Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Republiek Zuid-Afrika tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en naar het vermogen; met Protocol (hierna: het Verdrag; Trb. 2006, 6) geeft regels die aanwijzen welke van de verdragsluitende Staten, het Koninkrijk der Nederlanden voor wat betreft Nederland dan wel de Republiek Zuid-Afrika, bevoegd is om in overeenstemming met zijn nationale wetgeving belasting te heffen van het inkomen en het vermogen van inwoners van een 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 alsmede de wederzijdse bijstand bij invordering van belastingschulden. Het Verdrag past in het netwerk van vergelijkbare belastingverdragen die het Koninkrijk der Nederlanden is aangegaan met tal van andere landen ter wereld.

Het Verdrag dient ter vervanging van de bestaande, op 15 maart 1971 te Kaapstad totstandgekomen Overeenkomst tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Republiek van Zuid-Afrika tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen, met Protocol (*Trb.* 1971, 72 en *Trb.* 1972, 24; hierna of «het huidige belastingverdrag»).

In dit verband kan nog worden opgemerkt dat Nederland en Zuid-Afrika op 15 december 1998 te Pretoria een Protocol tot wijziging van het huidige belastingverdrag hebben ondertekend. Dit wijzigingsprotocol had betrekking op de belastingheffing van interest van vorderingen verzekerd door hypotheek. Met deze regeling inzake hypothecaire interest werd beoogd de Overeenkomst in lijn te brengen met het verdragsbeleid dat, na de totstandkoming van de Overeenkomst in 1971, was ontwikkeld (Kamerstukken II 1998/99, 26 441, nrs. 213 en 1). Dit protocol is evenwel nimmer in werking getreden, omdat in de loop van het parlementaire goedkeuringsproces besloten werd tot een algehele herziening van het huidige belastingverdrag. Deze herziening heeft geleid tot het onderhavige Verdrag, waarin ook de regeling van het wijzigingsprotocol is opgenomen.

2. Verloop van de onderhandelingen

De onderhandelingen over het nieuwe Verdrag zijn voortgevloeid uit de wederzijdse wens om het huidige belastingverdrag tussen Nederland en Zuid-Afrika te moderniseren en in lijn te brengen met de veelheid aan ontwikkelingen die zich in de loop der jaren in de nationale fiscale wetgeving van beide landen hebben voorgedaan.

Als basis voor de onderhandelingen diende een van Nederlandse zijde opgesteld ontwerp. Dit ontwerp kwam nagenoeg overeen met de bijlage bij de notitie «Algemeen fiscaal verdragsbeleid» (Kamerstukken II 1987/88, 20 365, nrs. 1 en 2), met dien verstande dat de tekst op enige punten in overeenstemming is gebracht met de tekst van het OESO-modelverdrag 1992/2001 (OESO-publicaties, Parijs, 2001; hierna: het OESO-modelverdrag) en dat daaraan zijn toegevoegd de in het Nederlandse verdragsbeleid ontwikkelde bepalingen, die zijn toegelicht in de notitie «Uitgangspunten van het beleid op het terrein van het internationaal fiscaal (verdragen)recht» (Kamerstukken II 1997/98, 25 087, nr. 4; hierna: «notitie Uitgangspunten»).

De Nederlandse inzet van de onderhandelingen was te komen tot een verdrag dat zoveel mogelijk in overeenstemming zou zijn met het in

laatstbedoelde notitie neergelegde beleid, doch in ieder geval niet ongunstiger zou zijn dan het huidige belastingverdrag met Zuid-Afrika. Na twee onderhandelingsrondes (van 19 tot en met 21 mei 1999 te Den Haag en van 27 tot en met 29 september 1999 te Pretoria) is op 29 september 1999 overeenstemming bereikt over het ontwerp voor een nieuw Nederlands-Zuid-Afrikaans belastingverdrag. De structuur, de inhoud en de bewoordingen van het Verdrag stemmen in het algemeen overeen met het gebruikelijke patroon van de door het Koninkrijk der Nederlanden gesloten recente verdragen op dit terrein. 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 het Nederlandse bedrijfsleven. De door Nederland naar voren gebrachte wensen konden bij de onderhandelingen nagenoeg geheel worden verwezenlijkt, waaronder kunnen worden genoemd:

- de bepaling inzake de verbindendheid van overlegprocedures (Protocolbepaling I);
- een woonplaatsbepaling voor pensioenfondsen (artikel 4, eerste lid, onderdeel b);
- het gebruikelijke winstartikel, inclusief de winsttoerekening van bedrijfsklare projecten (turnkey-bepaling) (artikel 7 juncto Protocolbepaling IV);
- de bepaling inzake overeenkomsten tot verdeling van concernkosten en corresponderende winstcorrecties (artikel 9 juncto Protocolbepaling VI);
- een uitsluitende woonstaatheffing voor dividenden bij 10%-deelnemingen (artikel 10, derde lid) en een uitsluitende woonstaatheffing voor interest en royalty's (artikel 11, eerste lid, en artikel 12, eerste lid);
- de heffing in de voormalige woonstaat over de winst behaald met de vervreemding van aandelen, winstbewijzen en schuldvorderingen behorende tot een zogenoemd aanmerkelijk belang met een tienjaars-termijn (artikel 13, vijfde lid, juncto Protocolbepaling IX);
- een bronstaatheffing voor pensioenen en lijfrenten, met een overgangsregeling voor bestaande pensioenen en lijfrenten van een zekere omvang (artikel 17, eerste lid, juncto Protocolbepaling XI), alsmede een bronstaatheffing voor socialezekerheidsuitkeringen (artikel 17, tweede lid);
- de toepassing van de verrekeningsmethode voor bepaalde, aan een vaste inrichting toerekenbare, passieve inkomsten (artikel 23, vierde lid);
- een regeling betreffende werkzaamheden buitengaats (artikel 24);
- een regeling betreffende de beslechting van geschillen omtrent toepassing en interpretatie van het Verdrag door arbitrage (artikel 26, vijfde lid); en
- een regeling voor het verlenen van wederzijdse bijstand bij invordering van belastingschulden (artikel 28).

Op enkele punten is van het Nederlandse verdragsbeleid afgeweken teneinde rekening te houden met specifieke wensen van Zuid-Afrika. Deze specifieke wensen betreffen in het bijzonder het opnemen in het artikel voor vaste inrichtingen (artikel 5) van toezichthoudende activiteiten op bouwwerken, constructie-, montage- of installatiewerkzaamheden, en een uitbreiding van de regeling voor in internationaal verkeer behaalde zee- en luchtvaartwinst (artikel 8).

Hieronder worden in paragraaf 5 de overeengekomen resultaten op hoofdlijnen uiteengezet. Daarbij worden per artikel de belangrijkste afwijkingen van het Nederlandse verdragsbeleid aangegeven.

3. Budgettaire gevolgen

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

4. Koninkrijkspositie

Het Verdrag zal, wat het Koninkrijk betreft, alleen gelden voor Nederland. In artikel 31 is evenwel bepaald dat het Verdrag hetzij in het geheel, hetzij gewijzigd, kan worden uitgebreid tot de Nederlandse Antillen en/of Aruba. Indien tot uitbreiding wordt overgegaan, behoeft dit een afzonderlijk verdrag dat door het Koninkrijk ten behoeve van de Nederlandse Antillen of Aruba met Zuid-Afrika wordt aangegaan.

5. Artikelsgewijze toelichting

Belastingen waarop het Verdrag van toepassing is (artikel 2)

Het Verdrag geldt in beginsel voor belastingen naar het inkomen en naar het vermogen. Feitelijk zal het Verdrag echter alleen gelden voor belastingen naar het inkomen, aangezien zowel Zuid-Afrika als Nederland geen vermogensbelasting kennen. Nederland heeft met ingang van 1 januari 2001 de Wet op de vermogensbelasting 1964 laten vervallen. De Zuid-Afrikaanse belastingen waarop het Verdrag van toepassing is, zijn de «normal tax», de «secondary tax on companies» en de «withholding tax on royalties». De «normal tax» is een inkomstenbelasting waaraan zowel natuurlijke personen als rechtspersonen zijn onderworpen. Natuurlijke personen en rechtspersonen die inwoner zijn van Zuid-Afrika, worden belast met «normal tax» ter zake van het wereldinkomen. Wanneer sprake is van een niet-inwoner, geldt dat deze persoon alleen aan «normal tax» is onderworpen ter zake van inkomen uit Zuid-Afrikaanse bronnen. Voor natuurlijke personen kent de «normal tax» een progressief tarief dat varieert van 18% tot en met 40% en voor rechtspersonen een vast tarief van 30%. Voor winst die wordt behaald door middel van een in Zuid-Afrika gelegen vaste inrichting of vast middelpunt, geldt daarentegen een vast tarief van 35% (zie de toelichting op artikel 25 van het Verdrag).

De «secondary tax on companies», in 1993 ingevoerd, is een belasting naar de winst die wordt geheven van Zuid-Afrikaanse lichamen indien dividend wordt gedeclareerd. De grondslag waarnaar de «secondary tax on companies» wordt geheven, is het nettobedrag van het door het Zuid-Afrikaanse lichaam *gedeclareerde* dividend (d.i. na aftrek van de 30% «normal tax» en de 12,5% «secondary tax on companies»). Dit nettobedrag mag nog worden verminderd met de door het uitkerende lichaam sinds de laatste dividenddeclaratie *ontvangen* dividenden.

De «secondary tax on companies» kent een vast tarief van 12,5%. Deze belasting kwalificeert als een aanvullende winstbelasting die wordt geheven van het lichaam dat de dividenden uitkeert, en kwalificeert niet als een dividendbelasting. In dit kader wordt verwezen naar het Besluit van 4 april 1996, nr. IFZ96/94.U3, uitgebracht na overleg met Zuid-Afrika naar aanleiding van de invoering van de «secondary tax on companies» in 1993 en gepubliceerd in V-N 1996, blz. 1513, punt 11. In dat besluit werd vastgesteld dat de «secondary tax on companies» is aan te merken als een belasting naar de winst en onder het huidige belastingverdrag kon vallen.

De «withholding tax on royalties» is een bronheffing ter zake van royalty's die worden betaald aan niet-inwoners in Zuid-Afrika. Het tarief van deze bronheffing bedraagt 12%. Voor een nadere toelichting wordt verwezen naar de toelichting op artikel 12.

Inwoner (artikel 4 juncto onderdeel II van het Protocol)

In het eerste lid van artikel 4 is bepaald wie voor de toepassing van het Verdrag geacht wordt inwoner te zijn van een Verdragsluitende Staat. Hierbij is de definitie uit het OESO-modelverdrag gehanteerd (onderdeel a). In onderdeel b is op Nederlands verzoek een – wederkerig geformuleerde – bepaling opgenomen, op grond waarvan als zodanig erkende pensioenfondsen die zijn vrijgesteld van belastingheffing, als inwoner worden aangemerkt. Hiermee wordt buiten twijfel gesteld dat dergelijke pensioenfondsen aanspraak kunnen maken op de voordelen van het Verdrag. Voor een nadere toelichting op deze bepaling wordt verwezen naar paragraaf 4.3.2.2.5. van de notitie Uitgangspunten.

Vaste inrichting (artikel 5)

Overeenkomstig het Nederlandse verdragsbeleid zoals verwoord in paragraaf 4.3.1.2. van de notitie Uitgangspunten, is in het derde lid van artikel 5 van het Verdrag bepaald dat bij uitvoering van een bouwwerk en van constructie-, montage- of installatiewerkzaamheden uitsluitend een vaste inrichting wordt aangenomen indien de duur daarvan 12 maanden overschrijdt. Op verzoek van Zuid-Afrika is opgenomen dat dit ook geldt voor elke daarmee verband houdende, toezichthoudende werkzaamheid.

Inkomsten uit onroerende zaken (artikel 6 juncto onderdeel III van het Protocol)

Overeenkomstig het Nederlandse verdragsbeleid is in onderdeel III van het Protocol bij het Verdrag vastgelegd dat exploratie- en exploitatierechten betreffende natuurlijke rijkdommen fictief worden aangemerkt 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.

Onder bedoelde exploratie- en exploitatierechten vallen ook belangen bij of voordelen uit vermogensbestanddelen die voortvloeien uit exploratie of exploitatie betreffende natuurlijke rijkdommen.

Met onderdeel III wordt zeker gesteld dat inkomsten die uit hiervoor bedoelde rechten worden getrokken, en winst die met de vervreemding van dergelijke rechten wordt behaald, ter belastingheffing toekomen aan de bronstaat. In dit verband wordt verwezen naar paragraaf 4.3.1.4.4. van de notitie Uitgangspunten.

Winst uit onderneming (artikel 7 juncto onderdelen IV en V van het Protocol)

Overeenkomstig het Nederlandse verdragsbeleid is in onderdeel IV van het Protocol een interpretatieve bepaling omtrent bedrijfsklare projecten (zogenoemde turnkey-projecten) opgenomen. Voorts is op Nederlands voorstel in onderdeel V van het Protocol de bepaling opgenomen dat op vergoedingen voor technische diensten of voor diensten van raadgevende of toezichthoudende aard de bepalingen van artikel 7 van het Verdrag van toepassing zijn. Daarmee wordt bereikt dat deze vergoedingen in beginsel niet kunnen worden aangemerkt als royalty's in de zin van artikel 12 van het Verdrag. Zuid-Afrika kan over de betaling van dergelijke vergoedingen aan een inwoner van Nederland daardoor slechts belasting heffen als

deze vergoedingen zijn toe te rekenen aan een in Zuid-Afrika gelegen vaste inrichting van deze persoon.

Voor een nadere toelichting op deze bepalingen wordt verwezen naar de paragrafen 4.3.1.4.2. en 4.3.1.4.5. van de notitie Uitgangspunten.

Zee- en luchtvaart (artikel 8)

In het derde lid van artikel 8 van het Verdrag is op verzoek van Zuid-Afrika verdere uitbreiding gegeven aan de voordelen waarover krachtens het eerste lid van dit artikel het heffingsrecht is voorbehouden aan de verdragsluitende Staat waar de plaats van de werkelijke leiding van de zee- of luchtvaartonderneming is gelegen. Deze voordelen omvatten voordelen verkregen uit de verhuur van schepen en luchtvaartuigen in internationaal verkeer, voordelen verkregen uit het gebruik of de verhuur van containers (waaronder begrepen opleggers of aanhangwagens en daarmee verband houdende uitrusting voor het vervoer van containers) gebezigd in internationaal verkeer, en voordelen verkregen uit de verhuur van schepen, luchtvaartuigen of containers (waaronder begrepen opleggers of aanhangwagens en daarmee verband houdende uitrusting voor het vervoer van containers of het onderhoud daarvan), mits deze voordelen voortvloeien uit de voordelen als bedoeld in het eerste lid, of het derde lid, onderdelen a en b, van artikel 8 van het Verdrag. Een nagenoeg gelijke bepaling is opgenomen in het Nederlandse belastingverdrag met Canada (*Trb.* 1986, 65 en 1987, 147).

Gelieerde ondernemingen (artikel 9 juncto onderdeel VI van het Protocol)

Overeenkomstig het Nederlandse verdragsbeleid is in onderdeel VI van het Protocol een zogenoemde costsharingbepaling opgenomen voor gelieerde ondernemingen. Voor een nadere toelichting op deze bepaling wordt verwezen naar paragraaf 4.3.1.4.3. van de notitie Uitgangspunten.

Dividenden (artikel 10 juncto onderdelen VII en VIII van het Protocol)

Dividenden betaald door lichamen die inwoner zijn van Zuid-Afrika aan inwoners van Zuid-Afrika zijn volgens de huidige nationale Zuid-Afrikaanse wetgeving vrijgesteld van belasting in Zuid-Afrika. Dividenden betaald door buitenlandse lichamen aan inwoners van Zuid-Afrika zijn in beginsel wel belast bij de ontvanger van de dividenden in Zuid-Afrika. Onder bepaalde voorwaarden zijn buitenlandse dividenden vrijgesteld bij de ontvanger van de dividenden, die inwoner is van Zuid-Afrika. Zo zijn dividenden die worden ontvangen van een buitenlands lichaam, vrijgesteld, indien een Zuid-Afrikaanse aandeelhouder een deelneming van ten minste 25% heeft in dat lichaam. Zuid-Afrika kent geen bronheffing op uitgaande dividenden.

In overeenstemming met het Nederlandse verdragsbeleid zoals verwoord in paragraaf 4.3.2.2.3. van de notitie Uitgangspunten heeft Nederland voor dividenden op deelnemingen van ten minste 10% een bronheffing van 0% en voor overige dividenden een bronheffing van 15% voorgesteld. Zuid-Afrika kon met dit voorstel instemmen. Dit betekent een verbetering ten opzichte van het huidige belastingverdrag met Zuid-Afrika. Daarin is voor dividenden op deelnemingen van ten minste 25% een bronheffing van 5% opgenomen.

Zoals is opgemerkt bij artikel 2 (Belastingen waarop het Verdrag van toepassing is), kent Zuid-Afrika een «secondary tax on companies» met een vast tarief van 12,5%, die wordt geheven ter zake van dividenden op het niveau van het uitkerende lichaam en die kwalificeert als een aanvullende winstbelasting. Dividenden die afkomstig zijn uit Zuid-Afrikaanse bron, zijn binnen de vennootschappelijke keten eenmaal aan de «secondary tax on companies» onderworpen. Ten tijde van de onderhan-

delingen waren buitenlandse dividenden niet onderworpen aan de «secondary tax on companies». Als gevolg van dit laatste in combinatie met het ontbreken van een bronheffing op uitgaande dividenden, zou het voor een in een derde land gevestigde persoon aantrekkelijk zijn om gebruik te maken van het Verdrag om de belasting op uit Nederland afkomstige dividenden te minimaliseren. Hij zou dit kunnen doen door de aandelen dan wel de dividendcoupons onder te brengen bij een in Zuid-Afrika gevestigde persoon. Zo zou dus een onbelaste «doorstroom» van dividenden vanuit Nederland via Zuid-Afrika naar een in een derde land gevestigde persoon mogelijk zijn. Ter voorkoming van een dergelijke «doorstroom», is in het negende lid van artikel 10 van het Verdrag een anti-misbruikbepaling opgenomen.

Onder de nieuwe, huidige wetgeving in Zuid-Afrika is overigens de kans op de geschetste «doorstroom» beperkter. Op dit moment geldt namelijk dat ook buitenlandse dividenden worden betrokken bij het berekenen van de grondslag waarover de «secondary tax on companies» wordt geheven. Voorzover buitenlandse dividenden zijn vrijgesteld van de «normal tax» in Zuid-Afrika, geldt dat deze dividenden (nog steeds) niet zijn onderworpen aan de «secondary tax on companies».

Ingeval bij uitbetaling van de dividenden geen rekening is gehouden met de bepalingen van het tweede lid, kan de uiteindelijk 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 onderdeel VII van het Protocol is bepaald dat dergelijke verzoeken moeten worden ingediend binnen drie jaar na afloop van het kalenderjaar waarin de belasting is geheven.

Onderdeel VIII regelt ten slotte dat inkomsten die worden genoten door natuurlijke personen bij inkoop van aandelen of bij liquidatie van een vennootschap, voor de toepassing van het Verdrag worden aangemerkt als dividend, als zij beschikken over een aanmerkelijkbelangpakket, en niet als vermogenwinst. Voor een nadere toelichting op deze bepaling wordt verwezen naar paragraaf 4.3.2.2. van de notitie Uitgangspunten.

Interest (artikel 11 juncto onderdeel VII van het Protocol)

In het huidige belastingverdrag met Zuid-Afrika is een bronheffing op interest opgenomen van 10%. Tot 3 juni 1992 was daarmee, voor wat betreft de belastingheffing over interest die door niet-inwoners uit Zuid-Afrikaanse bron werd genoten, de nationale wetgeving van Zuid-Afrika onder verdrag geconsolideerd. Sinds 3 juni 1992 voorziet de nationale wetgeving van Zuid-Afrika echter niet langer in een bronheffing op dergelijke interest. Zuid-Afrika kon daarom instemmen met het Nederlandse voorstel voor een uitsluitende woonstaatheffing voor interest, overeenkomstig het Nederlandse verdragsbeleid zoals verwoord in paragraaf 4.3.2.3. van de notitie Uitgangspunten.

Royalty's (artikel 12 juncto onderdeel VII van het Protocol)

De nationale wetgeving in Zuid-Afrika voorziet in een bronheffing op royalty-betalingen aan niet-inwoners. Het tarief van deze bronheffing bedraagt 12%. In de betrekkingen tussen Nederland en Zuid-Afrika zal echter geen bronbelasting worden geheven ter zake van royalty's betaald vanuit Zuid-Afrika aan een inwoner van Nederland. Zuid-Afrika kon namelijk instemmen met het Nederlandse voorstel voor een uitsluitende woonstaatheffing voor royalty's, overeenkomstig het Nederlandse verdragsbeleid zoals verwoord in paragraaf 4.3.2.3. van de notitie Uitgangspunten. Overigens is op dit punt sprake van consolidatie van hetgeen terzake in het huidige belastingverdrag met Zuid-Afrika is opgenomen.

Door Zuid-Afrika is ingestemd met de Nederlandse wens in het vijfde lid van artikel 13 van het Verdrag een voorziening te treffen tegen mogelijke dubbele belasting over de winst behaald door natuurlijke personen met de vervreemding van aandelen, winstbewijzen en schuldvorderingen die behoren tot een aanmerkelijk belang in de zin van afdeling 4.3 van de Wet inkomstenbelasting 2001. Overeenkomstig het Nederlandse verdragsbeleid, zoals verwoord in paragraaf 4.3.3. van de notitie Uitgangspunten, kan Nederland op grond van die bepaling van voormalige inwoners van Nederland tot en met 10 jaar na hun emigratie naar Zuid-Afrika belasting heffen over de winst door hen behaald met de vervreemding van hun aanmerkelijk belang. Ten aanzien van de belastingplichtige aan wie bij zijn emigratie uit Nederland een conserverende aanslag voor de overeenkomstig afdeling 4.6 van de Wet inkomstenbelasting 2001 vastgestelde aanmerkelijkbelangwinst is opgelegd, wordt deze heffing evenwel slechts geëffectueerd voor dat deel van de conserverende aanslag, dat op het moment van daadwerkelijke vervreemding van het aanmerkelijk belang nog openstaat.

Overeenkomstig het Nederlandse verdragsbeleid claimt Nederland in beginsel voor buitenlandse belastingplichtigen met een aanmerkelijk belang in een lichaam met in aandelen verdeeld kapitaal, dat volgens de Nederlandse wetgeving inwoner is van Nederland, in verdragsrelaties geen heffingsrechten over winsten uit aanmerkelijk belang. De achterliggende gedachte daarbij is te bewerkstelligen dat een buitenlandse investeerder met betrekking tot zijn investering in Nederland niet anders wordt behandeld dan wanneer hij geïnvesteerd zou hebben in de staat waarin hij woont (zie paragraaf 4.3.3. van de notitie Uitgangspunten). Dit uitgangspunt wordt evenwel niet volledig verwezenlijkt in de situatie waarin een aanmerkelijkbelanghouder in een lichaam als hiervóór bedoeld inwoner is van Zuid-Afrika, naar Nederland verhuist en vervolgens naar Zuid-Afrika remigreert. In die situatie wordt immers aan de aanmerkelijkbelanghouder bij zijn remigratie naar Zuid-Afrika ingevolge afdeling 4.6 van de Wet inkomstenbelasting 2001 een conserverende aanslag opgelegd over het verschil tussen de waarde in het economische verkeer van de aandelen, winstbewijzen en/of schuldvorderingen op het moment dat onmiddellijk voorafgaat aan de remigratie, en de tegenprestatie bij de verkrijging van die aandelen, winstbewijzen en/of schuldvorderingen. De zogenoemde passantenregeling van artikel 4.18. van de Wet inkomstenbelasting 2001 noch de step-upregeling van artikel 4.25. van de Wet inkomstenbelasting 2001 zijn in die situatie van toepassing. Onderdeel IX van het Protocol, dat overigens wederkerig is geformuleerd, strekt ertoe dat ook in die situatie van remigratie naar Zuid-Afrika het vorenbedoelde uitgangspunt wordt verwezenlijkt. Daartoe wordt het gedeelte van de volgens afdeling 4.6 van de Wet inkomstenbelasting 2001 opgelegde conserverende aanslag, dat betrekking heeft op de winstreserves die zijn gevormd in de periode vóór emigratie van de aanmerkelijkbelanghouder naar Nederland, geacht te zijn voldaan. Uit praktische overwegingen wordt dat gedeelte berekend door het bedrag van de conserverende aanslag te vermenigvuldigen met een breuk waarvan in de noemer is opgenomen de periode gedurende welke de aanmerkelijkbelanghouder geen inwoner was van Nederland, en in de teller de periode gedurende welke hij aanmerkelijkbelanghouder was.

Artiesten en sportbeoefenaars (artikel 16)

De belastingheffing van inkomsten van artiesten en sportbeoefenaars is in beginsel evenals in het OESO-modelverdrag en in bijna alle Nederlandse belastingverdragen toegewezen aan de staat waar deze personen hun

activiteiten ontplooiën. Zoals in een aantal andere Nederlandse belastingverdragen is op dit beginsel de uitzondering gemaakt dat de inkomsten slechts in de woonstaat van de artiest of sportbeoefenaar mogen worden belast als diens bezoek aan het andere land geheel of grotendeels wordt gefinancierd uit overheidsfondsen van zijn woonstaat of als de activiteiten plaatsvinden in het kader van een cultureel of sportief uitwisselingsprogramma. Een dergelijke bepaling komt voor in tal van Nederlandse belastingverdragen, zoals met Argentinië (*Trb.* 1997, 63), Letland (*Trb.* 1994, 83 en 166), Macedonië (*Trb.* 1998, 238), Turkije (*Trb.* 1986, 67) en vele andere Oost-Europese landen.

Pensioenen, lijfrenten en socialezekerheidsuitkeringen (artikel 17 juncto onderdeel XI van het Protocol)

Pensioenen en lijfrenten ontvangen door inwoners van Zuid-Afrika zijn in beginsel onderworpen aan de Zuid-Afrikaanse «normal tax». Hierop gelden echter enkele uitzonderingen. Zo zijn uitkeringen betaald krachtens de bepalingen van een sociaalzekerheidsstelsel van een andere staat dan Zuid-Afrika en buitenlandse pensioenen ter zake van vroegere arbeid vrijgesteld van de «normal tax». In verband daarmee is overeengekomen in artikel 17 van het Verdrag voor pensioenen, soortgelijke beloningen en lijfrenten, inclusief eventuele afkoopsommen daarvan, een bronstaatheffing op te nemen; op die wijze wordt immers op eenvoudige wijze voorkomen dat zich situaties van dubbele vrijstelling voordoen. De bronstaatheffing geldt echter alleen voorzover in de bronstaat ter zake van de opbouw van het pensioen cum annexis premieaftrek is verleend dan wel de aanspraak op het pensioen is vrijgesteld (de zogenoemde «sourcing-rule», neergelegd in het vierde lid van artikel 17). Daarbij laat de omstandigheid dat het pensioenkapitaal – tussentijds – vanuit de bronstaat is overgedragen aan een pensioenfonds of verzekeringsmaatschappij in de woonstaat de toepassing van de sourcing-rule onverlet. Vanwege de omstandigheid dat in het huidige belastingverdrag met Zuid-Afrika voor particuliere pensioenen een exclusieve woonstaatheffing is opgenomen, is in onderdeel XI van het Protocol voor lopende pensioentermijnen die een inwoner van Zuid-Afrika vanuit Nederland ontvangt, een overgangsregeling opgenomen. Voor dergelijke pensioentermijnen blijft een exclusieve woonstaatheffing gelden voorzover deze termijnen per kalenderjaar niet meer bedragen dan 10 000 euro. Uit praktische overwegingen worden onder lopende pensioentermijnen tevens lopende lijfrentetermijnen en socialezekerheidsuitkeringen begrepen. Bij die overgangsregeling geldt voor Nederland overigens wel een progressievoorbehoud.

Met de onderhavige bronstaatheffing geldt voor particuliere pensioenen de facto eenzelfde verdeling van de heffingsbevoegdheid als gebruikelijk is voor overheidspensioenen. Dit gaf aanleiding om laatstgenoemde pensioenen niet, zoals gebruikelijk, afzonderlijk op te nemen in artikel 18 (Overheidsfuncties) van het Verdrag, maar tezamen met particuliere pensioenen onder te brengen in het eerste lid van artikel 17. Deze handelwijze maakt met betrekking tot overheidspensioenen van zogenoemde lokale krachten overigens geen inbreuk op de gebruikelijke toedeling van de heffingsbevoegdheid daarover aan de woonstaat van de lokale kracht. Vanwege het feit dat deze toedeling in artikel 17 niet, zoals gebruikelijk, afzonderlijk is geregeld, maar voortvloeit uit de sourcing-rule van het vierde lid, is afgesproken dat Nederland en Zuid-Afrika hun instanties die het aangaat (in het bijzonder hun respectieve ambassades) daarover zullen informeren.

Ten slotte is op Nederlands verzoek in het tweede lid van artikel 17 een bronstaatheffing opgenomen voor socialezekerheidsuitkeringen.

Hoogleraren en docenten (artikel 19)

Met de bepalingen van artikel 19 wordt bereikt dat de inkomsten die een hoogleraar of een andere docent gedurende een verblijf van maximaal twee jaar in een van de verdragsluitende Staten voor het geven van onderwijs of het verrichten van onderzoek geniet, in die Staat niet in de belastingheffing worden betrokken. Bij een verblijf van langer dan twee jaar, is de werkstaat met betrekking tot de inkomsten die na ommekomst van het tweede jaar worden genoten heffingsbevoegd ingevolge artikel 14 van het Verdrag. Ten aanzien van een hoogleraar of andere docent kunnen de bepalingen van artikel 19 slechts éénmaal toepassing vinden.

Vermogen (artikel 22 juncto onderdeel XII van het Protocol)

Ondanks de omstandigheid dat Zuid-Afrika geen vermogensbelasting kent en de Wet op de vermogensbelasting 1964 ingevolge artikel 11.1 van de Wet inkomstenbelasting 2001 met ingang van 1 januari 2001 is ingetrokken, is op Nederlands verzoek in het Verdrag een bepaling opgenomen die voorziet in de verdeling van heffingsbevoegdheden voor vermogensbestanddelen. De achtergrond daarvan is dat de Wet inkomstenbelasting 2001 ten tijde van de onderhandelingen (in 1999) nog de status had van wetsvoorstel (Kamerstukken II, 1998/99, 26 727, nrs. 1–3) en het niet passend werd gevonden te anticiperen op de parlementaire behandeling daarvan. In de praktijk zal de onderhavige bepaling dan ook slechts betekenis hebben indien ten minste een van beide staten (opnieuw) een vermogensbelasting invoert.

De bepaling zoals opgenomen in het Verdrag komt overeen met de terzake in het OESO-modelverdrag en in het merendeel van de Nederlandse belastingverdragen opgenomen bepalingen. Voorts is in onderdeel XII van het Protocol de voor Nederland gebruikelijke bepaling opgenomen op grond waarvan de door Nederland te verlenen vermindering ter vermijding van dubbele belasting wordt vastgesteld op basis van de belasting die is toe te rekenen aan de nettowaarde van de op grond van de leden 1 en 2 van artikel 22 van het Verdrag aan Zuid-Afrika ter belastingheffing toegewezen vermogensbestanddelen. Dit houdt onder andere in dat Nederland rekening mag houden met hypothecaire en andere schulden die zijn verbonden met in Zuid-Afrika gelegen onroerende zaken of met het ondernemingsvermogen van een in Zuid-Afrika gelegen vaste inrichting.

Vermijding van dubbele belasting (artikel 23)

De bepalingen betreffende de vermijding van dubbele belasting zijn, wat Nederland betreft, in overeenstemming met het Nederlandse verdragsbeleid zoals verwoord in paragraaf 4.3.1.3. van de notitie Uitgangspunten. Zuid-Afrika hanteert als methode ter voorkoming van dubbele belasting de verrekeningsmethode.

Werkzaamheden buitengaats (artikel 24 juncto onderdeel III van het Protocol)

Overeenkomstig Nederlands verdragsbeleid is in het Verdrag een bijzondere regeling opgenomen voor winsten en inkomsten die samenhangen met de exploratie en exploitatie van natuurlijke rijkdommen buitengaats (voor Nederland van belang voor werkzaamheden op het Nederlandse deel van het continentale plat). Voor een algemene toelichting op deze regeling wordt verwezen naar de schriftelijke beantwoording van technische vragen naar aanleiding van de notitie Internationaal fiscaal (verdrags)beleid (Kamerstukken II 1996/97, 25 087, nr. 3, blz. 5–6) en paragraaf 4.3.1.4.4. van de notitie Uitgangspunten.

Zoals is opgemerkt bij artikel 2 (Belastingen waarop het Verdrag van toepassing is), bedraagt het tarief van de «normal tax» voor rechtspersonen 30% en voor winst die wordt behaald door middel van een in Zuid-Afrika gelegen vaste inrichting of vast middelpunt 35%. De reden voor dit verschil in percentages is terug te voeren op de «secondary tax on companies» (12,5%), die als aanvullende winstbelasting van Zuid-Afrikaanse rechtspersonen wordt geheven bij uitkering van dividenden (over het nettobedrag). Wordt rekening gehouden met het latente karakter van laatstbedoelde belasting bij niet-uitkering, dan bedraagt de uiteindelijke belastingdruk op winsten van Zuid-Afrikaanse rechtspersonen *grosso modo* ook 35% of wat hoger. Bij deze stand van zaken is de heffing van 35% over winsten van vaste inrichtingen niet strijdig met het tweede lid van artikel 25 van het Verdrag, waarin is opgenomen dat de belastingheffing van een vaste inrichting die een onderneming van een verdragsluitende staat heeft, in de andere staat niet ongunstiger mag zijn dan de belastingheffing van ondernemingen van die andere staat die dezelfde werkzaamheden uitoefenen. Uiteraard kunnen belastingtarieven wijzigen. Dergelijke *toekomstige* wijzigingen zouden erin kunnen resulteren dat het vorenbedoelde evenwicht ten nadele van vaste inrichtingen wordt verstoord. In een dergelijk geval kan dan echter een beroep worden gedaan op het tweede lid van artikel 25.

In onderdeel XIII, eerste lid, van het Protocol is expliciet vastgelegd dat Zuid-Afrika winst van een Zuid-Afrikaanse vaste inrichting van een Nederlandse vennootschap mag belasten tegen een tarief dat het tarief van de «normal tax» (30%) niet overschrijdt met meer dan 5%. Blijft het verschil tussen de beide tarieven beperkt tot maximaal 5%, dan is er derhalve geen sprake van discriminatie. Het huidige Zuid-Afrikaanse tarief van 35% voor vaste inrichtingen voldoet aan die voorwaarde.

Deze expliciete Protocolbepaling is opgenomen naar aanleiding van een verzoek van het Zuid-Afrikaanse parlementaire comité. Dit comité was van oordeel dat een juridische basis in het Verdrag voor het *huidige* verschil in tarieven nodig was ter voorkoming van mogelijke gerechtelijke procedures over dat verschil met een beroep op artikel 25, tweede lid, van het verdrag. Zuid-Afrika heeft de Protocolbepaling, in een of andere vorm, opgenomen in de verdragen waarover het heeft onderhandeld sinds de invoering van het heffingstarief voor vaste inrichtingen (waaronder de Verenigde Staten van Amerika, het Verenigd Koninkrijk, de Bondsrepubliek Duitsland en Nieuw-Zeeland).

Nederland kon instemmen met de Protocolbepaling op voorwaarde dat de bepaling slechts van toepassing zou zijn, zolang de «secondary tax on companies» niet is afgeschaft of zolang het wettelijke tarief van 12,5% niet is teruggebracht tot minder dan 5%. Dit is geregeld in het derde lid van de Protocolbepaling. In geval van afschaffing van de bedoelde belasting of bij een wettelijk tarief van minder dan 5% zal derhalve sprake zijn van ongelijke behandeling van Zuid-Afrikaanse vaste inrichtingen ten opzichte van Zuid-Afrikaanse vennootschappen en kan een beroep worden gedaan op de non-discriminatiebepaling van het tweede lid van artikel 25 van het Verdrag.

In het tweede lid van de Protocolbepaling is voorts nog geregeld dat het eerste lid alleen van toepassing is, zolang de Zuid-Afrikaanse vaste inrichtingen van buitenlandse (Nederlandse) vennootschappen niet zijn onderworpen aan de «secondary tax on companies». Zodra die vaste inrichtingen wel worden onderworpen aan de «secondary tax on companies», geldt het eerste lid derhalve niet meer en is dus het tarief van 35% voor vaste inrichtingen niet meer van toepassing.

In het vijfde lid van artikel 25 is op Nederlands verzoek een bepaling opgenomen die onder voorwaarden voorziet in een non-discriminatoire aftrek voor (pensioen)premies bij een voortgezette deelname aan een

fiscaal erkende pensioenregeling – waaronder begrepen een sociale-zekerheidsregeling inzake oudedagsvoorzieningen – in de voormalige woonstaat.

Regeling voor onderling overleg (artikel 26 juncto onderdeel I van het Protocol)

In het vijfde lid is op Nederlands verzoek de mogelijkheid gecreëerd om geschillen over de toepassing of interpretatie van het Verdrag, die niet binnen een tijdvak van twee jaar in onderling overleg kunnen worden opgelost, te beslechten via een arbitrageprocedure. Op verzoek van Zuid-Afrika is daaraan toegevoegd dat de bevoegde autoriteiten in onderling overleg de samenstelling van de arbitragecommissie en de arbitrageprocedure vaststellen. Voor een algemene toelichting op deze bepaling wordt verwezen naar paragraaf 3.4. van de notitie Uitgangspunten.

In paragraaf 5.1.3. van vorenvermelde notitie is uitgedragen dat naar het oordeel van de eerste ondergetekende de gezamenlijke uitleg die de bevoegde autoriteiten in het kader van een procedure voor onderling overleg aan een in het verdrag opgenomen term hebben gegeven, in beginsel bindend is voor alle belastingplichtigen, op voorwaarde dat die uitleg binnen de context van het verdrag blijft. In zijn arresten van 29 september 1999, nrs. 33 267 en 34 482, gepubliceerd in V-N 1999/46.9 respectievelijk V-N 1999/46.8, heeft de Hoge Raad beslist dat een dergelijke gezamenlijke uitleg slechts bindend is voor de respectieve belastingadministraties, maar dat die gezamenlijke uitleg de belastingrechter niet kan ontslaan van zijn verplichting om het verdrag uit te leggen indien in een voor hem aanhangig geschil daarop een beroep wordt gedaan. Met deze beslissing van de Hoge Raad lijkt een vicieuze cirkel te ontstaan. Een gezamenlijke uitleg van een verdragsterm die de bevoegde autoriteiten in het kader van een procedure voor onderling overleg – binnen de context van het verdrag – zijn overeengekomen, strekt ertoe in concrete situaties dubbele belasting dan wel dubbele vrijstelling te voorkomen. Wanneer een dergelijke gezamenlijke uitleg geen verbindende kracht heeft en de belastingrechters in beide landen die verdragsterm verschillend uitleggen dan wel hebben uitgelegd, dan zou in theorie wederom een situatie van dubbele belasting respectievelijk dubbele vrijstelling kunnen ontstaan. Met het oog op het voorkomen van deze gevolgen is in onderdeel I van het Protocol een bepaling opgenomen waarin de verbindende kracht is vastgelegd voor – door de beide bevoegde autoriteiten bekendgemaakte – oplossingen die zij in het kader van een procedure voor onderling overleg binnen de context van het verdrag hebben bereikt voor gevallen waarin dubbele belasting of dubbele vrijstelling zou optreden als gevolg van de toepassing van artikel 3, tweede lid, met betrekking tot de uitleg van een niet in het Verdrag omschreven uitdrukking, of als gevolg van kwalificatieverschillen. De belastingrechter kan uiteraard wel toetsen of de oplossing past binnen de context van het verdrag.

Uitwisseling van inlichtingen (artikel 27 juncto onderdeel XIV van het Protocol)

Met het oog op de arbitrageprocedure zoals die is opgenomen in het vijfde lid van artikel 26, is een bepaling opgenomen die erin voorziet dat de benodigde informatie kan worden verstrekt aan een ingestelde arbitragecommissie. Voorts is daarin opgenomen dat de leden van een arbitragecommissie met betrekking tot de aldus verstrekte informatie zijn onderworpen aan de geheimhoudingsverplichtingen als omschreven in het eerste lid van dit artikel.

De grenzen van de verplichting tot de uitwisseling van inlichtingen zijn neergelegd in artikel 29 van het Verdrag.

Bijstand bij invordering (artikel 28)

Op Nederlands verzoek is in artikel 28 een regeling inzake wederzijdse bijstand bij invordering opgenomen. Op verzoek van Zuid-Afrika is daarbij echter niet het Nederlandse tekstvoorstel overgenomen, maar een tekst gebaseerd op het Zuid-Afrikaans-Noorse belastingverdrag van 12 februari 1996. Voor een algemene toelichting inzake bijstand bij invordering wordt verwezen naar paragraaf 3.5. van de notitie Uitgangspunten.

De grenzen van de verplichting tot het verlenen van administratieve bijstand bij invordering zijn neergelegd in artikel 29 van het Verdrag.

Inwerkingtreding (artikel 32)

Het Verdrag treedt in werking dertig dagen na de datum van ontvangst van de laatste van de schriftelijke mededelingen waarin de regeringen elkaar hebben medegedeeld dat de in de respectieve Staten grondwettelijk vereiste formaliteiten zijn vervuld. Na de inwerkingtreding vindt het Verdrag in beide landen toepassing voor belastingjaren entijdvakken die aanvangen op of na 1 januari van het kalenderjaar dat volgt op dat waarin het Verdrag in werking is getreden. Ingevolge het tweede lid vinden vanaf dat moment de bepalingen van het huidige belastingverdrag met het daarbij behorende Protocol geen toepassing meer.

Beëindiging (artikel 33)

Het Verdrag wordt in beginsel voor onbepaalde tijd aangegaan. Na verloop van een periode van 5 jaar na de datum van inwerkingtreding van het Verdrag kan het evenwel, langs diplomatieke weg, door elk van beide Staten worden beëindigd met inachtneming van een opzegtermijn van ten minste 6 maanden vóór het einde van enig kalenderjaar. Het Verdrag houdt in dat geval op van toepassing te zijn voor belastingjaren en -tijdvakken die aanvangen na het einde van het kalenderjaar waarin de kennisgeving van beëindiging is gedaan.

De Minister van Financiën,
G. Zalm

De Minister van Buitenlandse Zaken,
B. R. Bot