Tweede Kamer der Staten-Generaal

2

Vergaderjaar 2012–2013

33 718 Goedkeuring van het op 31 mei 2013 te Beijing tot stand gekomen Verdrag tussen de Regering van het Koninkrijk der Nederlanden en de Regering van de Volksrepubliek China tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen (Trb. 2013, 104)

Nr. 3

Het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State wordt niet openbaar gemaakt, omdat het zonder meer instemmend luidt / uitsluitend opmerkingen van redactionele aard bevat (artikel 26, vijfde lid, van de Wet op de Raad van State)

MEMORIE VAN TOELICHTING[1]

I. ALGEMEEN

I.0. Inleiding

Het onderhavige, op 31 mei 2013 te Beijing ondertekende, Verdrag tussen de Regering van het Koninkrijk der Nederlanden en de Regering van de Volksrepubliek China tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen, inclusief Protocol, (hierna: het Verdrag»; *Trb*. 2013, 104), geeft regels die aanwijzen welke van de verdragsluitende staten, en in welke mate, bevoegd is om in overeenstemming met zijn nationale wetgeving belasting te heffen over het inkomen van inwoners van één of van beide Staten, vooral 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. Hoewel in het Verdrag de regeringen van beide Staten als partijen worden genoemd, zal het gelden tussen de Staten.
Het huidige belastingverdrag, gesloten te Beijing op 13 mei 1987 (*Trb*. 1987, 93 en *Trb*. 1988, 20, hierna: het Verdrag 1987), behoefde op hoofdlijnen enige modernisering en verbetering. In een drietal onderhandelingsrondes is overeenstemming bereikt over een volledig nieuw verdrag. De meest wezenlijke wijzigingen ten opzichte van het Verdrag 1987 betreffen de duur van activiteiten die relevant is voor het constateren van een vaste inrichting bij – kort gezegd – constructiewerkzaamheden, het opnemen van een 5% tarief voor bronbelasting op deelnemingsdividend, specifiekere bepalingen in het artikel over vervreemdingswinsten met betrekking tot aandelen, het opnemen van een heffingsrecht voor de bronstaat voor particuliere pensioenen, uitbreiding van de werking van het Verdrag tot op Bonaire, Sint Eustatius en Saba (hierna: «Caribisch Nederland») wonende natuurlijke personen en enkele andere, beperktere

[1] De oorspronkelijke tekst van het voorstel van wet en van de memorie van toelichting zoals voorgelegd aan de Afdeling advisering van de Raad van State is ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer

kst-33718-3
ISSN 0921 - 7371
's-Gravenhage 2013

vrijstellingen en aanpassingen in de artikelen over dividend, interest en vermogenswinst. Daarnaast behoort tot de significante wijzigingen dat de zogenoemde «tax sparing credit» uit het Verdrag 1987 is vervallen en dat Nederland in het Verdrag antimisbruikregels heeft geaccepteerd langs de lijnen die doorgaans in andere Chinese verdragen zijn opgenomen. Al de voornoemde punten worden in het vervolg van deze memorie van toelichting nader besproken.
De recent door China gesloten verdragen met België en het Verenigd Koninkrijk[2] zetten sterk de toon voor wat in het kader van een belastingverdrag voor Nederland (en andere Europese landen nu en in de komende periode) mogelijk is. Zoals bij iedere verdragsonderhandeling gebruikelijk, kan worden geconstateerd dat – naast de per saldo wezenlijke verbeteringen zoals hiervoor omschreven – een aantal Nederlandse wensen in meerdere of mindere mate niet haalbaar is gebleken. Gedacht kan bijvoorbeeld worden aan arbitrage als beslissingsinstrument bij overlegprocedures, stevigere wederzijdse toezeggingen over bijstand bij invordering of het niet constateren van een vaste inrichting bij dienstverleningsactiviteiten. China geeft in dit verband echter stellig aan de discussies en de keuzes rondom het OESO-modelverdrag[3] te volgen. Het integraal aansluiten bij de OESO-modelverdragbenadering is voor China, als niet OESO-lid[4], vooralsnog echter niet aan de orde en die instelling hanteert China consequent in belastingverdragen met in het bijzonder de Europese landen.
Gezien het voorgaande was voor de onderhandelingsdelegaties duidelijk dat op dit moment het op een wezenlijk aantal punten actualiseren en verbeteren van het Verdrag 1987 de meest constructieve benadering zou zijn. Het bij het Verdrag behorende Protocol is daarbij, vooral op Chinees verzoek, ook beknopt gebleven. Als algehele basishouding wenste China zoveel mogelijk bij internationaal gestandaardiseerde teksten te blijven en terughoudend te zijn bij het opnemen van door een verdragspartner voorgestelde bijzondere uitwerkingen.

Zoals in onderdeel I.6 van dit deel «Algemeen» is opgemerkt, is als bijlage bij deze memorie van toelichting het schema bijgevoegd waarin de toetsingscriteria zijn opgenomen voor Nederlandse bilaterale belastingverdragen. Met het ingevulde schema kan in één oogopslag worden vastgesteld op welke onderdelen het Verdrag in overeenstemming is met het Nederlandse fiscale verdragsbeleid, zoals neergelegd in de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011 (hierna: NFV 2011).[5]

I.1. Aanleiding voor en verloop van de onderhandelingen

In december 2007 is een eerste onderhandelingsronde gevoerd. Het feit dat China een belangrijke speler in de wereldeconomie is geworden, vormde een belangrijke reden om – ook door middel van het instrument van verdragsonderhandelingen – in goed contact te blijven met China, mede met het oog op de behandeling van overlegprocedures ten aanzien van individuele belastingplichtigen. Daarnaast werd vastgesteld dat de Nederlandse wens voor enige verbetering ten opzichte van het Verdrag

---

[2] Het nieuwe verdrag tussen China en België is ondertekend op 7 oktober 2009. Het nieuwe verdrag tussen China en het Verenigde Koninkrijk is ondertekend op 27 juni 2011. De verdragen zijn nog niet van toepassing.
[3] De OESO is de organisatie voor economische samenwerking en ontwikkeling. Deze organisatie stelt een modelbelastingverdrag op dat periodiek wordt geactualiseerd. Voor het belang van het OESO-modelverdrag wordt verwezen naar de NFV 2011. Het bij dat modelverdrag behorende commentaar wordt verder aangeduid als «het OESO-commentaar».
[4] Wel is sprake van een nauwe samenwerkingsrelatie tussen China en de OESO. Zie hiervoor onder meer «China and the OECD» op http://www.oecd.org/china/chinaandtheoecd.htm.
[5] Bijlage bij Kamerstukken II 2010/11, 25 087, nr. 7, ter uitvoering van Kamerstukken II 2010/11, 25 087, nr. 8 (motie-Van Vliet).

1987 met China bespreekbaar zou zijn. De eerste onderhandelingsronde in 2007 kende vooral een inventariserend karakter. Toelichting op nationale ontwikkelingen in beide landen, met een nadruk op ontwikkelingen ten aanzien van fiscale nationale wetgeving, en toelichting op het verdragsbeleid in beide landen vormden de hoofdmoot van dit primair informatieve overleg.
In april 2011 is een tweede ronde gehouden in Den Haag. Daarin is aan de hand van reeds eerder wederzijds toegezonden modellen concreet afgetast waar partijen consensus over verbetering konden vinden en hoe deze dan tekstueel moest worden vormgegeven. Deze ronde is geëindigd met de afspraak dat Nederland, op basis van de in Den Haag besproken uitgangspunten aan beide kanten, een voorstel zou doen om tot een nieuw belastingverdrag te komen. In het vroege najaar van 2011 heeft Nederland die afspraak uitgevoerd. Voor de volledigheid is het goed erop te wijzen dat vertegenwoordigers van beide onderhandelingsdelegaties ook tussen de onderhandelingsronden in, met behulp van de moderne communicatiemiddelen en incidenteel bij internationale fiscale overleggen (in OESO- en Verenigde Naties-verband), met elkaar in contact zijn gebleven.
In april 2012 is vervolgens een afsluitende onderhandelingsronde in Beijing gehouden. Het voorbereidende werk leidde ertoe dat ter plekke de aandacht vooral uit kon gaan naar de vraag welke punten in een evenwichtig nieuw verdrag een plaats zouden moeten en kunnen krijgen, alsmede naar het zo precies mogelijk formuleren van de beoogde regels. De constructieve wil en inzet van beide partijen om op dat moment, zonder vertraging, het nieuwe Verdrag af te ronden heeft geresulteerd in overeenstemming op ambtelijk niveau over het Verdrag aan het slot van de derde onderhandelingsronde.

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 de verdragsbepalingen is aangeknoopt bij de bepalingen van het OESO-modelverdrag. Uiteraard speelde ook de vergelijking met de tekst van het Verdrag 1987 tijdens de onderhandelingen een rol.
Het verdragsbeleid van China blijkt niet uit een instrument vergelijkbaar met de NFV 2011. De Chinese delegatie heeft tijdens de onderhandelingen wel meermaals aangegeven dat het Chinese verdragsbeleid wordt gekenmerkt door de fase in de ontwikkeling van het land waarin het zich bevindt. Het land evolueert, zoals bekend mag worden verondersteld, sterk van een situatie waarin het land of delen van het land zich nog in een ontwikkelingsfase bevinden, tot een ontwikkelde en zeer belangrijke speler in de wereldeconomie. China wees erop dat beide elementen in deze transitiefase de keuzes in verdragsonderhandelingen beïnvloeden. Daarnaast wees China er tijdens de onderhandelingen met nadruk op dat het streeft naar vergaande uniformering van de belastingverdragen met (West-) Europese landen. In dit verband is het het vermelden waard dat Nederland – na België en het Verenigd Koninkrijk – zich in de kopgroep van de onderhandelingen van West-Europese landen met China voor (nieuwe) belastingverdragen bevond[6].

[6] Inmiddels hebben China en Denemarken op 16 juni 2012 ook een nieuw belastingverdrag ondertekend.

I.2.2. Belastingstelsel China

Tijdens verdragsonderhandelingen is het gebruikelijk dat, voor zover relevant met het oog op de onderhandelingen, gesproken wordt over de bijzonderheden in de fiscale stelsels van beide landen. Bij de onderhandelingen over het onderhavige Verdrag heeft Nederland daarbij gebruik kunnen maken van de in het kader van het Verdrag 1987 opgedane kennis over het Chinese belastingstelsel, en van informatie die van tijd tot tijd van het grensoverschrijdende bedrijfsleven hierover is ontvangen. In zijn algemeenheid kan worden opgemerkt dat het Chinese stelsel niet wezenlijk verschilt van in Europa bekende stelsels. Voorstelbaar is evenwel dat door de omvang van het land een uniforme uitvoering iets minder vanzelfsprekend is dan in een kleiner land als Nederland gebruikelijk is. Verder kenmerkt het Chinese stelsel zich (waar het de internationale aspecten aangaat) doordat in sterkere mate dan in Nederland gewicht wordt gegeven aan heffingen in het bronland. Dat is zichtbaar bij inkomsten uit dienstverlening in China, maar uit zich ook bij dividend-, interest- en royaltystromen uit China, waar een nationaal Chinees belastingtarief van 10% op rust.

I.2.3. De positie van China als opkomende economie

Hiervoor is reeds aandacht besteed aan de Chinese positie op het wereldtoneel, die China zelf omschrijft als tussen ontwikkelings- en ontwikkeld land in, met nog steeds een stevige basis om economisch te groeien. Het voorgaande leidt ertoe dat China op onderdelen meewerkt aan het (Nederlandse) streven barrières voor grensoverschrijdend ondernemen te verminderen, maar anderzijds ook terughoudendheid kent. Als voorbeeld wordt genoemd dat het bronheffingspercentage voor deelnemingsdividenden in het Verdrag wel is teruggebracht tot 5%, maar 0% was voor China nog niet bespreekbaar. Voorts blijft China bij interest en royalty's aan een zekere mate van bronstaatheffing hechten. Ook bij sommige uitvoeringsaspecten, zoals de onderling overlegprocedures, uitwisseling van informatie en bijstand bij invordering blijft China terughoudend. In die gevallen vloeit deze terughoudendheid niet zozeer voort uit beleidsmatige overwegingen, maar veeleer uit praktische overwegingen. China heeft aangegeven vooral op intern organisatorisch vlak nog een weg te gaan te hebben.

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 China positief uitwerken. De grenzen van de heffingsbevoegdheden van beide landen zijn duidelijk vastgelegd en er is een goede grondslag 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 China onder de aandacht gebracht en belanghebbenden verzocht de voor hen van belang zijnde aangelegenheden kenbaar te maken. Enkele belanghebbenden hebben opmerkingen gemaakt en 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 gedeeltelijk voor 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. China is daarmee één van de eerste landen waarbij (uitsluitend) voor natuurlijke personen het Verdrag ook zal gelden voor de inwoners van Bonaire, Sint Eustatius en Saba. Gezien het feit dat het fiscale stelsel voor lichamen gevestigd in dit deel van Nederland geen traditionele en internationaal herkenbare winstbelasting kent en er nog nauwelijks ervaring met het fiscale stelsel voor Bonaire, Sint Eustatius en Saba was opgedaan ten tijde van de onderhandelingen tussen China en Nederland, is er op dit punt voor gekozen dat het Verdrag alleen zal gelden voor natuurlijke personen die inwoner zijn van Bonaire, Sint Eustatius en Saba. De overige landen in het Koninkrijk zijn fiscaal autonoom en kunnen zelfstandig besluiten al dan niet in onderhandeling te treden met China ten einde te komen tot een belastingverdrag. Deze toelichting is vooral geschreven vanuit het perspectief van het in Europa gelegen deel van Nederland. Dat laat onverlet dat de verdragsbepalingen en de toelichting daarbij mutatis mutandis evenzeer van toepassing zijn in de relatie tussen de verdragspartner en Caribisch Nederland. Daar waar nodig is ingegaan op de positie van het Caribische deel van Nederland (zie de onderdelen II.2 en II.3).

I.6. Toetsschema verdragsbeleid 2011

Het toetsschema verdragsbeleid 2011 is als bijlage bij deze memorie van toelichting bijgevoegd[7].

II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

II.0. Titel en preambule

Dit Verdrag geldt voor belastingen naar het inkomen en, anders dan het OESO-modelverdrag, niet voor belastingen naar het vermogen. China 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 artikel 1)

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 afzonderlijk omschreven in artikel 3, eerste lid, onderdeel d, en artikel 4 van het Verdrag.
Voorts zijn de verdragsluitende staten in artikel 1 van het Protocol overeengekomen dat de vrijgestelde beleggingsinstelling in de zin van artikel 6a van de Wet op de Vennootschapsbelasting 1969 geen voordelen van het Verdrag zal genieten. Gedacht kan dan met name worden aan de voordelen van de artikelen 10, 11, 12, 13, 21 en 22 van het Verdrag. Dit betekent onder meer dat een in Nederland gevestigde vrijgestelde beleggingsinstelling voor dividendinkomsten afkomstig uit China geen aanspraak kan maken op vermindering van belasting in China op grond van het Verdrag. Dit is in lijn met het beleid zoals opgenomen in

[7] Ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer

onderdeel 2.2.1. van de NFV 2011 en hiermee is tevens uitvoering gegeven aan de motie-Omtzigt/Van Vliet.[8]

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

Conform het OESO-modelverdrag is in artikel 2 neergelegd op welke belastingen het Verdrag ziet, waarmee de materiële werkingssfeer van het Verdrag is vastgesteld.
Deze bepaling van het eerste lid komt vrijwel woordelijk overeen met het eerste lid van artikel 2 van het OESO-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-modelverdrag, afgezien van, wederom, het ontbreken van de verwijzing naar belastingen naar het vermogen.
Het derde lid bevat een opsomming van de huidige Chinese en Nederlandse belastingen waarop het Verdrag van toepassing is. Voor Nederland zijn zowel de belastingen opgenomen die van toepassing zijn in het Europese deel van Nederland als de directe belastingen die worden geheven in Caribisch Nederland van natuurlijke personen. De opbrengstbelasting en de vastgoedbelasting die ingevolge de Belastingwet BES worden geheven in Caribisch Nederland vallen niet onder de materiële werkingssfeer van het Verdrag. Nederland wil als bronstaat zijn heffingsrechten krachtens deze twee heffingen integraal behouden onder belastingverdragen. China kon instemmen met het behoud van het Nederlandse heffingsrecht. Voorts wordt met betrekking tot de belastingen van het Caribische deel van Nederland opgemerkt dat het Verdrag ook betrekking heeft op het staatswinstaandeel dat geheven wordt volgens de in het derde lid, onderdeel b, onder (iii) genoemde regelingen. Hiermee is verzekerd dat het staatswinstaandeel in China voor verrekening in aanmerking komt met door China geheven belasting.
In overeenstemming met het OESO-modelverdrag bepaalt het vierde lid dat het Verdrag ook van toepassing is op alle gelijke of in wezen gelijksoortige belastingen die na de datum van ondertekening van het Verdrag naast of in de plaats van de in het derde lid opgesomde belastingen worden geheven, alsmede op andere belastingen waarop het eerste en tweede lid van artikel 2 van het Verdrag van toepassing zijn en die een verdragsluitende staat in de toekomst kan heffen. De bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staten zijn gehouden om elkaar te informeren over alle wezenlijke wijzigingen die in hun respectieve nationale belastingwetten zijn aangebracht.

II.3. Algemene begripsbepalingen (artikel 3 en Protocol artikel 2)

Artikel 3 bevat definities voor uitdrukkingen die in het Verdrag voorkomen.
In het eerste lid, onderdeel a en onderdeel b, worden de landen China en Nederland gedefinieerd. Voor het begrip Nederland is van belang dat daaronder wordt verstaan het in Europa gelegen deel van Nederland en het Caribische deel van Nederland, bestaande uit Bonaire, Sint Eustatius en Saba. Voor de algemene uitdrukkingen van het eerste lid, onderdeel d tot en met i, is vervolgens aangesloten bij de definities van het OESO-modelverdrag, met dien verstande dat de in artikel 3, eerste lid, onderdeel h, van het OESO-model opgenomen definitie van het begrip «business» in het onderhavige artikel ontbreekt. Dit hangt samen met het

[8] Kamerstukken II 2010/11, 25 87, nr. 13

opnemen in artikel 14 van het verdrag van een bepaling over zelfstandige arbeid. Onderdeel c van het eerste lid ontbreekt in het OESO-modelverdrag.
Het tweede lid bevat een algemene regel voor de uitleg van uitdrukkingen die niet in het Verdrag zijn omschreven; daaraan wordt de betekenis toegekend die deze uitdrukkingen hebben volgens de belastingwetgeving van de verdragsluitende staat die het Verdrag toepast en op dat moment, tenzij de context van het Verdrag anders vereist.
Met betrekking tot het in onderdeel d van het eerste lid gedefinieerde begrip «persoon» in samenhang met het tweede lid, kan worden opgemerkt dat het kan voorkomen dat een entiteit in de ene verdragsluitende staat volgens zijn nationale recht wordt aangemerkt als een fiscaal zelfstandig lichaam, maar volgens het nationale recht van de andere verdragsluitende 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 entiteiten 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.
Zoals vermeld in onderdeel 2.3 van de NFV 2011, streeft Nederland bij de totstandkoming van verdragen en bij het behandelen van concrete kwesties in onderlinge overlegprocedures ernaar oplossingen te zoeken voor dubbele heffing of dubbele vrijstelling die het gevolg kan zijn van kwalificatieverschillen ten aanzien van hybride rechtsvormen. Vermeld moet worden dat Nederland de door de OESO ter zake in het zogenoemde OESO-«partnership report»[9] en het OESO-commentaar neergelegde zienswijze niet per definitie integraal als uitgangspunt neemt en dat voor China – aangezien het geen lid is van de OESO – de OESO-zienswijze evenmin maatgevend is. China toonde zich bereid om in onderlinge overlegprocedures oplossingen te zoeken, maar wilde niet in het Verdrag een specifiek op deze materie gerichte bepaling opnemen. Het Chinese onderhandelingsmodel voorzag namelijk niet in de ruimte om een dergelijke bepaling op te nemen. Daarbij is voor China relevant dat het OESO-modelverdrag een dergelijke bepaling niet bevat.
Als sluitstuk met betrekking tot in het Verdrag gehanteerde uitdrukkingen en kwalificatieverschillen is in artikel 2 van het Protocol neergelegd dat indien bij de verdragstoepassing wederzijdse overeenstemming is bereikt in het kader van een onderlinge overlegprocedure, de gevonden oplossing, na bekendmaking ervan, niet alleen bindend is voor de desbetreffende zaak maar ook voor gelijke gevallen.

II.4. Woonplaats (artikel 4)

Artikel 4 bevat bepalingen ter invulling van het begrip inwoner, waarbij de verdragsluitende staten de tekst van artikel 4 OESO-modelverdrag hebben gevolgd.
In het eerste lid is omschreven wie voor de toepassing van het Verdrag geacht wordt inwoner te zijn van een verdragsluitende staat. Volgens dit eerste lid is een persoon inwoner van een verdragsluitende staat indien hij aldaar op grond van woonplaats, verblijf, plaats van oprichting, plaats van werkelijke leiding, of enige andere soortgelijke omstandigheid aan

[9] OESO, *Application of the OECD model tax convention to partnerships*, Parijs: OESO 1999.

belasting is onderworpen («liable to tax»). Daaronder worden mede begrepen de staten zelf en plaatselijke publiekrechtelijke lichamen daarvan.
Onderdeel 2.2.1 van de NFV 2011 vermeldt het streven om te voorzien in verdragsbescherming voor lichamen die vallen onder de reikwijdte van de heffingswetten. China wilde niet instemmen met het Nederlandse voorstel om hiertoe een specifieke bepaling in het Verdrag op te nemen, zoals wel opgenomen in recente Nederlandse verdragen met Panama (*Trb*. 2011, 11), Duitsland[10] (*Trb*. 2012, 123) en Ethiopië[11] (*Trb*. 2012, 179). Het Chinese onderhandelingsmodel voorzag niet in de ruimte om een dergelijke bepaling op te nemen. China herkende de problematiek en de verschillende visies die daaromtrent blijkens het OESO-commentaar bestaan, maar wees erop dat het OESO-modelverdrag de door Nederland voorgestane bepaling niet bevat. China hield vast aan opname van het reguliere artikel 4 OESO-modelverdrag, zonder nadere toevoegingen hierop. China is desalniettemin bereid zich welwillend op te stellen indien in concrete gevallen problemen ontstaan bij de interpretatie van artikel 4 van het Verdrag. Deze problemen kunnen de bevoegde autoriteiten dan adresseren in het kader van een onderlinge overlegprocedure. China achtte echter de kans niet groot dat interpretatieverschillen zouden ontstaan, aangezien beide landen voor toepassing van het Verdrag in de verdragsluitende staten gevestigde pensioenfondsen, non-profit organisaties en overheidsinstellingen als verdragsinwoner beschouwen.[12]
Zoals bij de toelichting op artikel 1 van het Verdrag en artikel 2 van het Protocol reeds is aangegeven is in artikel 2 van het Protocol vastgelegd dat voor in Nederland gevestigde vrijgestelde beleggingsinstellingen in de zin van artikel 6a van de Wet op de Vennootschapsbelasting 1969 geen aanspraak bestaat op de voordelen van het Verdrag.
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 uit die staat.
Artikel 4, tweede lid, bevat regels om te bepalen van welke verdragsluitende staat 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 basis van deze factoren geen uitsluitsel wordt verkregen, zullen de bevoegde autoriteiten in onderling overleg bepalen van welke verdragsluitende staat deze persoon uiteindelijk inwoner is.
Artikel 4, derde lid, bevat een met het tweede lid vergelijkbare bepaling voor niet-natuurlijke personen (de zogenoemde «corporate tie breaker»). Op basis van deze bepaling wordt conform het OESO-modelverdrag een lichaam dat inwoner is van beide verdragsluitende staten geacht inwoner te zijn van de verdragsluitende staat waar de werkelijke leiding van het lichaam is gelegen.

II.5. Vaste inrichting (artikel 5)

Het artikel betreffende de vaste inrichting komt in grote lijnen overeen met de bepaling uit het OESO-modelverdrag en met de inzet van onderdeel 2.6.2 van de NFV 2011. Wel is in het derde lid een enkel onderdeel opgenomen dat hier inhoudelijk van afwijkt, zoals in het navolgende zal worden toegelicht.

---

[10] Nog niet geratificeerd.
[11] Nog niet geratificeerd.
[12] Er is daarmee in beginsel ook voldaan aan het in par. 5.3 van Besluit DGB 2012/20M van 25 januari 2012, *Stcrt.* 2012, 2568, vermelde wederkerigheidsvereiste.

In het eerste lid is vastgelegd dat de uitdrukking «vaste inrichting» voor de toepassing van het Verdrag betekent een vaste bedrijfsinrichting met behulp waarvan de werkzaamheden van een onderneming geheel of gedeeltelijk worden uitgeoefend.
In 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, een werkplaats, een mijn, olie- of gasbron, een (steen-) groeve of enige andere plaats waar natuurlijke rijkdommen worden gewonnen.
Ingevolge het derde lid, onderdeel a, omvat de uitdrukking «vaste inrichting» tevens de uitvoering van bouwwerken, constructie-, montage- of installatiewerkzaamheden of daarmee verband houdende toezichthoudende activiteiten, maar slechts dan indien een en ander langer duurt dan twaalf maanden. In het Verdrag 1987 bedraagt deze termijn nog zes maanden, zoals dat ook het geval is in de desbetreffende bepaling in het VN-modelverdrag. De verlenging van de termijn zal door het bedrijfsleven positief worden gewaardeerd. Het betekent dat een onderneming minder snel met administratieve fiscale verplichtingen in twee landen wordt geconfronteerd. Bij bouwwerkzaamheden en andere activiteiten die in de onderhavige bepaling worden vermeld die minder dan twaalf maanden, maar meer dan zes maanden voortduren, blijft het heffingsrecht over de daarmee behaalde winst in de relatie met China vanaf inwerkingtreding van het Verdrag toebehoren aan de woonstaat van het ondernemende lichaam (of de ondernemende natuurlijke persoon). Opgemerkt wordt dat de toevoeging in onderdeel a van toezichthoudende activiteiten is overgenomen van het Verdrag 1987 en overeenstemt met de vergelijkbare bepaling van het VN-modelverdrag, zij het dat de in de onderhavige bepaling opgenomen termijn van twaalf maanden eveneens van toepassing is op toezichthoudende activiteiten.
Onderdeel b van het derde lid is op verzoek van China in het Verdrag overgenomen van het Verdrag 1987. In dat onderdeel is vastgelegd dat het gedurende langere tijd verlenen van diensten door een Nederlandse onderneming in China (en vice versa) tot de aanwezigheid van een vaste inrichting in China (respectievelijk Nederland) leidt. Nederland staat terughoudend tegenover het erkennen van een dergelijke vaste inrichting, omdat Nederland het primaat van de belastingheffing ook in deze gevallen, gezien het ontbreken van een fysieke bedrijfsinrichting in de andere staat, graag bij de woonstaat van de onderneming/ondernemer laat. De zogenoemde «services»-vaste inrichting bleek echter voor China een dringende wens, waaraan Nederland in deze onderhandelingen uiteindelijk heeft toegegeven. Naar aanleiding van reacties en signalen van derde partijen (in het bijzonder Nederlandse ondernemingen die in China handelen) heeft Nederland wel verzocht het halfjaarcriterium uit het Verdrag 1987 te vervangen door een «183 dagen»-criterium. Hoewel dat op het oog vergelijkbaar lijkt, is gebleken dat de Chinese belastingdienst bij het eerste criterium sneller een vaste inrichting constateert dan bij het tweede criterium. Als in een periode van langer dan een half jaar regelmatig, bijvoorbeeld maandelijks, door Nederlandse werknemers naar China wordt afgereisd zou dit bij het eerste criterium direct tot heffingsrecht voor China leiden aldus de Chinese belastingdienst, terwijl het dan nog niet zo hoeft te zijn dat Nederlandse werknemers daar ter plekke meer dan 183 dagen aanwezig zijn.
In onderdeel 2.6.3 van de NFV 2011 is aangegeven dat Nederland ernaar streeft in een verdrag op te nemen dat Nederland, in afwijking van de bepalingen van het OESO-modelverdrag, eerder een heffingsrecht heeft over de winst behaald met werkzaamheden buitengaats. China wilde aan deze wens echter geen gehoor geven.
In het vierde 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.
Wanneer een voor een onderneming werkzame persoon, anders dan een onafhankelijke vertegenwoordiger in de zin van het zesde 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 vijfde lid 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 vierde lid.
In de eerste volzin van het zesde lid is 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 China is in de tweede volzin van artikel 6 – overeenkomstig het VN-modelverdrag – bepaald dat een agent die (vrijwel) alleen voor één opdrachtgever werkt, als een afhankelijke agent van die opdrachtgever wordt aangemerkt, maar slechts indien sprake is van niet «arm's length» transacties tussen die agent en zijn opdachtgever.
Het zevende lid bepaalt 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.

II.6. Inkomsten uit onroerende zaken (artikel 6 en Protocol artikel 3)

Dit artikel volgt het OESO-modelverdrag.
In het eerste lid is bepaald dat inkomsten die een inwoner van een verdragsluitende staat verkrijgt uit onroerende zaken (inkomsten uit landbouw- of bosbouwbedrijven daaronder begrepen) die in de andere verdragsluitende staat zijn gelegen, in die andere staat mogen worden belast.
In het tweede lid is vastgelegd dat de uitdrukking «onroerende zaken» de betekenis heeft die daaraan wordt toegekend door het recht van de verdragsluitende staat waar de onroerende zaken zijn gelegen. Het tweede lid bepaalt verder dat de uitdrukking ook de zaken omvat die bij de onroerende zaken behoren, zoals levende en dode have van land- en bosbouwbedrijven, rechten waarop de bepalingen van het privaatrecht betreffende de grondeigendom van toepassing zijn, vruchtgebruik van onroerende zaken en rechten op veranderlijke of vaste vergoedingen ter zake van de exploitatie of het recht tot de exploratie of exploitatie van minerale aardlagen, bronnen en andere natuurlijke rijkdommen, maar niet schepen en vliegtuigen.
Het derde lid bepaalt dat de bepalingen van het eerste lid van toepassing zijn op inkomsten verkregen uit de rechtstreekse exploitatie, het verhuren of verpachten en elke andere vorm van exploitatie van onroerende zaken.
Het vierde lid bepaalt dat de bepalingen van het eerste en derde lid ook van toepassing zijn op inkomsten uit onroerende zaken van een onderneming. De toevoeging met betrekking tot onroerende zaken die worden gebruikt voor het verrichten van zelfstandige arbeid hangt samen met het opnemen in artikel 14 van het verdrag van een bepaling over zelfstandige arbeid.
In protocolbepaling 3 wordt vastgelegd dat rechten om natuurlijke rijkdommen te mogen exploreren of exploiteren beschouwd zullen

worden als onroerende zaken die zijn gelegen in de verdragsluitende staat wiens natuurlijke rijkdommen het betreft.

II.7. Winst uit onderneming (artikel 7 en Protocol artikel 4)

Tijdens de onderhandelingen heeft Nederland ingezet, in lijn met hetgeen is vermeld in onderdeel 2.6.4 NFV 2011, op de 2010-versie van artikel 7 OESO-modelverdrag, maar dit bleek niet acceptabel voor China. Daarom is van Nederlandse zijde akkoord gegaan met een bepaling die in sterke mate aansluit bij de bepaling die voorafging aan de 2010-versie. Ten opzichte van het Verdrag 1987 betekent dit dat nog wel enige aanpassingen zijn aangebracht. Zo zijn in het Verdrag de extra passages over bedragen die tussen hoofdhuis en vaste inrichting vloeien uit artikel 7, derde lid, van het Verdrag 1987 achterwege gelaten en hetzelfde geldt voor artikel 7, zevende lid, van het Verdrag 1987 over vergoedingen van technische diensten. Met die aanpassingen is het artikel meer in lijn gebracht met artikel 7 OESO-modelverdrag zoals die bepaling tot de 2010-versie luidde.
Artikel 4 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 als 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 5)

Artikel 8 bevat in overeenstemming met het OESO-modelverdrag bijzondere bepalingen voor de verdeling van heffingsrechten over winsten uit internationale lucht- en scheepvaartactiviteiten.
Overeenkomstig het OESO-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 (vervoers-) onderneming zich bevindt.
Het tweede lid bepaalt in welke staat een scheepvaartonderneming is gevestigd als de plaats van de werkelijke leiding zich aan boord van een schip bevindt; aangesloten wordt dan bij de plaats van de thuishaven van dat schip.
Ingevolge het derde lid geldt het bepaalde in het eerste lid tevens voor winst verkregen uit de exploitatie van schepen en vliegtuigen in internationaal verkeer door middel van participatie in een *pool*overeenkomst en deelname in een gemeenschappelijk bedrijf of internationaal opererend agentschap.
In artikel 5 van het Protocol is vastgelegd dat de bestaande fiscale regelingen tussen de verdragsluitende staten op het gebied van het internationale lucht- en scheepvaartverkeer in stand blijven. Daarmee is indachtig onderdeel 2.6.5 NFV 2011 verzekerd dat belastingen die worden geheven over de brutoontvangsten (de omzet) uit passagiers- en vrachtvervoer in internationaal verkeer, zoals de «Chinese business tax», door de bronstaat niet geheven zullen worden.
Onderdeel 2.6.5. van de NFV 2011 vermeldt dat Nederland doorgaans een bepaling in belastingverdragen opneemt op grond waarvan de werkelijke leiding van KLM geacht wordt in Nederland te zijn gelegen zolang Nederland de uitsluitende heffingsbevoegdheid heeft ter zake van KLM uit hoofde van het tussen Nederland en Frankrijk gesloten belastingverdrag. China was echter niet bereid om een verdragsbepaling op te nemen waarin wordt verwezen naar een concrete belastingplichtige. Bovendien achtte China het niet nodig om te refereren aan de KLM, omdat naast het

Verdrag ook de afzonderlijke lucht- en scheepvaartovereenkomsten ingevolge artikel 5 van het Protocol in stand blijven. In China zal dientengevolge belastingheffing over de luchtvaartactiviteiten van de KLM aldaar achterwege blijven.

II.9. Gelieerde ondernemingen (artikel 9)

Artikel 9 stemt overeen met het OESO-modelverdrag en is in lijn met het Nederlandse verdragsbeleid (zie onderdeel 2.6.4 NFV 2011). Het bevat het zogenoemde «arm's length»-beginsel voor grensoverschrijdende transacties tussen gelieerde ondernemingen. Dit «arm's length»-beginsel 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» 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. Hoewel China geen OESO-lidstaat is, volgt China deze uitgangspunten op hoofdlijnen ook. Aangezien de praktijk wel leert dat China op onderdelen enkele eigen inzichten houdt, kan de bereidheid die China in het kader van de verdragsonderhandelingen heeft uitgesproken om de contacten tussen de bevoegde autoriteiten te intensiveren en de onderlinge overlegprocedures te bespoedigen van grote waarde zijn voor de uitvoeringspraktijk.
Het eerste lid bevat 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 ten gevolge van die afwijkende voorwaarden niet heeft behaald, in de winst van die onderneming mag worden begrepen en dienovereenkomstig mag worden belast.
Voor het geval een winstcorrectie door de ene verdragsluitende staat in de zin van het eerste lid met betrekking tot een transactie tussen gelieerde ondernemingen leidt tot belastingheffing in die staat over die winstcorrectie, regelt het tweede lid dat de andere verdragsluitende staat in beginsel op passende wijze het bedrag aan belasting dat aldaar over het bedrag van de in die winstcorrectie begrepen voordelen is geheven, zal herzien.

II.10. Dividenden (artikel 10)

Dit artikel betreft de verdeling van heffingsrechten over dividenden en sluit inhoudelijk en tekstueel (grotendeels) aan bij artikel 10 van het OESO-modelverdrag.
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 verdragsluitende staat, in die andere verdragsluitende 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 Verdragsluitende 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 zijn algemeenheid bedraagt dit percentage, aldus onderdeel b van het tweede lid, 10%. Op dit algemene percentage zijn twee uitzonderingen geformuleerd. In de eerste plaats bedraagt op grond van onderdeel

a van het tweede lid het maximumpercentage 5% indien de uiteindelijk gerechtigde een in de andere Staat gevestigde vennootschap is die direct minimaal 25% van de aandelen in de dividenduitkerende vennootschap bezit. In de tweede plaats bepaalt het derde lid dat de bronstaat geheel terugtreedt ingeval de uiteindelijk gerechtigde van de dividenden de (regering van de) andere verdragsluitende staat is, of één van de instellingen van die verdragsluitende staat of een lichaam dat direct of indirect wordt gehouden door de andere verdragsluitende staat.
Deze twee uitzonderingen zijn een verbetering ten opzichte van het Verdrag 1987. Het Verdrag 1987 voorzag niet in een vrijstelling voor overheidsbelangen en voorzag voor deelnemingsdividenden slechts in een verlaging tot 10%.
Zoals reeds is opgemerkt, bleek China nog niet bereid voor deelnemingsdividenden een uitsluitende woonstaatheffing overeen te komen. Het overeengekomen percentage van 5% voor deelnemingsdividenden past in het beeld van de verdragen die China momenteel sluit met andere Europese landen, zoals het Verenigd Koninkrijk. Tevens is China met het Verenigd Koninkrijk overeengekomen dat dividendbelasting achterwege blijft in geval van direct of indirect aandeelhouderschap door de overheid van de andere verdragsluitende staat. Door in het Verdrag eenzelfde bepaling op te nemen is op dit punt een gelijke behandeling als met het Verenigd Koninkrijk gewaarborgd.
Op grond van de voorlaatste volzin van het tweede lid kunnen de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staten in onderling overleg de toepassing regelen 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 van de in deze bepaling neergelegde mogelijkheid voor wat Nederland betreft in de hoofdregel volstaan kan worden met de universele uitvoeringsvoorschriften inzake belastingverdragen.[13]
Aan het slot van het tweede lid is, in overeenstemming met het OESO-modelverdrag, vastgelegd dat de bepalingen van het tweede lid de belastingheffing over de winst waaruit de dividenden worden betaald, onverlet laten.
De in het vierde lid opgenomen definitie van dividenden komt overeen met de definitie in het OESO-modelverdrag. Ter invulling van het in onderdeel 2.9 van de NFV 2011 uiteengezette beleid heeft Nederland voorgesteld een bepaling op te nemen die zeker stelt 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. China was niet bereid om met dit voorstel akkoord te gaan omdat China verwachtte dat de onbekendheid met een zo specifiek op Nederlandse problematiek gerichte verdragsbepaling het goedkeuringsproces in China kon vertragen. Als onderdeel van een finaal compromis kon Nederland akkoord gaan met het achterwege laten van de voorgestelde bepaling, nu in artikel 13 van het Verdrag voor veel gevallen een bronstaatheffingsrecht voor vervreemdingswinsten is opgenomen. Dit betekent dat in veel gevallen waarin voor de toepassing van het belastingverdrag een voordeel ter zake van een inkoop of liquidatie als vervreemdingswinst en niet als dividend kwalificeert, Nederland op basis van artikel 13 van het Verdrag in de relatie met China de mogelijkheid heeft het bronstaatheffingsrecht te effectueren. Ten overvloede wordt opgemerkt dat rente die wordt betaald op een lening die in de zin van artikel 10, eerste lid, onderdeel d, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, feitelijk functioneert als eigen vermogen, mede gelet op het OESO-commentaar

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

bij artikel 10, derde lid, van het OESO-modelverdrag, onder het dividendartikel (en niet onder het interestartikel) valt.
In het vijfde lid is, in overeenstemming met het OESO-modelverdrag, bepaald dat niet de bepalingen van het eerste en het tweede lid, maar de bepalingen van artikel 7 of artikel 14 van toepassing zijn met betrekking tot dividenden die worden betaald op aandelen en dergelijke die behoren tot het vermogen van een vaste inrichting of vast middelpunt waarover de uiteindelijke gerechtigde tot de dividenden beschikt in de verdragsluitende staat waarvan het lichaam dat de dividenden betaalt, inwoner is.
In het zesde lid is conform het OESO-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 winstuitkerende lichaam zijn toe te rekenen aan een aldaar gelegen vaste inrichting of vast middelpunt of de dividenden worden betaald aan een inwoner van die andere verdragsluitende staat.
In het zevende lid is een bepaling opgenomen die tot doel heeft verdragsmisbruik tegen te gaan, door de voordelen van artikel 10 te ontzeggen indien een betrokken persoon als hoofddoel of als één der hoofddoelen heeft het verkrijgen van de voordelen van dit artikel. Alleen in combinatie met het opnemen van de anti-misbruikbepalingen was China bereid de tarieven voor dividend, interest en royalty's te verlagen ten opzichte van het Verdrag 1987. Het onderhavige zevende lid betreft de op dividend toegespitste anti-misbruikbepaling. Voor de goede orde zij voorts gewezen op de in artikel 23 opgenomen algemene anti-misbruikbepaling.

II.11. Interest (artikel 11)

Dit artikel betreft de verdeling van heffingsrechten over interest en sluit inhoudelijk en tekstueel (grotendeels) aan bij artikel 11 van het OESO-modelverdrag.
Ingevolge het eerste lid mag interest die afkomstig is uit één van beide verdragsluitende staten en wordt betaald aan een inwoner van de andere verdragsluitende staat, in die andere verdragsluitende staat worden belast. Het tweede lid wijst echter ook een heffingsrecht toe aan de verdragsluitende staat waaruit de interest afkomstig is. Volgens het tweede lid dient deze verdragsluitende staat zijn heffingsrecht te beperken tot een maximumpercentage van 10% van de bruto interest indien de uiteindelijk gerechtigde tot de interest inwoner is van de andere verdragsluitende staat.
Nederland streeft er naar om in belastingverdragen met betrekking tot interestinkomsten uitsluitend een woonstaatheffing op te nemen. In het Verdrag 1987 was tevens een bronheffingspercentage van maximaal 10% opgenomen. China wilde niet meegaan in de Nederlandse wens om dit percentage te verlagen. Weliswaar is de Chinese economie in de afgelopen 25 jaar veranderd, maar China acht zichzelf nog niet dusdanig kapitaalexporterend, dat het ook belang hecht aan een exclusieve woonstaatheffing op interest, anders dan voor rente op staatsleningen. In het kader van een totaalcompromis kon Nederland instemmen met de Chinese wens om het bronheffingspercentage in het Verdrag niet aan te passen.
Evenwel is in het derde lid, zoals ook in het Verdrag 1987, een aantal uitzonderingen geformuleerd op het tweede lid 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. Het kan ook gaan om leningen verstrekt door een financiële instelling die geheel eigendom is van de overheid.
In het vierde lid is een lijst van financiële overheidsinstellingen opgenomen. Zoals ook in het Verdrag 1987 was neergelegd voor de invulling van het begrip «overheid» en in belastingverdragen gebruikelijk is, kan deze lijst worden aangevuld indien de bevoegde autoriteiten daartoe overeenstemming bereiken.
De in het vijfde lid opgenomen definitie van interest komt overeen met de definitie in het OESO-modelverdrag.
In het zesde lid is, inhoudelijk in overeenstemming met het OESO-modelverdrag, bepaald dat niet de bepalingen van het eerste en het tweede 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 vermogen van een vaste inrichting of vast middelpunt waarover de uiteindelijke gerechtigde (tot die interest) beschikt in de verdragsluitende staat van waaruit de interest afkomstig is.
Vervolgens is in het zevende lid in overeenstemming met het OESO-modelverdrag vastgelegd uit welke verdragssluitende staat interest geacht wordt afkomstig te zijn.
In het achtste lid, eveneens in overeenstemming met het OESO-modelverdrag, is bepaald dat de bepalingen van artikel 11 slechts van toepassing zijn voor zover de op een schuldvordering betaalde interest overeenkomt met de interest die tussen onafhankelijke partijen overeengekomen zou zijn. Daarnaast legt dit lid vast dat het eventuele 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.
In het negende lid is een bepaling opgenomen die tot doel heeft verdragsmisbruik tegen te gaan, door de voordelen van artikel 11 te ontzeggen indien een betrokken persoon als hoofddoel of als één der hoofddoelen heeft het verkrijgen van de voordelen van dit artikel. Alleen in combinatie met het opnemen van de anti-misbruikbepalingen was China bereid de tarieven voor dividend, interest en royalty's te verlagen ten opzichte van het Verdrag 1987. Het onderhavige negende lid betreft de op interest toegespitste anti-misbruikbepaling. Voor de goede orde zij voorts gewezen op de in artikel 23 opgenomen algemene anti-misbruikbepaling.

II.12. Royalty's (artikel 12)

Dit artikel betreft de verdeling van heffingsrechten over royalty's en is gebaseerd op het artikel 12 van het OESO-modelverdrag, maar bevat ook elementen van artikel 12 van het VN-modelverdrag.
Ingevolge het eerste lid mogen royalty's die afkomstig zijn uit één van beide verdragsluitende staten en die worden betaald aan een inwoner van de andere verdragsluitende staat, in die andere verdragsluitende staat worden belast.
Het tweede lid wijst echter ook een heffingsrecht toe aan de verdragsluitende staat waaruit de royalty's afkomstig zijn. Volgens het tweede lid dient deze verdragsluitende staat zijn heffingsrecht te beperken tot een bepaald maximum indien de uiteindelijk gerechtigde tot de royalty's inwoner is van de andere verdragsluitende staat. In onderdeel a is bepaald dat de bronstaat maximaal 10% mag heffen over de gehele bruto royaltybetaling in geval deze betaling betrekking heeft op de in onderdeel a van het derde lid genoemde soorten royalty's. In onderdeel b is bepaald dat de bronstaat maximaal 10% mag heffen over 60% van de bruto royaltybetaling indien het royalty's betreffen van het soort dat is vermeld in onderdeel b van het derde lid. Effectief betekent dit dat de bronstaat maximaal 6% belasting mag heffen over de bruto betalingen voor het gebruik van, of het recht van gebruik van, nijverheids- en handelsuit-

rusting of wetenschappelijke uitrusting. Voor andere royaltybetalingen geldt een maximumpercentage van 10%.
Nederland streeft ernaar om in belastingverdragen een uitsluitende woonstaatheffing op te nemen met betrekking tot royaltyinkomsten. In het Verdrag 1987 waren echter ook dezelfde bronheffingspercentages opgenomen als in artikel 12 van het Verdrag. China wilde niet meegaan in de Nederlandse wens om deze percentages te verlagen. Weliswaar is de Chinese economie in de afgelopen 25 jaar veranderd, maar China gaf aan nog dusdanig afhankelijk te zijn van in het buitenland ontwikkelde kennis en van vanuit het buitenland ter beschikking gestelde uitrusting, dat het nog niet akkoord kan gaan met een exclusieve woonstaatheffing op royalty's. Het opgeven van het bronstaatheffingsrecht op royalty's zou namelijk een te grote aanslag op de belastingopbrengsten betekenen. Bovendien wil China vasthouden aan heffing over uitgaande royaltybetalingen, zodat is zeker gesteld dat zowel bij een binnenlandse als een grensoverschrijdende royaltybetaling belastingheffing plaatsvindt. Het speelveld voor de binnenlandse royaltyverstrekker wordt daardoor niet in negatieve zin verstoord in geval zijn buitenlandse concurrenten in het buitenland zijn onderworpen aan een lagere belastingheffing. In het kader van een totaalcompromis kon Nederland instemmen met de Chinese wens om het bronheffingspercentage niet aan te passen.
Het derde lid bevat de omschrijving van de uitdrukking «royalty's». Onderdeel a van deze omschrijving is in overeenstemming met artikel 12, derde lid, van het OESO-modelverdrag. In overeenstemming met het Verdrag 1987 en het Chinese verdragsbeleid zijn in onderdeel b enkele onderdelen van artikel 12, derde lid, van het VN-modelverdrag toegevoegd. Op basis hiervan vallen betalingen voor het gebruik van, of het recht van gebruik van, nijverheids- en handelsuitrusting of wetenschappelijke uitrusting ook onder de reikwijdte van artikel 12 van het Verdrag. China hecht veel waarde aan het behouden van het heffingsrecht over deze betalingen, niet alleen vanwege de afhankelijkheid van buitenlandse kennis, maar ook vanwege de substantiële opbrengsten van deze heffing die China niet wilde missen.
In het vierde lid is, in overeenstemming met het OESO-modelverdrag, bepaald dat niet de bepalingen van het eerste en het tweede lid, maar de bepalingen van artikel 7 of artikel 14 van toepassing zijn indien de uiteindelijke gerechtigde tot die royalty's een inwoner is van de ene verdragssluitende staat en de royalty's afkomstig zijn uit een vaste inrichting of vast middelpunt waarover de uiteindelijke gerechtigde (tot die royalty's) beschikt in de verdragsluitende staat van waaruit de royalty's worden betaald.
Vervolgens is in het vijfde lid in overeenstemming met het OESO-modelverdrag en het VN-modelverdrag vastgelegd uit welke Verdragssluitende Staat royalty's geacht worden afkomstig te zijn.
In het zesde lid, eveneens in overeenstemming met het OESO-modelverdrag, is bepaald dat de bepalingen van artikel 12 slechts van toepassing zijn voor zover de hoogte van de royaltybetalingen overeenkomt met de hoogte van de royalty's zoals die tussen onafhankelijke partijen overeengekomen zou zijn, alsmede dat het bovenmatige gedeelte van die betaling in het voorkomende geval, rekening houdende met de overige bepalingen van het Verdrag, belastbaar is overeenkomstig de nationale wetgeving van ieder van de verdragsluitende staten.
In het zevende lid is een bepaling opgenomen die tot doel heeft verdragsmisbruik tegen te gaan, door de voordelen van artikel 12 te ontzeggen indien een betrokken persoon als hoofddoel of als één der hoofddoelen heeft het verkrijgen van de voordelen van dit artikel. Alleen in combinatie met het opnemen van de anti-misbruikbepalingen was China bereid de tarieven voor dividend, interest en royalty's te verlagen ten opzichte van het Verdrag 1987. Het onderhavige zevende lid betreft de op royalty's

toegespitste anti-misbruikbepaling. Voor de goede orde zij voorts gewezen op de in artikel 23 opgenomen algemene anti-misbruikbepaling.

II.13. Vermogenswinsten (artikel 13 en Protocol artikel 3)

Artikel 13 betreft de verdeling van heffingsrechten over vermogenswinsten en is inhoudelijk en tekstueel gebaseerd op artikel 13 van het OESO-modelverdrag, maar wijkt op een aantal punten daarvan af.
In het eerste lid is, conform het OESO-modelverdrag, neergelegd dat bij een door een inwoner van de ene verdragsluitende staat behaalde vermogenswinst met een onroerende zaak gelegen in de andere verdragsluitende staat, het heffingsrecht is toegewezen aan de verdragsluitende staat waar de onroerende zaak is gelegen. In protocolbepaling 3 wordt vastgelegd dat rechten om natuurlijke rijkdommen te mogen exploreren of exploiteren beschouwd zullen worden als onroerende goed zaken die zijn gelegen in de verdragsluitende staat wiens natuurlijke rijkdommen het betreft.
In het tweede lid is, conform het OESO-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 verdragsluitende staat waar de vaste inrichting is gevestigd. Hetzelfde geldt voor roerende zaken die zijn toe te rekenen aan het vermogen van een vast middelpunt (zie artikel 14 hierna).
Overeenkomstig de uitgangspunten die worden gehanteerd in lucht- en scheepvaartverdragen, en conform het OESO-modelverdrag, is in het derde lid overeengekomen dat de voordelen uit de vervreemding van luchtvaartuigen en schepen die in het internationale verkeer worden gebruikt, belastbaar zijn in de verdragsluitende staat waar de werkelijke leiding is gevestigd van de desbetreffende luchtvaart- respectievelijk scheepvaartonderneming.
Met betrekking tot de vervreemding van aandelen in vennootschappen hecht China in afwijking in zijn algemeenheid van het OESO-modelverdrag, sterk aan het toekennen van heffingsrechten aan de verdragsluitende staat waarin de vennootschap waarvan de aandelen worden vervreemd is gevestigd (de bronstaat). Nederland streeft evenwel, zoals is verwoord in onderdeel 2.9.1 NFV 2011, in zijn algemeenheid juist naar een uitsluitende woonstaatheffing over voordelen behaald met de vervreemding van aandelen in vennootschappen. In het Verdrag 1987 komt dit Chinese verdragsbeleid tot uitdrukking in artikel 13, vierde lid, dat een volledig bronstaatheffingrecht bevat voor vervreemdingsvoordelen ter zake van vermogensbestanddelen die zich in de bronstaat bevinden. Zoals in de toelichtende nota bij het Verdrag 1987 is opgemerkt, gaat China er daarbij vanuit dat de aandelen van een vennootschap zich bevinden in de Verdragsluitende staat waarin die vennootschap is gevestigd[14]. In het Verdrag zijn de mogelijkheden tot bronstaatheffing rondom aandelen verduidelijkt en enigszins beperkt ten opzichte van het Verdrag 1987, hetgeen in het vierde, vijfde en zesde lid tot uitdrukking komt.
Het vierde lid ziet op de vervreemding door een inwoner van een van de Staten van aandelen in zogeheten onroerende zaakvennootschappen. Indien de waarde van de aandelen in een dergelijk lichaam voor meer dan 50% betrekking heeft op onroerende zaken die zijn gelegen in de andere verdragsluitende staat, mogen de vervreemdingsvoordelen ter zake van die aandelen in die andere verdragsluitende staat worden belast. Deze bepaling stemt geheel overeen met artikel 13, vierde lid, van het OESO-modelverdrag.

[14] Kamerstukken II 1987/88, 20 340, nr. 1, p. 7–8.

In het vijfde lid, is bepaald dat in alle gevallen waarin een inwoner van de ene verdragsluitende staat ten minste 25% van de aandelen bezit in een vennootschap die inwoner is van de andere verdragsluitende staat, die andere verdragsluitende staat de voordelen uit de vervreemding van die aandelen mag belasten.
Ten opzichte van met name het Verdrag 1987 betreft ook het zesde lid, een verbetering in de zin dat het een beperking aanbrengt op de, in het vierde en het vijfde lid opgenomen, heffingsrechten van de bronstaat. Indien een inwoner van de ene verdragsluitende staat aandelen vervreemdt in een lichaam dat is gevestigd in de andere verdragsluitende staat mag die andere verdragsluitende staat over de daarmee behaalde voordelen geen belasting heffen als het lichaam waarvan de aandelen worden vervreemd, beursgenoteerd is en het vervreemde aandelenbelang 3% of minder bedraagt van de beursgenoteerde aandelen. Daarbij worden alle vervreemde aandelen in het belastingjaar tezamen genomen.
Evenmin is ingevolge het zesde lid bronstaatheffing aan de orde als een overheid of overheidgerelateerde instantie een belang in een in de andere verdragsluitende staat gevestigd lichaam vervreemdt.
Andere uitzonderingen, zoals ook in onderdeel 2.9.2 van de NFV 2011 worden genoemd, bijvoorbeeld voor vervreemding van aandelen in het kader van een reorganisatie, bleken voor China uiteindelijk niet acceptabel. In dat laatste verband is van Chinese zijde wel gewezen op, soms door middel van circulaires nader toegelichte, vrijstellingen in het Chinese nationale recht op dit punt.
Gelet op het opnemen van de bovenomschreven bronstaatheffing op de voordelen behaald bij de vervreemding van aandelen, is ervan afgezien de voor Nederland gebruikelijke afzonderlijke bepaling over het zogenoemde «aanmerkelijk belangvoorbehoud» op te nemen. Met dat aanmerkelijk belangvoorbehoud wordt beoogd te bereiken dat Nederland in een nader in te vullen mate kan heffen over vervreemdingswinst op aandelen in een Nederlandse vennootschap als de oorspronkelijk in Nederland wonende aanmerkelijk belanghouder naar, in casu, China is geëmigreerd. Hoewel de reikwijdte van met name de in het vijfde lid, opgenomen bepaling niet geheel samenvalt met het gebruikelijke aanmerkelijk belangvoorbehoud, biedt de overeengekomen bepaling Nederland als bronstaat praktisch gezien voldoende armslag om de beoogde heffingsrechten te effectueren.
Ingevolge het zevende lid, ten slotte, zijn conform het OESO-modelverdrag alle overige vervreemdingswinsten ter heffing toegewezen aan de verdragsluitende staat waarvan de vervreemder inwoner is.

II.14. Zelfstandige arbeid (artikel 14)

Op verzoek van China 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 op basis van de overweging dat de genoemde activiteiten reeds vallen onder de reikwijdte van de artikelen 5 en 7. China hechtte echter, conform het VN-modelverdrag en het Verdrag 1987, aan een afzonderlijke bepaling voor zelfstandige arbeid. Aangezien er geen materieel verschil is tussen de ene en de andere benadering kon Nederland met deze wens instemmen.

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. Artikel 15 is aldus inhoudelijk en tekstueel gebaseerd op artikel 15 van het OESO-modelverdrag.

Volgens het eerste lid mag de verdragsluitende staat waarin de niet-zelfstandige werkzaamheden worden verricht de daaruit genoten inkomsten belasten. 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 of vast middelpunt 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 vermijding van dubbele belasting te verlenen volgens de regels van artikel 22 van het Verdrag. Het doel van deze bepaling is om de fiscale positie van werknemers die voor een beperkte periode werkzaam zijn in verschillende verdragsluitende staten of werknemers die voor een beperkte periode worden uitgezonden, niet te veranderen en de werknemer en werkgever extra administratieve lasten te besparen.
In 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 van een luchtvaartuig in het internationale verkeer belast mag worden in de verdragsluitende staat waarin de werkelijke leiding van de scheep- of luchtvaartonderneming is gevestigd. China wenste in afwijking van het Verdrag 1987 aan te sluiten bij het OESO-modelverdrag. Nederland kon met deze wens instemmen.

II.16. Directeursbeloningen (artikel 16)

Deze bepaling stemt overeen met de ter zake gebruikelijke bepaling die Nederland overeen pleegt te komen. De beloningen van bestuurders van een lichaam mogen worden belast door de verdragsluitende staat waarvan het lichaam inwoner is. In afwijking van het OESO-modelverdrag is de term «beloningen» (remuneration) gehanteerd in plaats van «vergelijkbare betalingen» (similar payments). Hiermee wordt een iets bredere formulering gehanteerd die bijvoorbeeld voorkomt dat twijfel ontstaat over de fiscale behandeling van vergoedingen in natura.
In het tweede lid is, in aanvulling op het OESO-modelverdrag en in lijn met het Verdrag 1987 en met de Nederlandse wens om duidelijkheid, bevestigd dat zowel de beloningen van (uitvoerende) bestuurders als van (toezichthoudende) commissarissen onder het artikel vallen.

II.17. Artiesten en Sporters (artikel 17)

Op basis van deze bepaling, die behoudens het derde lid, in overeenstemming is met de in het OESO-modelverdrag opgenomen bepaling, is de belastingheffing over inkomsten van artiesten en sportbeoefenaars in beginsel toegewezen aan de verdragsluitende staat waar deze artiesten en sporters hun activiteiten ontplooien. In afwijking van het in onderdeel 2.12 van de NFV 2011 geformuleerde verdragsbeleid, heeft Nederland ingestemd met de Chinese wens om deze bepaling op te nemen. China wil met het opnemen van een bepaling als in artikel 17 van het Verdrag een duidelijk signaal afgeven dat ook incidentele aanwezigheid van artiesten en sporters in China kan worden belast. Hoewel Nederland de voorkeur geeft aan het toepassen van de artikelen 7, 14 en 15 van dit Verdrag op inkomsten van artiesten en sporters, was een afwijking in het kader van een totaalcompromis voor Nederland aanvaardbaar, mede gezien het feit dat het Verdrag 1987 eenzelfde bepaling kent en een dergelijke bepaling internationaal gebruikelijk is. Opgemerkt wordt dat

China de verrekeningsmethode ter vermijding van dubbele belasting hanteert (zie artikel 22, eerste lid), zodat het opnemen van de onderhavige bepaling niet zal resulteren in het niet-belasten van de inkomsten van Chinese artiesten en sporters voor hun in Nederland verrichtte werkzaamheden.
Ook wanneer artiesten en sportbeoefenaars persoonlijke werkzaamheden in die hoedanigheid verrichten, maar de beloning daarvoor niet aan henzelf toekomt, maar aan een andere persoon, mag op grond van het tweede lid de beloning worden belast in de werkstaat. Deze bepaling heeft betrekking op bijvoorbeeld betalingen aan management- of artiestenvennootschappen of aan gezelschappen.
Op de werkstaatheffing is in het derde lid een uitzondering gemaakt: inkomsten van een artiest of sporter zijn ter heffing toegewezen aan de verdragsluitende staat waarin de artiest of sportbeoefenaar woonachtig is als diens bezoek aan de andere verdragsluitende staat voor een wezenlijk deel wordt gefinancierd uit overheidsfondsen van de verdragsluitende staat waarin de artiest of sportbeoefenaar woonachtig is of plaatsvindt in het kader van een culturele overeenkomst tussen de regeringen van de verdragsluitende staten. Ook het Verdrag 1987 kent een zodanige bepaling, zij het dat die in reikwijdte is beperkt tot activiteiten in het kader van culturele uitwisselingsprogramma's tussen de genoemde regeringen.

II.18. Pensioen, lijfrenten en sociale zekerheidsuitkeringen (artikel 18)

In lijn met onderdeel 2.11 van de NFV 2011 heeft Nederland ingezet op een onbeperkte bronstaatheffing voor pensioenen, lijfrenten en sociale zekerheidsuitkeringen. China hanteert in zijn verdragsbeleid het uitgangspunt van een woonstaatheffing voor particuliere pensioenen, in overeenstemming met het OESO-modelverdrag. Uiteindelijk kon China worden overtuigd van het belang van een bronstaatheffing voor Nederland, gezien de in Nederland fiscaal gefaciliteerde pensioenopbouw, en heeft China met het Nederlandse voorstel kunnen instemmen. Voor China is het effect van bronstaatheffing ten opzichte van woonstaatheffing voor private pensioenen beperkt, omdat de pensioenmarkt daar (nog) geen grote vlucht heeft genomen.
De in artikel 18 neergelegde verdeling van heffingsrecht is een afspiegeling van de door beide verdragsluitende staten gehanteerde uitgangspunten door in zijn algemeenheid uit te gaan van een uitsluitende woonstaatheffing (eerste lid), hetgeen in belastingverdragen voor China tot op heden de norm is, met als uitzondering een bronstaatheffing indien sprake is van in de bronstaat fiscaal gefaciliteerd opgebouwd pensioen (tweede lid), op voorstel van Nederland.
Daarbij kan worden opgemerkt dat China de regeling voor overheidspensioenen – waarvoor in de regel eveneens een bronstaatheffing geldt – in een apart artikel (artikel 19) wenste op te nemen in overeenstemming met het OESO-modelverdrag, en niet deel uit wilde laten maken van het onderhavige artikel 18. Voorts bleef China terughoudend staan tegenover het specifiek opnemen van lijfrentes in artikel 18. Deze uitkeringen vallen daardoor onder de reikwijdte van artikel 21, derde lid, dat betrekking heeft op «overige inkomen» waarin ter zake een bronstaatheffing is overeengekomen.
De combinatie van het eerste lid en het tweede lid en artikel 22 (over de vermijding van dubbele belasting) leidt er vervolgens toe dat de bronstaat in bepaalde gevallen over de pensioenuitkeringen mag heffen en dat de woonstaat die uitkeringen weliswaar eveneens mag belasten, maar dat de woonstaat eveneens dient te voorzien in vermijding van dubbele belasting.
Op grond van het tweede lid is bronstaatheffing op pensioenuitkeringen aan de orde als de opbouw fiscaal gefaciliteerd heeft plaatsgevonden in die verdragsluitende staat. Dat is in het bijzonder het geval als de

aanspraken tijdens de opbouwfase zijn vrijgesteld of de premie aftrekbaar is geweest. Voorts volgt uit het tweede lid dat de bronstaatheffing zowel is beoogd bij regulier afgewikkelde pensioenen als bij bijvoorbeeld afkoop daarvan.
In het derde lid wordt bepaald dat sociale zekerheidspensioenen uitsluitend ter heffing aan de bronstaat zijn toegewezen.

II.19. Overheidsfuncties (artikel 19)

Artikel 19 regelt de toewijzing van het heffingsrecht over alle inkomsten die worden ontvangen door een natuurlijk persoon vanwege werkzaamheden die (in dienstverband) voor de overheid zijn verricht. Het artikel volgt in hoofdlijnen de in het OESO-modelverdrag opgenomen regeling. Het artikel ziet zowel op inkomsten uit tegenwoordige arbeid (eerste lid) als op inkomsten uit vroegere arbeid (tweede lid).
Volgens het eerste lid, onderdeel a, mogen deze inkomsten slechts worden belast in de verdragsluitende staat waarvoor die werkzaamheden zijn verricht (en die deze beloningen dientengevolge heeft betaald (de zogenoemde kasstaat). Hoewel de tekst enigszins afwijkt van de OESO-tekst is de strekking ervan gelijk.
Het eerste lid, onderdeel b, bevat op deze bronstaatheffing een uitzondering. De verdragsluitende staat waarin de werkzaamheden daadwerkelijk worden verricht (de werkstaat) heeft het heffingsrecht indien de werknemer inwoner is van de werkstaat en tevens de nationaliteit heeft van die verdragsluitende staat of niet alleen inwoner van die verdragsluitende staat is geworden om aldaar werk te verrichten voor de andere verdragsluitende staat. Deze uitzondering strekt ertoe lokale medewerkers van (diplomatieke, consulaire of andere) vertegenwoordigingen in hun woonstaat belastingplichtig te laten zijn in plaats van in de verdragsluitende staat wiens vertegenwoordiging het betreft.
In het tweede lid, onderdeel a, is als regel een bronstaatheffing voor overheidspensioenen vastgelegd. Gezien het opnemen van een bronstaatheffing ook over private pensioenen in artikel 18 was denkbaar geweest de regels voor alle pensioenen tezamen te nemen en te incorporeren in artikel 18. Het was echter de wens van China uit te blijven gaan van het opnemen van dit tweede lid in artikel 19 om het Verdrag juist ook op dit punt conform de internationaal herkenbare modelverdragen te redigeren.
In aansluiting op de in het eerste lid, onderdeel b, opgenomen uitzondering, is in onderdeel b van het tweede lid een uitsluitend heffingsrecht overeengekomen voor de woonstaat van de pensioengenieter in plaats van de bron- of kasstaat voor overheidspensioenen en soortgelijke beloningen mits de genieter van het pensioen ook een onderdaan is van die woonstaat.
In het derde lid is neergelegd dat de in het eerste en tweede lid opgenomen verdeling van de heffingsrechten niet geldt voor inkomsten die worden ontvangen voor werkzaamheden die worden verricht voor een door de overheid gedreven onderneming. In dat geval gelden de in artikel 15 tot en met 18 opgenomen regels voor inkomsten uit tegenwoordige en vroegere werkzaamheden.

II.20. Studenten (artikel 20)

Overeenkomstig het OESO-modelverdrag is in artikel 20 neergelegd dat als een student een opleiding volgt in de ene verdragsluitende staat en inwoner is (of ogenblikkelijk voor zijn vertrek naar deze verdragsluitende staat inwoner was) van de andere verdragsluitende staat, de eerstgenoemde staat de inkomsten die de student ontvangt ter vergoeding van zijn studie- en verblijfskosten niet mag belasten als de vergoeding van buiten deze andere verdragsluitende staat komt.

II.21. Overige inkomsten (artikel 21)

In lijn met het OESO-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 waarvan de uiteindelijk gerechtigde tot de inkomsten inwoner is.
Ingevolge het tweede lid is het eerste lid niet van toepassing op inkomsten, anders dan inkomsten uit onroerende zaken, die voortvloeien uit rechten of zaken die behoren tot het vermogen van een vaste inrichting of op inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid verricht vanuit een vast middelpunt. In dat geval zijn de bepalingen van artikel 7 onderscheidenlijk artikel 14 van het Verdrag van toepassing.
Op verzoek van China is evenals in het Verdrag 1987, en conform artikel 21, derde lid, VN-modelverdrag een derde lid toegevoegd, op grond waarvan de bronstaat alle aldaar opkomende overige inkomsten mag belasten. Hoewel Nederland geen voorstander is van deze bepaling, heeft Nederland het uitdrukkelijke verzoek van China om deze bepaling op te nemen, ingewilligd. Voor Nederland betekent deze bepaling vooral dat het Nederlandse heffingsrecht over lijfrente-inkomsten is verzekerd, voor zover die niet vallen onder de bepalingen van artikel 18 van het Verdrag, indien deze inkomsten in Nederland zijn opgekomen.

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

In dit artikel wordt bepaald dat beide verdragsluitende staten zullen voorzien in het vermijden van dubbele belasting over de inkomsten van hun respectievelijke inwoners dat (ook) in de andere verdragsluitende staat mag worden belast.
In het eerste lid is neergelegd hoe China vermijding van dubbele belasting verleent voor inkomsten die volgens het Verdrag door Nederland mogen worden belast, maar toekomen aan inwoners (lichamen en natuurlijke personen) van China.
Onderdeel a maakt, onveranderd ten opzichte van het Verdrag 1987, duidelijk dat China voor alle inkomstenscategorieën een verrekeningsmethode hanteert, waarbij Nederlandse belasting wordt verrekend tot maximaal de door China geheven belasting over de ook aan Nederland ter heffing toegewezen inkomsten.
In onderdeel b is van Chinese zijde vastgelegd dat als een Chinees lichaam dividend ontvangt van een Nederlands lichaam waarvan het meer dan 20% van de aandelen bezit, ook de Nederlandse winstbelastingheffing die aan dit dividend is toe te rekenen voor verrekening met de door China over deze dividenden geheven belasting in China in aanmerking komt. Hiermee wordt economische dubbele belasting op de door Nederlandse lichamen behaalde winst die (deels) worden gehouden door in China gevestigde aandeelhouders tot het aldaar omschreven niveau vermeden.
Nederland heeft nog voorgesteld aanvullende regels in het Verdrag op te nemen over indirect gehouden lichamen onder het Chinese lichaam (in het Engels: het aantal «tiers») die voor de verrekeningsbepaling meegenomen zouden kunnen worden. China wenste dit evenwel niet in het Verdrag te regelen. Onder huidig recht is China bereid tot drie lagen aan lichamen in aanmerking te nemen. Daarbij had China enig begrip voor de argumenten van Nederland dat een groep (in een fiscale eenheid) geconsolideerde lichamen wellicht als één «tier» zou moeten worden gezien, maar wilde China niet aan een dergelijke regel in het Verdrag meewerken. Wel wees China er in dit kader op dat situaties bestaan waarin een «tier» zo weinig «substance» kan hebben dat hierin aanleiding kan worden gevonden om dat lichaam voor het bepalen van de relevante lagen waarvoor verrekening wordt gegeven buiten beschouwing te laten.
Overigens hechtte China eraan, conform het Chinese verdragsbeleid, het

relevante bezitspercentage van een Chinees lichaam in een Nederlands lichaam te verhogen van 10% naar 20%.
Vervolgens is in het tweede lid, onderdelen a tot en met d, langs de in recente Nederlandse verdragen gebruikelijke lijnen bepaald hoe Nederland voorziet in de vermijding van dubbele belasting voor inkomsten genoten door een inwoner van Nederland die volgens het Verdrag ook in China mogen worden belast.
Uit onderdeel a volgt expliciet dat Nederland de inkomsten die ook in China mogen worden belast wel in de grondslag mag betrekken waarnaar de Nederlandse belasting wordt geheven. Hierdoor kan Nederland de tariefprogressie die met name in de inkomstenbelasting gestalte krijgt ook met betrekking tot inkomsten uit China blijven effectueren.
Onderdeel b bepaalt vervolgens dat voor de daar genoemde inkomsten, belastingvermin-dering wordt verleend volgens de vrijstellingsmethode. Met betrekking tot de vennootschapsbelasting wordt daarbij het volgende opgemerkt. Met ingang van 1 januari 2012 is in afdeling 2.10a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 de zogenoemde objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten opgenomen. Toegespitst op het onderhavige Verdrag wordt op basis hiervan bij een belastingplichtige met winst uit China de winst verminderd met de positieve en de negatieve bedragen van de winst uit China die op basis van het Verdrag mede aan China ter heffing is toegewezen en waarvoor Nederland op basis van het Verdrag voor positieve bedragen een vrijstelling dient te verlenen. Voor de toepassing van onderdeel b van de onderhavige vermijdingsbepaling houdt dit in dat door de objectvrijstelling de desbetreffende uit China afkomstige (en aan China ter heffing toegewezen) winsten per saldo geen deel meer uitmaken van de in onderdeel b bedoelde grondslag waarover de vennootschapsbelasting wordt geheven. Mitsdien behoeft de in onderdeel b opgenomen vrijstellingsmethode hierop geen toepassing meer te vinden en wordt door de toepassing van de objectvrijstelling in feite voorzien in het vermijden van dubbele belastingheffing.
Aangezien de objectvrijstelling niet geldt voor de inkomstenbelasting blijft de in onderdeel b opgenomen vrijstellingsmethode onverkort van belang ter zake van de in dit onderdeel bedoelde inkomsten van natuurlijke personen.
Vervolgens wordt in onderdeel c voor andere inkomsten waarover China belasting mag heffen, uitgewerkt dat Nederland in die gevallen een vermindering ter vermijding van dubbele belasting verleent volgens de verrekeningsmethode met evenredigheidslimiet. Het betreft, kort gezegd, passieve inkomsten, zoals dividend, interest en royalty's, maar ook bestuurdersinkomsten en inkomsten van sporters- en artiesten.
In onderdeel d is ten slotte neergelegd dat Nederland bij het vermijden 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 vermijdingsregelingen in het Nederlandse nationale recht die methode toepassing zou vinden bij het vermijden van dubbele belasting over dat inkomen (deze bepaling wordt wel aangeduid als «zwarte gatenbepaling»). Bij de hiervoor beschreven objectvrijstelling is bepaald dat de objectvrijstelling niet geldt voor winst uit een laagbelaste buitenlandse beleggingsonderneming als bedoeld in artikel 15g van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969; in dat geval wordt voorzien in een verrekening van de op die winst drukkende buitenlandse belasting op de voet van de in artikel 23d van die Wet getroffen regeling. Door het opnemen van onderdeel d kan Nederland deze in de Nederlandse wetgeving opgenomen regeling ter vermijding van dubbele belasting ook in de verdragsrelatie met China toepassen.

II.23. Overige bepalingen (artikel 23)

Op basis van dit artikel behouden beide verdragsluitende staten de toepassing voor van de in hun respectievelijke wet- en regelgeving besloten instrumenten gericht op het voorkomen van het ontgaan en ontwijken van belasting.
Over de opname van antimisbruikbepalingen in de door Nederland te sluiten belastingverdragen is in de NFV 2011 en de naar aanleiding daarvan met het parlement gevoerde discussies veel gezegd en geschreven. China is een land dat in zijn verdragen de afgelopen jaren nagenoeg altijd antimisbruikregels wenste op te nemen en daarvoor vaste regels hanteert. Hoewel China en Nederland ook de voors en tegens van bijvoorbeeld een «limitation on benefits»-bepaling hebben overwogen, bleek langs een dergelijke route op afzienbare termijn geen bevredigend eindresultaat te bereiken. Juist waar de discussie gericht en concreet werd omdat specifieke conceptteksten ter sprake werden gebracht, moest deze conclusie worden getrokken. De weg om een eventuele impasse te voorkomen, bleek dan ook de aansluiting te zijn bij de antimisbruikregels zoals China die in recente verdragen heeft opgenomen. Dat heeft geleid tot de eerder toegelichte «main purpose»-bepalingen in de artikelen 10, 11 en 12. Het heeft ook geleid tot de meer algemene bepaling in artikel 23 waarin wordt aangegeven dat nationale antimisbruikregels in beginsel onder het Verdrag worden gerespecteerd. Daarbij is de beperking overeengekomen dat het toepassen van die nationale regels niet leidt tot belastingheffing in strijd met het Verdrag.
De benadering om in een Verdrag te bevestigen dat nationaal voorschriften over het tegengaan van misbruik (in sterke mate) doorwerkt onder een Verdrag is niet ongebruikelijk. China heeft bij voorbeeld een dergelijke bepaling ook opgenomen in de met het Verenigd Koninkrijk, België en Denemarken ondertekende belastingverdragen. Voor Nederland kan bijvoorbeeld worden gewezen op het belastingverdragen met Hong Kong (*Trb*. 2010, 198) en Panama (*Trb*. 2011, 11). Ook in het Commentaar bij artikel 1 van het OESO-modelverdrag wordt deze benadering beschreven. Daarbij zij opgemerkt dat de in artikel 23 van het Verdrag opgenomen clausulering dat de toepassing ervan niet mag leiden tot belastingheffing die niet in overeenstemming zou zijn met het Verdrag, goed aansluit bij het voorbehoud dat Nederland heeft gemaakt bij het in het OESO-commentaar opgenomen algemene uitgangspunt. Ten slotte is van belang dat, gelet op de ontwikkelingen die de Chinese belastingdienst en rechterlijke macht doormaken en de in het verleden opgedane ervaringen, het vertrouwen mag bestaan dat opname van deze bepaling niet tot een onevenwichtige toepassing van het Verdrag zal leiden. Nederland kon zich derhalve vinden in het opnemen van deze bepaling om misbruik van het Verdrag te voorkomen.

II.24. Non-discriminatie (artikel 24)

Artikel 24 bevat een aantal non-discriminatieregels en is grotendeels gebaseerd op de gebruikelijke, aan het OESO-modelverdrag ontleende, non-discriminatieregels. Het artikel stemt ook nagenoeg overeen met de in het Verdrag 1987 opgenomen bepaling. Het eerste lid bevat het gebruikelijke verbod op fiscale discriminatie naar nationaliteit.
In het verlengde van deze algemene non-discriminatienorm, is in het tweede lid vastgelegd dat een verdragsluitende staat een vaste inrichting van een door een inwoner van de andere verdragsluitende staat gedreven onderneming niet ongunstiger mag behandelen dan de ondernemingen van de «eigen» inwoners. Deze verdragsluitende staat is evenwel niet verplicht persoonlijke aftrekken en dergelijke te geven die wel worden gegund aan eigen inwoners. Het uitgangspunt is immers dat de woonstaat van een belastingplichtige het meest aangewezen is om

rekening te houden met de persoonlijke omstandigheden van de belastingplichtige.
In afwijking van het OESO-modelverdrag is in artikel 24 geen bepaling opgenomen over zogenoemde staatloze natuurlijke personen. China toonde zich in dit verband terughoudend. Daarbij wees men erop dat het voor de Chinese belastingheffing niet relevant is welke nationaliteit een inwoner van China of Nederland heeft. Het opnemen van een bepaling over staatloze natuurlijke personen zou om deze reden dan ook geen materiële toegevoegde waarde hebben. In navolging van het Verdrag 1987 heeft Nederland daarom ingestemd met het niet opnemen van een bepaling over staatloze natuurlijke personen.
In het derde lid is vastgelegd dat in ondernemingssituaties voor de fiscale aftrekbaarheid van vergoedingen geen onderscheid gemaakt mag worden naar de woonplaats van de crediteur. Betalingen aan inwoners van de andere verdragssluitende staat dienen in de verdragsluitende staat waarvan de debiteur inwoner is onder dezelfde voorwaarden aftrekbaar te zijn als betalingen aan de inwoners van deze verdragsluitende staat. Aangezien het Verdrag geen betrekking heeft op belastingheffing naar het vermogen, is in afwijking van het OESO-modelverdrag op dit punt in het derde lid een vergelijkbare bepaling over de aftrekbaarheid van schulden niet opgenomen.
Het vierde lid verbiedt discriminatie door een verdragsluitende staat tussen ondernemingen van eigen inwoners en van in die verdragsluitende staat gedreven ondernemingen die worden beheerst door inwoners van de andere verdragsluitende staat.
De bepalingen van artikel 24 zijn ingevolge het vijfde lid van toepassing op alle belastingen en zijn dus niet beperkt tot de in artikel 2 opgesomde belastingen.
In onderdeel 2.11.5 van de NFV 2011 is aangegeven dat Nederland streeft naar opname in het artikel over non-discriminatie van een regeling inzake voortgezette pensioenpremieaftrek. Een dergelijke regeling garandeert dat (tijdelijk) inkomende werknemers in de werkstaat eenzelfde recht op premieaftrek hebben als lokale werknemers. China kent echter in het geheel geen premieaftrek voor pensioenen. Nederland voorziet nationaalrechtelijk al in een non-discriminatoire behandeling voor dergelijke gevallen. Het opnemen van een verdragsbepaling is daarom niet nodig.
In onderdeel 1.3.5 van de NFV 2011 is voorts het streven geformuleerd om in belastingverdragen een bepaling op te nemen die verzekert dat de bronstaat ook de verdragsvoordelen toekent over inkomsten die worden toegekend aan een in de andere verdragsluitende staat gelegen vaste inrichting die zich in dezelfde situatie bevindt als inwoners van Nederland. Hiermee wordt beoogd, tegen de achtergrond van het Europese recht, een gelijke behandeling te bewerkstelligen tussen betalingen aan in een verdragsluitende staat gevestigde geïncorporeerde ondernemingen en in die verdragsluitende staat gevestigde vaste inrichtingen van ondernemingen die niet geïncorporeerd zijn in één van de verdragsluitende staten. China was echter niet bereid in dit Nederlandse streven mee te gaan. Het OESO-modelverdrag schrijft een dergelijke bepaling niet voor. Bovendien achtte China de onderliggende Europeesrechtelijke problematiek voor China irrelevant. Ten slotte wees China erop dat andere EU-lidstaten een dergelijk voorstel niet hadden gedaan.

II.25. Procedure voor onderling overleg (artikel 25 en Protocol artikel 2)

Dit artikel ziet op de mogelijkheden tot het voeren van een onderling overlegprocedure tussen de bevoegde autoriteiten van beide verdragsluitende staten over de toepassing van het Verdrag in de brede betekenis van het woord. De bepaling is gebaseerd op artikel 25 van het

OESO-modelverdrag, behalve dat het ten opzichte daarvan niet de in het vijfde lid van het OESO-modelverdrag opgenomen regeling voor arbitrage bevat.
In het eerste lid en tweede lid is neergelegd dat een persoon een verzoek kan indienen voor onderling overleg tussen de bevoegde autoriteiten indien in zijn ogen sprake is van heffing die in strijd is met het Verdrag. Nederland heeft de procedure daarvoor uitgewerkt in het Besluit Onderlinge Overlegprocedures.[15]
In afwijking van de in onderdeel 2.17.1 van de NFV 2011 neergelegde uitgangspunten is geen mogelijkheid geschapen om geschillen over de toepassing of interpretatie van het Verdrag te beslechten via een arbitrageprocedure. Nederland heeft geprobeerd China te overtuigen van het nut van het opnemen van een arbitragemogelijkheid. Voor China bleek het echter een brug te ver te zijn om de beslechting van fiscale geschillen uit handen te geven aan een onafhankelijke arbitragecommissie en zodoende zag China geen ruimte om tegemoet te komen aan het Nederlandse verzoek.
Nederland en China hebben tijdens de laatste onderhandelingen wel afspraken kunnen maken over het intensiveren van de contacten tussen de bevoegde autoriteiten teneinde onderlinge overlegprocedures te bespoedigen. De bevoegde autoriteiten streven ernaar minimaal jaarlijks een bijeenkomst te houden ter bespreking van openstaande overlegprocedures. Op verzoek van China is in het verlengde daarvan in het vierde lid expliciet bevestigd, conform het Verdrag 1987, dat de bevoegde autoriteiten elkaar kunnen treffen voor mondeling overleg. In afwijking van de bewoordingen van het corresponderende vierde lid van het OESO-modelverdrag, is overigens niet voorzien in een behandeling door een gezamenlijke commissie. Dit houdt verband met de Chinese terughoudende opstelling ten aanzien van het betrekken van anderen dan de bevoegde autoriteiten zelf bij een onderling overlegprocedure.

II.26. Uitwisseling van informatie (artikel 26)

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. Ten tijde van de onderhandelingen kon nog geen rekening worden gehouden met de op 17 juli 2012 door de OESO-«council» aangenomen wijziging van artikel 26, tweede lid, van het OESO-modelverdrag[16].
In het eerste lid wordt het bereik van de informatie-uitwisseling bepaald. Volgens de laatste volzin daarvan is de informatie-uitwisseling niet beperkt tot de belastingen waarop het Verdrag van toepassing is, maar ook op nationale belastingen van elke soort of benaming.
Het tweede lid regelt hoe de verdragsluitende staat die informatie ontvangt van de andere verdragsluitende staat met deze informatie dient om te gaan.
In het derde lid zijn drie gronden voor weigering van een verzoek tot uitwisseling van informatie opgenomen. In de eerste plaats is een verdragsluitende staat niet verplicht tot het uitvoeren van administratieve maatregelen die in strijd zijn met het recht van één van beide Staten. In de tweede plaats hoeft geen informatie verstrekt te worden die niet verkrijgbaar is volgens de regelgeving van één van beide verdragsluitende staten en volgens de gebruikelijke wijze van werken van de handhavende instantie(s) in de aangezochte verdragsluitende staat. Ten slotte hoeft geen informatie verstrekt te worden indien bedrijfsgeheimen of de openbare orde in het geding zijn.

---

[15] IFZ 2008/248M, *Stcrt.* 2008, 188.
[16] http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information.

In het vierde lid is expliciet tot uitdrukking gebracht dat de omstandigheid dat de aangezochte verdragsluitende staat de gevraagde informatie niet nodig heeft voor de eigen belastingheffing geen weigeringsgrond vormt. Voorts verduidelijkt het vijfde 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 verdragsluitende staat om de gevraagde informatie niet te verstrekken aan de verzoekende verdragsluitende staat.
Tevens is ten tijde van de onderhandelingen gesproken over de mogelijkheid van het gebruik van de onder artikel 26 uitgewisselde informatie voor de uitvoering van de inkomensafhankelijke regelingen (toeslagen) door de Nederlandse Belastingdienst. Aangezien deze uitvoering door de Belastingdienst plaatsvindt onder verantwoordelijkheid van de in het Verdrag gedefinieerde bevoegde autoriteit beschouwt China het als vanzelfsprekend dat de uitgewisselde informatie ook voor deze doeleinden kan worden gebruikt. Tevens acht China dit passend aangezien het systeem van de toeslagen zowel beleidsmatig als technisch nauw verweven is met het fiscale systeem. Voor de gerechtigdheid tot toeslagen wordt immers onder meer aangeknoopt bij fiscale grondslagen.

II.27. Bijstand bij invordering (artikel 27)

Nederland hecht waarde aan duidelijke afspraken over bijstand bij invordering. In het Verdrag 1987 kon China zich in het geheel nog niet verbinden aan een afspraak hierover. Thans bleek China welwillend te staan tegenover het opnemen van een zodanige afspraak. Tot een artikel conform artikel 27 van het OESO-modelverdrag, dat de bevoegde autoriteiten tot wederzijdse bijstand verplicht, was China echter nog niet bereid. China wijst er in dit verband op dat een dergelijke vergaande regeling de huidige capaciteiten van de Chinese belastingdienst te boven zou gaan. Om desalniettemin de positieve intenties tot uitdrukking te brengen, kon China instemmen met het opnemen van een beknopte bepaling, waarin een inspannings- en geen resultaatsverplichting voor bijstand bij invordering wordt overeengekomen. Ten opzichte van de verdragen die China eerder met België (2009) en het Verenigd Koninkrijk (2011) heeft ondertekend, waarin een artikel over bijstand bij invordering geheel ontbreekt, is dit een goede stap op de weg van de onderlinge samenwerking op het terrein van de belastingen.
In het eerste lid is het hiervoor genoemde streven van de verdragsluitende staten tot het verlenen van bijstand bij invordering vastgelegd. Daartoe zullen de bevoegde autoriteiten van beide Verdragssluitende Staten een uitvoeringsafspraak vaststellen.
Het tweede lid betreft de omstandigheden waarin er geen verplichting zal zijn tot bijstand bij invordering. Dat is, kort gezegd, het geval indien de bijstand bij invordering maatregelen zou vergen die afwijken van de regelgeving in één der verdragsluitende staten, indien de maatregelen tot het verlenen van bijstand tegen de openbare orde in zouden gaan, als de verzoekende verdragsluitende staat niet in redelijke mate zelf heeft getracht de middelen in te vorderen of in die gevallen waarin de moeite die de aangezochte verdragsluitende staat zou moeten doen duidelijk onevenredig is ten opzichte van het belang van het verzoek. Dit lid sluit daarmee inhoudelijk aan bij de overeenkomstige bepaling van het OESO-modelverdrag.

II.28. Diplomatieke en consulaire ambtenaren (artikel 28)

Artikel 28 van het Verdrag is in overeenstemming met 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 opnemen van een bepaling zoals opgenomen in het tweede lid van het overeenkomstige artikel 27 van het Verdrag 1987 achten de beide landen tijdens de onderhandelingen over het onderhavige Verdrag onnodig. Inhoudelijk komt dit bedoelde tweede lid van het Verdrag 1987 namelijk overeen met de in artikel 4, eerste lid, tweede volzin, van het onderhavige Verdrag opgenomen bepaling. Deze volzin ontbrak in artikel 4, eerste lid, van het Verdrag 1987.

II.29. Inwerkingtreding (artikel 29)

Het Verdrag treedt in werking op de laatste dag van de maand die volgt op de datum van ontvangst van de bevestiging door de laatste van de twee verdragsluitende staten dat de nationale ratificatieprocedures zijn doorlopen. Het Verdrag is vervolgens van toepassing op inkomsten verkregen in belastingjaren en belastingtijdvakken die aanvangen op of na 1 januari van het kalenderjaar dat aanvangt na het jaar waarin het Verdrag in werking is getreden.
In het tweede lid is geregeld dat het Verdrag 1987 niet langer van toepassing zal zijn vanaf het tijdstip dat het Verdrag van toepassing wordt ingevolge het eerste lid.

II.30. Beëindiging (artikel 30)

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 verdragsluitende staten door middel van een kennisgeving langs diplomatieke weg worden beëindigd met inachtneming van een opzegtermijn van ten minste zes maanden vóór het verstrijken van een kalenderjaar.
Het Verdrag houdt in geval van een dergelijke opzegging op van toepassing te zijn met betrekking tot inkomsten verkregen in belasting-jaren en belastingtijdvakken die aanvangen op of na 1 januari van het kalenderjaar dat volgt op het kalenderjaar waarin de kennisgeving van beëindiging is gedaan.

De Staatssecretaris van Financiën,
F.H.H. Weekers

De Minister van Buitenlandse Zaken,
F.C.G.M. Timmermans