

Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Republiek San Marino tot het vermijden van dubbele belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en het voorkomen van het ontduiken en ontwijken van belasting; San Marino, 20 november 2023 (Trb. 2023, 133)

TOELICHTENDE NOTA

I. ALGEMEEN

I.0 Inleiding

Op 20 november 2023 is te San Marino het Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Republiek San Marino tot het vermijden van dubbele belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en naar het vermogen en het voorkomen van het ontduiken en ontwijken van belasting, (hierna: 'het Verdrag') tot stand gekomen. Het Verdrag bevat regels die aanwijzen welke van de verdragsluitende staten bevoegd is om in overeenstemming met zijn nationale wetgeving belasting te heffen over het inkomen en het vermogen van inwoners van één of van beide verdragsluitende staten. Daarnaast is in het Verdrag, onder meer met het oog op het voorkomen van het ontduiken en ontwijken van belasting, een juridische basis opgenomen voor onderling overleg, voor uitwisseling van gegevens en voor bijstand bij de invordering van belastingschulden. Het Verdrag sluit aan bij het streven naar een uitbreiding van het belastingverdragenetwerk van Curaçao om een duurzame economische ontwikkeling te bevorderen.

De onderhandelingen voor dit Verdrag zijn voor een groot deel gevoerd voordat het Curaçaos Fiscaal Verdragsbeleid 2023¹ (hierna: 'CFV 2023') werd afgerond. Er is daarom met name gewerkt binnen de kaders van het OESO-modelverdrag zoals dat luidt na de actualisering per 21 november 2017 (hierna: 'het OESO-modelverdrag'). De uitkomst past evenwel binnen de uitgangspunten van het CFV 2023. Uitgangspunt van het CFV 2023 is om met landen waarmee Curaçao meer intensieve (handels)betrekkingen onderhoudt of wenst te gaan onderhouden te komen tot een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting omdat aldus beter kan worden ingespeeld op de verhoudingen tussen beide landen en de regelgeving van beide landen. Bovendien kan daardoor de tegemoetkoming aan de dubbele belasting beter worden verdeeld dan op basis van een eenzijdige regeling ter voorkoming van dubbele belasting. Verdragen kunnen een belangrijke rol spelen bij de bevordering van de economische relatie tussen en in beide landen. Meer specifiek spreekt het CFV 2023 van een mogelijke uitbreiding van de rol van Curaçao als regionaal platform voor investeringen in het Caribisch gebied en ook voor investeringen vanuit en naar met name Zuid- en Midden-Amerika. Uitgangspunt is evenwel dat Curaçao in beginsel open staat om met alle landen een belastingverdrag te sluiten, waarbij de mate van intensiteit van de betrekkingen tussen de landen een rol van een betekenis kan spelen. De prioriteit wordt volgens het CFV 2023 gelegd bij het regionaal overeenkomen van belastingverdragen. Maar daarnaast zal ook gekeken worden naar andere landen die een belangrijke handelspartner (kunnen) zijn voor Curaçao of

¹ <https://minfin.cw/nl/curacaos-fiscaal-verdragsbeleid-2023/>

waarmee Curaçao economische relaties wil aangaan en wederzijdse investeringen wil bevorderen. Bij de opzet van het CFV 2023 is een aantal politiek-beleidsmatige uitgangspunten geformuleerd.

1. Curaçao heeft zich in 2016 gecommitteerd aan de minimumstandaarden van het “*Base Erosion and Profit Shifting*” (hierna: BEPS) actieplan om grondslaguitholling en winstverschuiving tegen te gaan en is toegetreden tot het *Inclusive Framework* van de OESO.
2. De uitvoerbaarheid van de Curaçaose wet- en regelgeving en het toenemende belang van een effectieve geschilbeslechting acht Curaçao van groot belang.
3. Het bevorderen van economische activiteiten in Curaçao leidend tot onder andere een betere werkgelegenheid en toenemende economische groei.

Volgens het CFV 2023 neemt Curaçao voor de verdragsonderhandelingen het OESO-modelverdrag 2017 als uitgangspunt. De reden hiervoor is dat dit modelverdrag voor veel landen het uitgangspunt vormt en naar verwachting de voortgang van de onderhandelingen met partnerlanden en het eindresultaat ten goede zal komen. In het geval van verdragsonderhandelingen met ontwikkelingslanden zal Curaçao tevens rekening houden met de wensen van deze landen en is het mogelijk dat het VN-modelverdrag geheel of gedeeltelijk wordt gevolgd.

De artikelen van het onderhavige Verdrag bevatten (met uitzondering van de artikelen 28, 29 en 30 van het Verdrag) naar het oordeel van de regering eenieder verbindende bepalingen in de zin van de artikelen 93 en 94 van de Grondwet, die aan rechtssubjecten rechtstreeks rechten toekennen of plichten opleggen.

1.1 Aanleiding voor en verloop van de onderhandelingen

Naar aanleiding van de samenwerking in OESO-verband in 2015 in Parijs hebben Curaçao en San Marino besloten om onderhandelingen te openen over een bilateraal belastingverdrag met als doel de verbetering van de economische relatie en de versterking van de administratieve samenwerking tussen de betrokken staten. De keuze voor San Marino vloeit voort uit de wens van Curaçao om met landen waarmee Curaçao meer intensieve (handels)betrekkingen wil onderhouden een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting te sluiten. San Marino is, evenals Curaçao, een relatief klein land met een vergelijkbare bevolkingsomvang en grootte van de economie, en stond open voor de mogelijkheid om met Curacao een belastingverdrag te onderhandelen. Dit past bij de wens van Curaçao om te komen tot een belastingverdragenennetwerk. Kortom, het verdrag beoogt het aangaan van banden, het verrichten van economische activiteiten en het bevorderen van handelsstromen tussen Curaçao en San Marino.

Op 20 december 2017 vond de eerste onderhandelingsronde plaats. Een concepttekst werd destijds nog niet ondertekend. De reden hiervoor is dat het ministerie van Buitenlandse Zaken vragen en opmerkingen bij de tekst had. Deze zijn na doorzetting aan Curaçao tot 2023 niet beantwoord. In het voorjaar van 2023 is tijdens de IMF-top in Washington opnieuw contact gelegd tussen Curaçao en San

Marino. Naar aanleiding van dit contact is Curaçao opnieuw in onderhandeling getreden met San Marino. De vragen die door het ministerie van Buitenlandse Zaken in 2018 zijn gesteld, zijn in april 2023 alsnog beantwoord. De besprekingen tussen Curaçao en San Marino hebben geleid tot het afronden van de onderhandelingen en het paraferen van de overeengekomen tekst op 21 juni 2023 in Curaçao door beide partijen. Op 20 november 2023 is het verdrag in San Marino ondertekend.

1.2 Inhoud van het Verdrag

De structuur, inhoud en bewoordingen van het Verdrag stemmen grotendeels overeen met het OESO-modelverdrag.

De Curaçaose inzet bij de tweede onderhandelingsronde in 2023 was het actualiseren van de eerder overeengekomen tekst en het opnemen van de uitbreidingsbepaling op basis waarvan het betreffende Verdrag onder voorwaarden kan worden uitgebreid tot de andere delen van het Koninkrijk der Nederlanden (hierna: Koninkrijk). Deze toevoeging maakt onderdeel uit van het verdragsbeleid zoals neergelegd in het CFV 2023. De Curaçaose inzet werd verder uitdrukkelijk bepaald door de wens oneigenlijk gebruik en misbruik van het Verdrag tegen te gaan.

De inzet van San Marino was om een belastingverdrag met Curaçao af te sluiten en zo vorm te geven aan de gewenste brugfunctie tussen Curaçao en San Marino. Daarnaast werd de inzet van San Marino bepaald door de wens oneigenlijk gebruik en misbruik van het Verdrag tegen te gaan.

Voor het instrumentarium is hoofdzakelijk aangeknoopt bij de bepalingen van het eerder genoemde OESO-modelverdrag zoals dat luidt na de actualisering per 21 november 2017.

Het Verdrag bevat de maatregelen waarvan in de BEPS-rapporten is geconcludeerd dat deze minimaal nodig zijn om verdragsmisbruik op een adequate manier te bestrijden en geschillenbeslechting te verbeteren (de zogenoemde 'minimumstandaard'). Dit betreft de titel en de preambule van het Verdrag, het opnemen van een algemene antimisbruikbepaling (artikel 27) en de toegang tot de onderlinge overlegprocedure (artikel 24).

1.3 Belastingstelsel San Marino

Inwoners van San Marino worden belast over hun wereldinkomen. Niet-inwoners worden alleen belast over hun inkomen afkomstig uit San Marino. De inkomstenbelasting kent een progressieve tariefopbouw met een toptarief van 35% voor inkomen boven € 80.000. Dividenden ontvangen van buitenlandse vennootschappen worden belast tegen 3%. Voor de winstbelasting geldt een tarief van 17%, waarbij een 0%-tarief geldt voor bepaalde investeringsfondsen. Vermogenswinsten worden belast tegen 8%, waarbij enkele vrijstellingen van toepassing kunnen zijn. De belangrijkste bronbelastingen van San Marino zijn de bronbelasting op interest en dividenden tussen 0-11%.

1.4 Budgettaire aspecten

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

1.5 Koninkrijkspositie

Het Verdrag zal, wat het Koninkrijk betreft, gelden voor het land Curaçao. Artikel 28 van het Verdrag bevat een uitbreidingsbepaling, waardoor het Verdrag onder voorwaarden kan worden uitgebreid tot andere delen van het Koninkrijk. Zie verder de toelichting op artikel 28 hieronder.

II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

II.1. Titel en preambule

In de titel wordt tot uitdrukking gebracht dat het Verdrag ertoe strekt om dubbele belasting op inkomen en vermogen te vermijden en ontduiken en ontwijken van alle belastingen te voorkomen. De preambule voegt daaraan toe dat dubbele belasting moet worden voorkomen zonder daarmee mogelijkheden te creëren voor niet-heffing of verminderde heffing door belastingontduiking of belastingontwijking. Daarbij wordt expliciet verwezen naar het oneigenlijk gebruik van verdragen door middel van constructies gericht op de verkrijging van voordelen uit het verdrag voor personen voor wie die voordelen niet bedoeld zijn (in het Engels aangeduid als “*treaty shopping*”). Dit stemt overeen met de titel en de preambule van het OESO-modelverdrag.

II.2. Personen op wie het Verdrag van toepassing is (artikel 1 van het Verdrag)

Artikel 1 beschrijft de personele werkingssfeer van het Verdrag. Het Verdrag geldt volgens het eerste lid van dit artikel ten aanzien van personen die inwoner zijn van een verdragsluitende staat of van beide verdragsluitende staten. De begrippen ‘verdragsluitende staat’ en ‘persoon’ worden omschreven in artikel 3, eerste lid, respectievelijk onderdelen c en d, en het begrip ‘inwoner’ in artikel 4 van het Verdrag.

Het tweede lid heeft betrekking op entiteiten die in de ene verdragsluitende staat volgens nationaal recht worden aangemerkt als een fiscaal zelfstandig lichaam, maar die volgens het nationale recht van de andere staat als fiscaal transparant worden beschouwd. Men spreekt in dit verband wel van hybride entiteiten. De andere verdragsluitende staat ziet dan geen zelfstandig belastingplichtig lichaam, maar kijkt voor de belastingheffing naar de achterliggende personen die in de desbetreffende entiteit deelnemen. Dat betekent dat die andere staat de inkomsten fiscaal niet toerekent aan de entiteit, maar aan de daarin deelnemende, achterliggende personen. Een dergelijk verschil in kwalificatie van entiteiten leidt tot vragen over de verdragsgerechtigdheid van de entiteit of van de daarin deelnemende personen, en kan leiden tot dubbele vrijstelling of dubbele belasting van inkomen.

Het tweede lid van artikel 1 geeft hier uitsluitel. Een hybride entiteit die in de staat waarin deze is opgericht of georganiseerd als fiscaal transparant wordt behandeld is geen inwoner van die staat als bedoeld in artikel 4 van het Verdrag; daarvoor is onderworpenheid aan belasting namelijk een voorwaarde. Op betalingen die een bestanddeel van het inkomen van een dergelijke entiteit vormen, zouden daarom de verdragsvoordelen niet van toepassing zijn. Dat resultaat is ongewenst wanneer de inkomsten in de woonstaat wel degelijk in de heffing worden betrokken, zij het bij de deelnemers in de

entiteit. Even ongewenst is de situatie dat de verdragsvoordelen worden toegepast op betalingen aan een inwoner van de andere staat, wanneer die andere staat een ander als de belastingplichtige met betrekking tot dat inkomen beschouwt. Als die ander geen inwoner is van die andere staat zou dat kunnen leiden tot een dubbele vrijstelling.

Om die reden is in het tweede lid van artikel 1 neergelegd dat op een betaling aan, of via, een hybride entiteit toch, respectievelijk uitsluitend, de verdragsvoordelen van toepassing zijn wanneer dat inkomen als het inkomen van een (andere) inwoner van die andere staat wordt behandeld.

Deze bepaling is in lijn met de in het kader van het BEPS-project ontwikkelde bepaling, zoals deze inmiddels is opgenomen in artikel 3, eerste lid, van het op 24 november 2016 in Parijs tot stand gekomen Multilateraal Verdrag ter implementatie van aan belastingverdragen gerelateerde maatregelen ter voorkoming van grondslaguitholling en winstverschuiving (MLI) (*Trb.* 2017, 86 en 194) en in artikel 1, tweede lid, van het OESO-modelverdrag. Het bepaalde in artikel 1, tweede lid, heeft niet tot gevolg dat een verdragsluitende staat wordt beperkt in het belasten van eigen inwoners. Dit ziet bijvoorbeeld op de situatie dat de hybride entiteit als inwoner belastingplichtig is in de verdragsluitende staat waar het inkomen van die entiteit opkomt. Vanuit deze staat bezien is dan sprake van een zuiver binnenlandse situatie. In dat geval hoeft de verdragsluitende staat waar het inkomen opkomt het Verdrag niet toe te passen. Op deze manier wordt voorkomen dat de heffingsrechten van een verdragsluitende staat beperkt zouden worden voor inkomen van een eigen inwoner (niet-transparante entiteit) omdat de andere verdragsluitende staat deze entiteit als transparant aanmerkt en inkomen bij de in deze entiteit deelnemende, achterliggende personen in aanmerking neemt.

II.3. Belastingen waarop het Verdrag van toepassing is (artikel 2 van het Verdrag)

In artikel 2 is neergelegd op welke belastingen het Verdrag ziet, waarmee de materiële werkingssfeer van het Verdrag is vastgesteld. Het eerste, tweede en vierde lid van dit artikel stemmen overeen met het eerste, tweede en vierde lid van artikel 2 van het OESO-modelverdrag.

Het derde lid bevat een opsomming van de ten tijde van de ondertekening van het Verdrag van kracht zijnde Curaçaose belastingen en de belastingen van San Marino waarop de bepalingen van het Verdrag van toepassing zijn. Voor Curaçao zijn dat de relevante directe belastingen die worden geheven van natuurlijke personen en lichamen.

Voor San Marino is het Verdrag van toepassing op de inkomstenbelasting voor natuurlijke personen en rechtspersonen. In tegenstelling tot het OESO-modelverdrag is hierbij geen belasting op het vermogen opgenomen. Curaçao kent geen vermogensbelasting en derhalve ontbreekt de noodzaak om dit Verdrag eveneens belastingen op het vermogen te laten omvatten.

Artikel 2, vierde lid, van het Verdrag bepaalt 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 eerste, tweede en derde lid opgesomde belastingen worden geheven. Ten slotte bepaalt genoemd vierde lid tevens dat de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staten zijn

gehouden om elkaar in kennis te stellen van alle wezenlijke wijzigingen in hun nationale belastingwetgeving.

II.4. Algemene begripsbepalingen (artikel 3 van het Verdrag)

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

In het eerste lid, onderdelen a en b, worden de begrippen 'Curaçao' en 'San Marino' gedefinieerd. In samenhang daarmee wordt in het eerste lid, onderdeel c, bepaald dat onder de begrippen 'een verdragsluitende staat' en 'de andere verdragsluitende staat' afhankelijk van de context, het Koninkrijk der Nederlanden, met betrekking tot Curaçao, of San Marino wordt verstaan.

Voor de algemene begrippen van het eerste lid, onderdelen d tot en met k, met uitzondering van onderdeel f, is aangesloten bij de overeenkomstige definities van het OESO-modelverdrag.

Het tweede lid bevat een algemene regel voor de uitleg van begrippen die niet in het Verdrag zijn omschreven. Aan die begrippen wordt, tenzij de context van het Verdrag anders vereist, de betekenis toegekend die zij hebben volgens de wetgeving van de verdragsluitende staat die het Verdrag toepast waarbij de betekenis in de belastingwetgeving voorgeeft op de betekenis in eventuele andere wetgeving. Deze bepaling stemt overeen met artikel 3, tweede lid, van het OESO-modelverdrag.

II.5. Inwoner (artikel 4 van het Verdrag)

Artikel 4 bevat bepalingen ter invulling van het begrip 'inwoner'. Hiervoor is in de basis aangesloten bij artikel 4 van het OESO-modelverdrag.

In artikel 4, eerste lid, is omschreven wie voor de toepassing van het Verdrag geacht wordt inwoner te zijn van een verdragsluitende staat. Een persoon is inwoner van een verdragsluitende staat indien hij aldaar is onderworpen aan belastingheffing op grond van zijn woonplaats, verblijf, plaats van leiding of enige andere soortgelijke omstandigheid. Teneinde te bewerkstelligen dat de staat en onderdelen daarvan aanspraak kunnen maken op de voordelen van het Verdrag ondanks dat zij in beginsel niet zijn onderworpen aan de belastingheffing zijn zij uitdrukkelijk aangemerkt als inwoner voor de toepassing van het Verdrag.

Artikel 4, tweede lid, bevat regels om de woonstaat van een natuurlijke persoon voor de toepassing van het Verdrag vast te stellen in het geval deze persoon volgens de nationale wetgevingen van beide verdragsluitende staten wordt aangemerkt als inwoner. Indien op grond van de in de onderdelen a, b en c genoemde factoren de woonplaats niet kan worden vastgesteld, zullen de bevoegde autoriteiten ingevolge onderdeel d in onderling overleg bepalen van welke verdragsluitende staat deze persoon geacht zal worden inwoner te zijn onder het Verdrag.

Artikel 4, derde lid, bevat de zogenoemde '*corporate tiebreaker*' voor situaties waarin een lichaam op grond van de bepalingen van het eerste lid als inwoner van beide verdragsluitende staten wordt beschouwd. In aansluiting bij het OESO-modelverdrag is overeengekomen dat de bevoegde autoriteiten in dergelijke situaties met elkaar in overleg zullen treden om het inwonerschap van het lichaam voor de toepassing van het Verdrag te bepalen. Daarbij zal rekening worden gehouden met de plaats van

werkelijke leiding en de plaats van oprichting van dat lichaam, en alle andere relevante factoren, waaronder mede begrepen het (fiscale) motief van een lichaam voor vestiging in een verdragsluitende staat. Zolang de bevoegde autoriteiten niet hebben vastgesteld van welke verdragsluitende staat het lichaam inwoner is voor de toepassing van het Verdrag of als hier geen overeenstemming over wordt bereikt, heeft het lichaam geen recht op enige belastingvermindering of -vrijstelling op grond van het Verdrag, behoudens voor zover de bevoegde autoriteiten anders overeenkomen.

II.6. *Vaste inrichting (artikel 5 van het Verdrag)*

Artikel 5 definieert het begrip 'vaste inrichting'. Dit begrip is primair van belang voor de verdeling van heffingsrechten over ondernemingswinsten volgens artikel 7 van het Verdrag. Daarbij is artikel 5 van het OESO-modelverdrag als uitgangspunt genomen.

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

Artikel 5, tweede lid, bepaalt vervolgens dat het begrip 'vaste inrichting' in het bijzonder omvat een plaats waar leiding wordt gegeven, een filiaal, een kantoor, een fabriek, een werkplaats, een mijn, een olie- of gasbron, een (steen)groeve of een andere plaats waar natuurlijke rijkdommen worden gewonnen.

Ingevolge artikel 5, derde lid, vormt een plaats van uitvoering van een bouwwerk of van constructie- of installatiewerkzaamheden alleen dan een vaste inrichting als deze werkzaamheden langer duren dan twaalf maanden. Daarnaast valt onder artikel 5, derde lid, onderdeel b het verlenen van diensten onder het begrip 'vaste inrichting', daaronder begrepen adviesdiensten, door een onderneming van een verdragsluitende staat door middel van werknemers of ander personeel dat door de onderneming voor dat doel is aangesteld, maar alleen als dergelijke activiteiten worden voortgezet (voor hetzelfde of een daarmee samenhangend project) binnen de andere verdragsluitende staat voor een tijdvak of tijdvakken van in totaal meer dan 300 dagen in een tijdvak van 12 maanden. Volgens onderdeel c van het derde lid van artikel 5 valt onder het begrip 'vaste inrichting' eveneens een server of ander soort elektronische apparatuur van een onderneming van een verdragsluitende staat die in de andere verdragsluitende staat is gevestigd, indien voldaan is aan de volgende voorwaarden: (i) de server of ander soort elektronische apparatuur is in de andere verdragsluitende staat geplaatst; (ii) de server of ander type elektronische apparatuur en de locatie ervan staan ter beschikking van de onderneming; (iii) de bedrijfsactiviteiten van de onderneming van de eerste verdragsluitende staat worden geheel of gedeeltelijk uitgeoefend via de server of andere soorten elektronische apparatuur. Beide landen hebben vanwege hun kleinschaligheid de wens geuit om ook *e-business* en de hieraan gerelateerde activiteiten op te nemen als een vaste inrichting, omdat voor beide landen de economische waarde van *e-based* zakendoen een belangrijk aandachtspunt is.

Artikel 5, vierde lid, omschrijft een aantal situaties waarin geen vaste inrichting aanwezig wordt geacht. Het gemeenschappelijke kenmerk van deze situaties is dat het gaat om het aanhouden of gebruiken van een vaste bedrijfsinrichting voor uitsluitend activiteiten van voorbereidende aard of met een

ondersteunend karakter. Het voorbereidende en ondersteunende karakter voor al deze activiteiten is als expliciete eis vastgelegd.

Artikel 5, vijfde lid, bevat een bepaling die bedoeld is om te voorkomen dat activiteiten op kunstmatige wijze worden verspreid over nauw verbonden ondernemingen om daarmee te bereiken dat deze activiteiten onder een van de uitzonderingen van het vierde lid vallen.

Artikel 5, zesde lid, gaat om situaties waarin een persoon – die geen onafhankelijke vertegenwoordiger is als bedoeld in het zevende lid – uit de aard van zijn werkzaamheden de onderneming (principaal) in een bepaalde mate betreft bij economische activiteiten in de betreffende verdragsluitende staat. Als een persoon gewoonlijk contracten afsluit of gewoonlijk de belangrijkste rol vervult bij het afsluiten van contracten die stelselmatig worden afgesloten zonder materiële aanpassing door de principaal, wordt niet alleen een vaste inrichting aanwezig geacht als de contracten op naam van de principaal worden afgesloten (onderdeel a), maar ook als deze contracten betrekking hebben op eigendomsoverdracht of het verlenen van een gebruiksrecht aan een klant van goederen die aan de principaal toebehoren of waarvan de principaal het gebruiksrecht heeft (onderdeel b) of op het verstrekken van diensten aan een klant door de principaal (onderdeel c). Een vaste inrichting wordt echter niet aanwezig geacht als de activiteiten op grond van het vierde lid niet zouden leiden tot een vaste inrichting onder het Verdrag als deze activiteiten door de onderneming (principaal) zelf zouden worden uitgeoefend vanuit een vaste bedrijfsinrichting in de betreffende verdragsluitende staat. Hierbij vindt het bepaalde in het vijfde lid eveneens toepassing.

Artikel 5, zevende lid, geeft aan wanneer op een persoon die handelt voor een onderneming het zesde lid niet van toepassing is en dus geen vaste inrichting moet worden aangenomen. Daarbij wordt meer duiding gegeven aan het onafhankelijke karakter van de vertegenwoordiger die voor de onderneming handelt in de normale uitoefening van zijn bedrijf.

Artikel 5, achtste lid, bepaalt dat de enkele omstandigheid dat een lichaam dat inwoner is van een verdragsluitende staat, een lichaam beheerst of door een lichaam wordt beheerst dat in de andere verdragsluitende staat is gevestigd, dan wel dat in die andere staat door middel van een vaste inrichting of anderszins zaken doet, niet meebrengt dat een van deze lichamen een vaste inrichting vormt van het andere lichaam.

In artikel 5, negende lid, wordt omschreven wanneer een persoon voor de toepassing van artikel 5 nauw verbonden is met een onderneming. Dit is van belang voor de bepalingen van het vijfde en zevende lid. Daarvan is sprake indien de persoon, gebaseerd op alle relevante feiten en omstandigheden, controle heeft over de onderneming of andersom, of dat beiden onder controle staan van dezelfde personen of ondernemingen. Een persoon wordt in ieder geval aangemerkt als nauw verbonden met een onderneming als:

- de een direct of indirect meer dan 50% belang heeft in de ander (in het geval van een lichaam, meer dan 50% van het totale aantal stemmen en de waarde van de aandelen van het lichaam of meer dan 50% van het belang als uiteindelijk gerechtigde in het vermogen van het lichaam); of

- een andere persoon of onderneming direct of indirect meer dan 50% belang heeft in de persoon en de onderneming of in de twee ondernemingen.

II.7. Inkomen uit onroerende zaken (artikel 6 van het Verdrag)

Artikel 6 ziet op inkomen uit onroerende zaken. Deze bepaling stemt geheel overeen met artikel 6 van het OESO-modelverdrag.

In artikel 6, eerste lid, is bepaald dat inkomsten die een inwoner van een verdragsluitende staat krijgt uit onroerende zaken (inkomsten uit landbouw- of bosbedrijven daaronder begrepen) gelegen in de andere verdragsluitende staat, in die andere staat mogen worden belast.

Volgens artikel 6, tweede lid, heeft het begrip 'onroerende zaken' de betekenis welke dat begrip heeft ingevolge het recht van de verdragsluitende staat waar de onroerende zaken zijn gelegen. Het tweede lid bepaalt verder dat het begrip in elk geval omvat zaken die bij de onroerende zaken behoren, levende en dode have van landbouw- en bosbedrijven, rechten waarop de bepalingen van het privaatrecht betreffende de grondeigendom van toepassing zijn, vruchtgebruik van onroerende zaken en rechten op variabele of vaste vergoedingen ter zake van de (concessie tot) exploitatie of het recht tot de exploitatie van minerale aardlagen, bronnen en andere natuurlijke rijkdommen. Schepen en luchtvaartuigen worden daarentegen uitdrukkelijk niet beschouwd als onroerende zaken.

Op grond van artikel 6, derde lid, zijn de bepalingen van het eerste lid van toepassing op inkomsten verkregen uit de rechtstreekse exploitatie, het verhuren of verpachten, of de exploitatie in elke andere vorm van onroerende zaken.

Ingevolge artikel 6, vierde lid, zijn de bepalingen van het eerste en derde lid ook van toepassing op inkomen uit onroerende zaken van een onderneming.

II.8. Winst uit onderneming (artikel 7 van het Verdrag)

Artikel 7 betreft de verdeling van heffingsrechten over ondernemingswinsten. Deze bepaling stemt overeen met artikel 7 van het OESO-modelverdrag.

Volgens artikel 7, eerste lid, zijn winsten van een onderneming van een verdragsluitende staat slechts in die staat belastbaar, maar mag de andere staat de winsten van die onderneming ook belasten voor zover de winsten zijn toe te rekenen aan een vaste inrichting in die andere staat.

In artikel 7, tweede lid, is bepaald dat de winst die aan de vaste inrichting wordt toegerekend de winst is die een zelfstandig lichaam geacht zou worden te maken als het onder vergelijkbare omstandigheden vergelijkbare activiteiten zou ontwikkelen (de zogenoemde '*functionally separate entity approach*').

In artikel 7, derde lid, is vastgelegd dat ingeval een van de verdragsluitende staten – in overeenstemming met het tweede lid – een winstcorrectie aanbrengt ter zake van een aan een vaste inrichting toe te rekenen winst, de andere staat, ter vermijding van dubbele belasting, een passende correctie aanbrengt. Wanneer nodig zullen de verdragsluitende staten overleg plegen om de hoogte van de correctie te bepalen.

In artikel 7, vierde lid, is bepaald dat als winsten van een vaste inrichting ook onder een andere bepaling van het Verdrag vallen, die andere bepaling voorgaat. Te denken valt aan de toepassing van artikel 12 ter zake van royalty's die vanuit een verdragsluitende staat worden betaald en worden toegerekend aan een vaste inrichting in die staat.

II.9. Internationale scheep- en luchtvaart (artikel 8 van het Verdrag)

Artikel 8 bevat bepalingen voor de verdeling van heffingsrechten over winsten uit internationale lucht- en scheepvaartactiviteiten.

Artikel 8, eerste lid, bepaalt dat het heffingsrecht over winsten uit internationale scheep- en luchtvaartactiviteiten wordt toegekend aan het land waarvan de onderneming die deze activiteiten ontplooit inwoner is. Hiermee is aangesloten bij de tekst van het OESO-modelverdrag.

Ingevolge artikel 8, tweede lid, geldt het bepaalde in het eerste lid tevens voor winst verkregen uit de exploitatie van schepen en luchtvaartuigen in internationaal verkeer door middel van participatie in een poolovereenkomst en deelname in een gemeenschappelijk bedrijf of internationaal opererend agentschap.

II.10. Gelieerde ondernemingen (artikel 9 van het Verdrag)

Artikel 9 bevat het zogenoemde 'arm's-length-beginsel' voor grensoverschrijdende transacties tussen gelieerde ondernemingen en stemt overeen met artikel 9 van het OESO-modelverdrag. Het 'arm's-length-beginsel' houdt in dat transacties tussen gelieerde ondernemingen dienen te geschieden tegen dezelfde voorwaarden als transacties die onder dezelfde omstandigheden zouden zijn aangegaan tussen niet-gelieerde ondernemingen. Als de overeengekomen voorwaarden van transacties daarvan afwijken, kan een correctie plaatsvinden. Bij de vaststelling of sprake is van zakelijk correcte voorwaarden die ook zouden gelden tussen niet-gelieerde partijen, gelden als leidraad de door de OESO opgestelde 'Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations', alsmede de administratieve praktijken van de verdragsluitende staten.

Artikel 9, eerste lid, bevat de hoofdregel dat als 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 als gevolg van die afwijkende voorwaarden niet heeft behaald, in de winst van die onderneming mag worden begrepen en dienovereenkomstig mag worden belast.

Artikel 9, tweede lid, bepaalt dat indien een transactie tussen verbonden ondernemingen in een verdragsluitende staat leidt tot een winstcorrectie en aanvullende belastingheffing, de andere verdragsluitende staat op passende wijze de belastingheffing dient te herzien. Wanneer nodig plegen de verdragsluitende staten met elkaar overleg om de hoogte van de winstcorrectie vast te stellen.

II.11. Dividenden (artikel 10 van het Verdrag)

Artikel 10 betreft de verdeling van heffingsrechten over dividenden en is gebaseerd op artikel 10 van het OESO-modelverdrag.

Ingevolge artikel 10, eerste lid, mogen dividenden die worden betaald door een lichaam dat inwoner is van één van beide verdragsluitende staten aan een inwoner van de andere staat, in die andere staat worden belast (de 'woonstaat').

Artikel 10, tweede lid, wijst echter ook een heffingsrecht toe aan de vestigingsstaat (de 'bronstaat') van het dividenduitkerende lichaam. Op grond van artikel 10, tweede lid, heeft de bronstaat geen heffingsrecht als het lichaam dat de uiteindelijk gerechtigde tot de dividenden is, inwoner is van de andere staat (de 'woonstaat'), en minimaal 25% van het (aandelen)kapitaal in het dividenduitkerende lichaam bezit. In onderdeel a is een aanvullende voorwaarde opgenomen, die ook in het OESO-modelverdrag is opgenomen. Deze voorwaarde houdt in dat voor de vrijstelling van belastingheffing door de bronstaat ten minste 365 dagen aan het vereiste bezitspercentage van 25% moet worden voldaan ('minimumbezitsperiode'). Daarbij is van belang dat ook dagen na een dividendbetaling meetellen. Hierdoor kunnen de verdragsvoordelen ook achteraf beschikbaar komen als na de dividendbetaling wordt voldaan aan de minimumbezitsperiode.

De in artikel 10, derde lid, opgenomen definitie van de term 'dividenden' komt overeen met de definitie in het OESO-modelverdrag.

Op grond van het vierde lid zijn het eerste en tweede lid niet van toepassing op dividenden betaald op rechten die behoren tot het vermogen van een vaste inrichting van de uiteindelijk gerechtigde tot de dividenden, wanneer die vaste inrichting is gelegen in de verdragsluitende staat waarvan het lichaam dat de dividenden betaalt inwoner is. In dat geval zijn de bepalingen van artikel 7 van toepassing.

Artikel 10, vijfde lid, bevat het zogenoemde verbod op extraterritoriale belastingheffing. Dit verbod houdt in dat een verdragsluitende staat geen belasting mag heffen over winsten uitgekeerd door een lichaam dat inwoner is van de andere verdragsluitende staat, ook al bestaan deze winsten uit voordelen of inkomsten die uit de eerstbedoelde staat afkomstig zijn, behoudens wanneer die dividenden zijn toe te rekenen aan een vaste inrichting in die staat of worden ontvangen door inwoners van die staat.

II.12. Interest (artikel 11 van het Verdrag)

Artikel 11 betreft de verdeling van heffingsrechten over interest. Het artikel sluit tekstueel aan bij artikel 11 van het OESO-modelverdrag.

Ingevolge artikel 11, eerste lid, mag interest die wordt betaald door een lichaam dat inwoner is van één van beide verdragsluitende staten aan een inwoner van de andere staat, in die andere staat worden belast (de 'woonstaat').

Artikel 11, tweede lid, wijst echter ook een heffingsrecht toe aan de vestigingsstaat (de 'bronstaat') van het interestbetalende lichaam. Op grond van artikel 11, tweede lid, mag de bronstaat niet meer dan

10% belasting heffen over het brutobedrag van de interest als het lichaam dat de uiteindelijk gerechtigde tot de interest is, inwoner is van de andere staat (de 'woonstaat').

Ingevolge artikel 11, derde lid, zal interest die wordt betaald door een inwoner van de ene staat aan de overheid van de andere staat, zijn vrijgesteld van belasting in de eerstgenoemde staat.

Artikel 11, vierde lid, bevat de definitie van het begrip 'interest'. Deze definitie komt overeen met de definitie in het OESO-modelverdrag.

In artikel 11, vijfde lid, is bepaald dat niet de bepalingen van het eerste lid van dit artikel, maar de bepalingen van artikel 7 van toepassing zijn met betrekking tot interest die wordt betaald op schuldvorderingen die zijn toe te rekenen aan een vaste inrichting waarover de uiteindelijk gerechtigde tot die interest beschikt in de verdragsluitende staat van waaruit de interest afkomstig is.

Artikel 11, zesde lid, geeft aan uit welke verdragsluitende staat interest geacht wordt afkomstig te zijn. In beginsel is dat de staat waarvan de betaler van de interest inwoner is. Voorts wordt de interest geacht afkomstig te zijn uit de verdragsluitende staat waarin een vaste inrichting is gelegen waaraan de geldlening waarover de interest wordt betaald, kan worden toegerekend, ongeacht of de persoon die de vaste inrichting heeft inwoner is van een verdragsluitende staat.

Ten slotte bepaalt artikel 11, zevende lid, 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. Het eventueel bovenmatige gedeelte van die interest is belastbaar overeenkomstig de nationale wetgeving van elk van de verdragsluitende staten, zorgvuldig rekening houdend met de overige bepalingen van het Verdrag.

II.13. Royalty's (artikel 12 van het Verdrag)

Artikel 12 ziet op de verdeling van heffingsrechten over royalty's. Dit artikel is hoofdzakelijk ontleend aan het OESO-modelverdrag, maar bevat in afwijking daarvan een beperkt heffingsrecht voor het land waaruit betaalde royalty's afkomstig zijn (bronstaat).

Ingevolge artikel 12, 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. Artikel 12, eerste lid, wijst ook een beperkt heffingsrecht toe aan de staat waaruit de royalty's afkomstig zijn (bronstaat). De bronstaatheffing is gemaximeerd op 10% van het brutobedrag van de royalty's.

Artikel 12, tweede lid, bevat een definitie van het begrip 'royalty's'. Deze definitie komt overeen met de definitie van het begrip 'royalty's' in het OESO-modelverdrag.

Ingevolge artikel 12, derde lid, zijn niet de bepalingen van het eerste lid, maar de bepalingen van artikel 7 van toepassing op royalty's die worden betaald voor rechten of zaken die behoren tot het vermogen van een vaste inrichting van de uiteindelijk gerechtigde gelegen in de verdragsluitende staat waaruit de royalty's afkomstig zijn.

Artikel 12, vierde lid, geeft aan uit welke verdragsluitende staat royalty's geacht worden afkomstig te zijn. In beginsel is dat de verdragsluitende staat waarvan de betaler van de royalty's inwoner is. Als

echter de betaler van de royalty's, ongeacht of hij inwoner is van een verdragsluitende staat, een vaste inrichting heeft in een verdragsluitende staat waaraan het recht of de zaak uit hoofde waarvan de royaltybetaling wordt gedaan kan worden toegerekend, worden de royalty's geacht afkomstig te zijn uit de staat waarin de vaste inrichting is gelegen.

Ten slotte bepaalt artikel 12, vijfde lid, dat is ontleend aan het OESO-modelverdrag, dat de bepalingen van artikel 12 slechts van toepassing zijn voor zover de betaalde royalty's overeenkomen met de royalty's die tussen onafhankelijke partijen overeengekomen zouden zijn. Het eventueel bovenmatige gedeelte van de royalty's is belastbaar overeenkomstig de nationale wetgeving van elk van de verdragsluitende staten, zorgvuldig rekening houdend met de overige bepalingen van het Verdrag.

II.14. Vermogenswinsten (artikel 13 van het Verdrag)

Artikel 13 heeft betrekking op de verdeling van heffingsrechten over vermogenswinsten. Artikel 13, eerste lid, wijst het heffingsrecht over de voordelen die een inwoner van een verdragsluitende staat behaalt met de vervreemding van een onroerende zaak die is gelegen in de andere verdragsluitende staat, toe aan die andere staat. Voor het begrip 'onroerende zaak' is aangesloten bij de omschrijving daarvan in artikel 6.

In artikel 13, tweede lid, is, in aansluiting bij artikel 7, bepaald dat voordelen die worden verkregen door een onderneming van een verdragsluitende staat uit de vervreemding van bezittingen die behoren tot het vermogen van een vaste inrichting van die onderneming in de andere verdragsluitende staat, mogen worden belast in de staat waarin de vaste inrichting is gelegen.

Ingevolge artikel 13, derde lid, zijn, in lijn met artikel 8, de voordelen uit de vervreemding van luchtvaartuigen en schepen die in het internationale verkeer worden gebruikt, en andere bezittingen die daarbij worden gebruikt, slechts belastbaar in de verdragsluitende staat waar de onderneming wordt uitgeoefend.

Artikel 13, vierde lid, bevat, in aansluiting bij artikel 13, vierde lid, van het OESO-modelverdrag, een bronstaatheffing over vermogenswinsten behaald met de vervreemding van aandelen of vergelijkbare belangen (hierna: 'aandelen') in zogenoemde onroerendezaaklichamen (die beschikken over in een verdragsluitende staat gelegen onroerende zaken – de '*situsstaat*'). Bij de toepassing van het vierde lid wordt gedurende een periode van 365 dagen voorafgaand aan een vervreemding van dergelijke aandelen getoetst of de waarde van de aandelen op enig moment voor meer dan 50% is ontleend aan onroerende zaken gelegen in de *situsstaat*.

Vooraf wordt opgemerkt dat is bepaald dat vermogenswinsten behaald met vervreemding van aandelen in onroerende zaaklichamen ter heffing zijn toegewezen aan de *situsstaat* indien, zoals hierboven beschreven, meer dan 50% van de waarde van de aandelen in het lichaam, direct of indirect, is ontleend aan in de *situsstaat* gelegen onroerende zaken. Dit komt overeen met het percentage in het OESO-modelverdrag.

Op verzoek van San Marino is artikel 13, vijfde lid, van het OESO-modelverdrag niet opgenomen. Volgens het OESO-commentaar bij dit lid is invoeging optioneel. Op basis van genoemd lid zouden alle

overige vermogenswinsten, ter heffing zijn toegewezen aan de verdragsluitende staat waarvan de vervreemder inwoner is. In het kader van een totaalcompromis is dit verzoek gehonoreerd.

II.15. Inkomen uit dienstbetrekking (artikel 14 van het Verdrag)

De verdeling van heffingsbevoegdheden met betrekking tot inkomen uit dienstbetrekking (niet-zelfstandige arbeid) is in artikel 14 van het Verdrag geregeld overeenkomstig de internationaal – en ook in het Nederlandse verdragsbeleid gehanteerde – gebruikelijke uitgangspunten. Deze bepaling komt overeen met artikel 15 van het OESO-modelverdrag.

Artikel 14, eerste lid, voorziet in een heffingsrecht over deze inkomsten voor de verdragsluitende staat waar de niet-zelfstandige werkzaamheden worden verricht.

Artikel 14, tweede lid, voorziet daarentegen in een exclusief heffingsrecht voor de woonstaat van de werknemer als wordt voldaan aan drie (cumulatieve) voorwaarden:

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

Als aan één of meer van deze drie voorwaarden niet wordt voldaan, mag de werkstaat volgens de regels van het eerste lid belasting heffen over het daar verdiende inkomen van de werknemer. Het doel van deze bepaling is om enerzijds de fiscale positie van werknemers die voor een beperkte periode werkzaam zijn in een ander land dan het woonland niet te veranderen en de werknemer en werkgever extra administratieve lasten te besparen die zouden voortvloeien uit een belastingplicht in de werkstaat en anderzijds een evenwicht te behouden tussen het belasten van het loon bij de werknemer en de aftrekbaarheid van het loon op de winst van de werkgever.

Op grond van artikel 14, derde lid, is de beloning van werknemers die hun dienstbetrekking, als lid van de reguliere bemanning van een schip of luchtvaartuig, uitoefenen aan boord van een schip of een luchtvaartuig ingezet in het internationale verkeer uitsluitend belastbaar in de woonstaat van de werknemer.

II.16. Directeursbeloningen (artikel 15 van het Verdrag)

Artikel 15 inzake directeursbeloningen komt overeen met artikel 16 van het OESO-modelverdrag.

Volgens de overeengekomen bepaling mogen de beloningen ontvangen door personen in hun hoedanigheid van bestuurder van een lichaam worden belast in het land waarvan het lichaam inwoner is.

II.17. Artiesten en sportbeoefenaars (artikel 16 van het Verdrag)

Artikel 16 ziet op het inkomen van artiesten en sportbeoefenaars en komt, afgezien van het ontbreken van het derde lid in onderhavig Verdrag, overeen met artikel 17 van het OESO-modelverdrag.

Artikel 16, eerste lid, wijst het heffingsrecht over het inkomen toe aan de verdragsluitende staat waarin de artiesten en sportbeoefenaars hun activiteiten ontplooiën.

Artikel 16, tweede lid, ziet op de situatie waarin het inkomen ter zake van de persoonlijke activiteiten niet aan de artiest of sportbeoefenaar toekomt maar aan een andere persoon. Ook in dat geval mogen de inkomsten worden belast door de verdragsluitende staat waarin die activiteiten worden verricht. Deze bepaling heeft bijvoorbeeld betrekking op betalingen aan management- of artiestenvennootschappen of aan gezelschappen.

II.18. Pensioenen, lijfrenten en socialezekerheidsuitkeringen (artikel 17 van het Verdrag)

Artikel 17, eerste lid, bepaalt dat pensioenen, andere soortgelijke beloningen en lijfrenten uitsluitend ter heffing zijn toegewezen aan de woonstaat van de genietter van dergelijk inkomen.

In artikel 17, tweede lid, is vervolgens ook een heffingsrecht voor de bronstaat neergelegd: pensioenuitkeringen, andere soortgelijke oudedagsbeloningen en lijfrenten die uit die staat afkomstig zijn, mogen in die staat worden belast. Hierin is ook geregeld wanneer dergelijke betalingen worden geacht afkomstig te zijn uit een verdragsluitende staat (de bronstaat). Betalingen die worden gedaan op basis van de socialezekerheidswetgeving van een staat mogen in die staat worden belast. Ook afkoopsommen van pensioenen en andere soortgelijke oudedagsbeloningen mogen worden belast in de bronstaat.

II.19. Overheidsfuncties (artikel 18 van het Verdrag)

Artikel 18 regelt de toewijzing van heffingsrechten over beloningen die worden ontvangen door een natuurlijk persoon vanwege werkzaamheden die voor de verdragsluitende staat, of een staatkundig onderdeel of een plaatselijk publiekrechtelijk lichaam daarvan, zijn verricht. Het artikel is gebaseerd op artikel 19 van het OESO-modelverdrag.

Op grond van artikel 18, eerste lid, onderdeel a, mogen salarissen, lonen en andere soortgelijke beloningen betaald door een verdragsluitende staat aan een natuurlijk persoon voor diensten verleend aan die staat slechts in die staat worden belast.

Artikel 18, eerste lid, onderdeel b, maakt daarop een uitzondering. De staat waarin de werkzaamheden worden verricht, heeft het uitsluitende heffingsrecht als de werknemer inwoner is van de werkstaat en tevens de nationaliteit heeft van die staat, of niet inwoner van die staat is geworden enkel om daar werk te verrichten voor de overheid van de andere staat. Deze uitzondering strekt ertoe lokaal aangeworven medewerkers van bijvoorbeeld een ambassade in hun woonland belastingplichtig te laten zijn in plaats van in de staat bij wiens ambassade zij werkzaam zijn.

In artikel 18, tweede lid, onderdeel a, is bepaald dat het heffingsrecht over overheidspensioenen en andere soortgelijke beloningen is toegewezen aan de staat die het pensioen betaalt of die het fonds waaruit het pensioen wordt betaald in het leven heeft geroepen. Volgens onderdeel b komt het heffingsrecht over deze overheidspensioenen en andere soortgelijke beloningen echter uitsluitend toe aan de woonstaat van de pensioengenieter, als hij ook de nationaliteit van die staat heeft.

Volgens artikel 18, derde lid, geldt de in het eerste en tweede lid opgenomen verdeling van heffingsrechten niet voor salaris, lonen en andere soortgelijke beloningen - waaronder pensioenen - die worden ontvangen ter zake van werkzaamheden die zijn of worden verricht voor een door de overheid gedreven onderneming. Artikel 14, artikel 15, artikel 16 of artikel 17 zijn dan van toepassing.

II.20. Hoogleraren, docenten en onderzoekers (artikel 19 van het Verdrag)

In afwijking van het OESO-modelverdrag is een artikel toegevoegd dat toegespitst is op hoogleraren, docenten en onderzoekers. De in dit artikel vastgestelde regel geeft een antwoord op de vraag aan welke staat hoogleraren, docenten en onderzoekers belastingen op betalingen, ontvangen uit hoofde van onderwijs of onderzoek, verschuldigd zijn. Een hoogleraar, docent of onderzoeker die ten behoeve van het onderwijzen of uitvoeren van onderzoek aan een universiteit, hogeschool, school of soortgelijke onderwijsinstelling, een bezoek brengt aan een verdragsluitende staat voor een periode van maximaal twee jaar en inwoner is van de andere verdragsluitende staat, is vrijgesteld van belasting in de staat waar hij de beloning ontvangt.

II.21. Studenten en stagiairs (artikel 20 van het Verdrag)

De bepaling is overeenkomstig artikel 20 van het OESO-modelverdrag. Artikel 20 ziet op vergoedingen aan studenten en stagiairs (hierna: studenten) voor hun onderhoud, studie of opleiding. Indien een student een opleiding volgt in de ene verdragsluitende staat en inwoner is (of direct voor zijn vertrek naar de eerstgenoemde staat inwoner was) van de andere verdragsluitende staat, dan mag de eerstgenoemde staat de vergoedingen die de student ontvangt voor zijn onderhoud en studie of opleiding niet belasten als deze vergoedingen afkomstig zijn uit bronnen buiten de staat.

II.22. Overig inkomen (artikel 21 van het Verdrag)

Artikel 21 verdeelt het heffingsrecht over inkomen ter zake waarvan het heffingsrecht niet in de voorgaande artikelen van het Verdrag is behandeld ('overig inkomen'). De bepaling stemt overeen met artikel 21 van het OESO-modelverdrag.

In artikel 21, eerste lid, is bepaald dat het heffingsrecht over dit inkomen, ongeacht de herkomst ervan, exclusief toekomt aan de verdragsluitende staat waarvan de ontvanger van dat inkomen inwoner is.

Ingevolge artikel 21, tweede lid, is het eerste lid niet van toepassing op inkomen dat toerekenbaar is aan een vaste inrichting gelegen in een verdragsluitende staat. De verdeling van het heffingsrecht over dat inkomen volgt uit artikel 7 van het Verdrag, tenzij het inkomen betreft uit onroerende zaken in de zin van artikel 6, tweede lid. In dat geval is artikel 6 van toepassing.

II.23. Methodes voor het vermijden van dubbele belasting (artikel 22 van het Verdrag)

In artikel 22 is neergelegd op welke wijze de verdragsluitende staten dubbele belasting vermijden.

Artikel 22, eerste lid, bepaalt dat als een inwoner van een verdragsluitende staat inkomen ontvangt dat volgens het Verdrag (ook) mag worden belast in de andere staat, de eerstgenoemde staat een vermindering ter vermijding van dubbele belasting verleent door middel van de verrekeningsmethode.

Artikel 22, tweede lid, bepaalt dat indien in overeenstemming met een bepaling van het Verdrag inkomsten verkregen door een inwoner van een verdragsluitende staat zijn vrijgesteld van belasting in die staat, die staat niettemin bij het berekenen van het belastingbedrag over de overige inkomsten van die inwoner de vrijgestelde inkomsten in aanmerking mag nemen.

II.24. Non-discriminatie (artikel 23 van het Verdrag)

Artikel 23 komt overeen met de in het OESO-modelverdrag opgenomen non-discriminatiebepaling.

Artikel 23, eerste lid, bevat het verbod op fiscale discriminatie naar nationaliteit.

Uit artikel 23, tweede lid, volgt 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 staat is evenwel niet verplicht persoonlijke aftrekken en dergelijke te verlenen. Het uitgangspunt is immers dat de woonstaat van een belastingplichtige rekening moet houden met de persoonlijke omstandigheden van de belastingplichtige. In het derde lid is ook een bepaling opgenomen met betrekking tot belastingheffing naar het vermogen. Uit die bepaling volgt dat - kort gezegd - "buitenlandse" schulden van een onderneming bij de vaststelling van het belastbare vermogen van die onderneming onder dezelfde voorwaarden aftrekbaar dienen te zijn als "binnenlandse" schulden.

In artikel 23, derde lid, is vastgelegd dat voor de fiscale aftrekbaarheid van de daarin bedoelde vergoedingen geen onderscheid gemaakt mag worden naar de woonplaats van de schuldeiser.

Artikel 23, vierde lid, verbiedt dat ondernemingen van een verdragsluitende staat, waarvan het kapitaal geheel of gedeeltelijk, direct of indirect, in het bezit is van of wordt beheerst door één of meer inwoners van de andere verdragsluitende staat, in eerstbedoelde staat aan een andere of zwaardere belastingheffing of daarmee verband houdende verplichting worden onderworpen dan waaraan andere soortgelijke ondernemingen van eerstbedoelde staat zijn of kunnen worden onderworpen.

Volgens artikel 23, vijfde lid, is de toepassing van dit artikel niet beperkt tot de belastingen waar het Verdrag ingevolge artikel 2 betrekking op heeft.

II.25. Procedure voor onderling overleg (artikel 24 van het Verdrag)

Artikel 24 bevat een procedure voor onderling overleg tussen de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staten (onderlinge overlegprocedure) en sluit aan bij artikel 25 van het OESO-modelverdrag.

Artikel 24, eerste lid, bepaalt dat een belastingplichtige een verzoek kan indienen voor onderling overleg tussen de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staten indien volgens de belastingplichtige sprake is van een belastingheffing in strijd met het Verdrag. De belastingplichtige kan

dit verzoek indienen in beide verdragsluitende staten. De ratio hierachter is dat de procedure voor onderling overleg zo goed mogelijk toegankelijk moet zijn voor belastingplichtigen en dat de vraag of een procedure voor onderling overleg moet worden opgestart door beide bevoegde autoriteiten moet kunnen worden beoordeeld. Op grond van de tweede zin van het eerste lid moet het verzoek worden ingediend binnen drie jaar na de eerste kennisgeving aan de belastingplichtige van de maatregel die mogelijk belastingheffing die niet in overeenstemming is met het Verdrag tot gevolg heeft .

Artikel 24, tweede lid, bevat een inspanningsverplichting voor de bevoegde autoriteiten om – indien een verzoek hen gegrond voorkomt – in onderling overleg eventuele belastingheffing die niet in overeenstemming is met het Verdrag weg te nemen (zie de eerste zin). In de tweede zin is de verplichting opgenomen voor de verdragsluitende staten om niettegenstaande de termijnen in hun nationale wetgeving de uitkomst van een procedure voor onderling overleg te implementeren.

Op grond van artikel 24, derde lid, trachten bevoegde autoriteiten in onderling overleg moeilijkheden en twijfelpunten die ontstaan bij de interpretatie of toepassing van het Verdrag weg te nemen. Uit de tweede zin volgt dat bevoegde autoriteiten ook in overleg kunnen treden bij situaties van dubbele belastingheffing die niet in het Verdrag zijn geregeld. Dit kan ook zonder dat daaraan een verzoek ten grondslag ligt.

Artikel 24, vierde lid, bepaalt dat de bevoegde autoriteiten direct met elkaar kunnen communiceren om de in de voorgaande leden bedoelde overeenstemming te bereiken. De bevoegde autoriteiten kunnen ook via een gezamenlijk comité met elkaar overleggen.

Op grond van artikel 24, vijfde lid, worden zaken waarover de bevoegde autoriteiten in een procedure voor onderling overleg geen overeenstemming kunnen bereiken op schriftelijk verzoek van de belastingplichtige voorgelegd voor arbitrage. Een zaak komt daarvoor in aanmerking als de bevoegde autoriteiten – kort gezegd – niet binnen twee jaar na de datum waarop de door de bevoegde autoriteiten benodigde informatie om de zaak te beoordelen aan beide bevoegde autoriteiten is verstrekt overeenstemming bereiken. Het gaat om verplichte en bindende arbitrage. Het verplichte karakter houdt in dat de verdragsluitende staten zich niet aan – door een belastingplichtige verzochte – arbitrage kunnen onttrekken. Het bindende karakter houdt in dat de verdragsluitende staten gebonden zijn aan de uitkomst van een arbitrageprocedure, tenzij de belastingplichtige niet akkoord gaat met de uitkomst van de arbitrageprocedure. Artikel 24, vijfde lid, bepaalt tot slot dat de bevoegde autoriteiten in onderling overleg de toepassing van dat lid regelen. Indien die toepassing wordt vastgelegd in een verdrag kan dit beschouwd worden als een uitvoeringsverdrag dat op grond van artikel 7, onderdeel b, van de Rijkswet goedkeuring en bekendmaking verdragen geen parlementaire goedkeuring behoeft, behoudens het bepaalde in artikel 8 van die wet.

II.26. Uitwisseling van informatie (artikel 25 van het Verdrag)

Artikel 25 van het Verdrag legt de basis voor verdragsluitende staten 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 de internationale standaard zoals wordt gestimuleerd en gewaarborgd in het kader van het *'Global Forum for Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes'*².

Artikel 25, eerste lid, bepaalt welke informatie de verdragsluitende staten dienen uit te wisselen. Met de verwijzing naar informatie die 'voorzienbaar relevant' is voor de toepassing van de bepalingen uit het Verdrag of de administratie of de handhaving van nationale wetgeving op het gebied van belasting van elke soort of omschrijving, is beoogd de uitwisseling van informatie een zo ruim mogelijk bereik te geven. Dit is ook zo verwoord in paragraaf 5 van het OESO-commentaar op artikel 26 van het OESO-modelverdrag. Voorts is in lijn met artikel 26 van het OESO-modelverdrag de uitwisseling van informatie niet beperkt tot informatie ten aanzien van inwoners van de verdragsluitende staten of tot de belastingen waarop het Verdrag van toepassing is.

Artikel 25, tweede lid, regelt hoe de verdragsluitende staat dient om te gaan met de informatie die hij ontvangt van de andere verdragsluitende staat. Deze bepaling is in de eerste plaats bedoeld om waarborgen te bieden voor de vertrouwelijkheid van de uitgewisselde informatie. Voor de ontvangen informatie geldt dezelfde geheimhoudingsplicht als voor informatie die onder de nationale wetgeving van die ontvangende staat wordt verkregen. Ook is bepaald dat de informatie alleen mag worden vrijgegeven aan bepaalde personen of autoriteiten, belast met specifieke taken. Het tweede lid bepaalt verder dat de informatie ook voor andere (niet fiscale) doeleinden mag worden gebruikt, mits dat wettelijk is toegestaan in beide verdragsluitende staten en de bevoegde autoriteiten van de verstrekkende staat dit toestaan.

Artikel 25, derde lid, geeft aan onder welke omstandigheden een verdragsluitende staat geen informatie hoeft te verstrekken aan de andere verdragsluitende staat. Een verdragsluitende staat is allereerst niet gehouden om bestuurlijke maatregelen te nemen die in strijd zijn met de wetgeving of bestuurlijke praktijk van die of van de andere verdragsluitende staat. Een verdragsluitende staat is ook niet gehouden informatie uit te wisselen die niet verkrijgbaar is volgens de wetgeving of in de normale bestuurlijke gang van zaken van die verdragsluitende staat of van de andere staat. Verder vallen bedrijfs- of beroepsgeheimen buiten de toepassing van de informatie-uitwisselingsbepaling en hoeft ook geen informatie uitgewisseld te worden als dat in strijd zou zijn met de openbare orde.

Artikel 25, vierde lid, brengt expliciet tot uitdrukking dat de aangezochte staat de gevraagde informatie niet kan weigeren op grond van het feit dat die staat deze informatie niet nodig heeft voor de eigen belastingheffing.

Tot slot bepaalt artikel 25, vijfde lid, dat het enkele feit dat informatie in het bezit is van bijvoorbeeld een bank, een andere financiële instelling of een zaakwaarnemer, of dat de informatie betrekking heeft op eigendomsverhoudingen, geen reden is voor de aangezochte staat om de gevraagde informatie niet te verstrekken aan de verzoekende staat.

² Zie: www.oecd.org/tax/transparency.

II.27. Leden van diplomatieke vertegenwoordigingen en consulaire posten (artikel 26 van het Verdrag)

Artikel 26 ziet op de toepassing van het Verdrag in relatie tot leden van een diplomatieke vertegenwoordiging en consulaire posten.

Artikel 26 bepaalt, conform artikel 28 van het OESO-modelverdrag, dat fiscale voorrechten toegekend aan leden van een diplomatieke vertegenwoordiging en consulaire post op grond van internationaal recht of internationale overeenkomsten, niet worden aangetast door het onderhavige Verdrag.

II.28. Recht op voordelen (artikel 27 van het Verdrag)

De onderhandelingen voor dit Verdrag zijn voor een groot deel gevoerd voordat het Curaçaos Fiscaal Verdragsbeleid 2023 werd afgerond. Daarom is met name gewerkt binnen de kaders van het OESO-modelverdrag zoals dat luidt na de actualisering per 21 november 2017. Artikel 27 past binnen de opties die de OESO voorschrijft om te voldoen aan de minimumstandaarden. In artikel 27 van het Verdrag is in aansluiting bij artikel 29, negende lid, van het OESO-modelverdrag een zogeheten '*principal purpose test*' opgenomen ter bestrijding van verdragsmisbruik. Hierop hebben artikel 27, eerste en tweede lid, betrekking.

Op grond van artikel 27, eerste lid, wordt aangegeven op welke gekwalificeerde personen, lees belastingplichtigen, artikel 27 van toepassing is.

In artikel 27, tweede lid, is bepaald dat – op verzoek van een belastingplichtige – de bevoegde autoriteit van de staat waarvan verdragsvoordelen worden gevraagd (veelal het bronland) de mogelijkheid heeft verdragsvoordelen toch toe te kennen voor zover wordt vastgesteld dat bij afwezigheid van de transactie of constructie bedoeld in het eerste lid, verdragsvoordelen ook gegeven zouden zijn.

In artikel 27, derde lid, wordt aangegeven dat naast de gekwalificeerde personen ook gekwalificeerde activiteiten in aanmerking komen voor de voordelen die in het Verdrag verwoord zijn. Hierbij wordt het begrip "Actieve Bedrijfsvoering" omschreven, waarbij een negatieve lijst wordt aangehaald om uit te sluiten welke activiteiten niet onder deze "Actieve Bedrijfsvoering" vallen en dus evenmin gekwalificeerde activiteiten behelzen.

In artikel 27, vierde lid, is bepaald dat met een bepaalde bezitsperiode en eigendomsgraad een ingezetene van een verdragsluitende staat, maar niet gekwalificeerde persoon, alsnog in aanmerking kan komen voor de verkrijging van verdragsvoordelen.

In artikel 27, vijfde lid, wordt een verdere uitleg gegeven ten aanzien van de inkomsten van hoofdkantoren, in aanvulling op het eerste lid.

In artikel 27, zesde lid, is geregeld dat voordat een verdragsluitende staat aan een belastingplichtige een verdragsvoordeel uit hoofde van het eerste of tweede lid toekent (dus: het verzoek inwilligt) of weigert (dus: het verzoek afwijst), de ene bevoegde autoriteit de andere bevoegde autoriteit daarover raadpleegt.

In artikel 27, zevende lid, is een verdere invulling van de begrippen in deze en de voorgaande leden van artikel 27 opgenomen.

In artikel 27, achtste lid, is opgenomen dat de bevoegde autoriteiten in onderling overleg afspraken kunnen maken over de wijze van toepassing van de bepalingen van artikel 27.

In artikel 27, negende lid, worden verdragsvoordelen niet toegekend voor een bestanddeel van het inkomen of het vermogen indien het verkrijgen van dit verdragsvoordeel een van de voornaamste redenen was voor een constructie of transactie die direct of indirect tot dat voordeel heeft geleid.

II.29. Uitbreiding tot andere gebieden (artikel 28 van het Verdrag)

Artikel 28, eerste lid, bepaalt dat het Verdrag – mits aan bepaalde voorwaarden wordt voldaan – kan worden uitgebreid tot elk van de andere delen van het Koninkrijk. Voor die uitbreiding zou een wijziging van het Verdrag nodig zijn, dan wel een separaat verdrag. Beide behoeven de goedkeuring van de Staten-Generaal.

Curacao streeft ernaar (zie Curaçaos Fiscaal Verdragsbeleid 2023), net zoals Nederland (zie Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020), om in de belastingverdragen vast te leggen dat het betreffende belastingverdrag kan worden uitgebreid tot de overige delen van het Koninkrijk. Aangezien de fiscale systemen van de Landen binnen het Koninkrijk aanzienlijk van elkaar afwijken zal een één-op-één uitbreiding van een Curaçaos verdrag naar de andere Landen binnen het Koninkrijk niet vanzelfsprekend zijn. Dit betekent dat een uitbreidingsbepaling in een verdrag dat Curaçao met een partnerland heeft afgesloten voor dat partnerland weliswaar een aanleiding kan zijn voor het starten van onderhandelingen met een ander Land binnen het Koninkrijk, maar dat het desbetreffende Land zelf ten aanzien van het eigen fiscale stelsel zal moeten onderhandelen met dat partnerland. De Landen van het Koninkrijk, die fiscaal autonoom zijn, kunnen overigens ook zelfstandig besluiten om in onderhandeling te treden met San Marino over een belastingverdrag.

Artikel 28, tweede lid, bepaalt dat als het Verdrag in overeenstemming met het eerste lid is uitgebreid, die uitbreiding niet automatisch wordt beëindigd als het onderhavige Verdrag wordt beëindigd, tenzij anders wordt overeengekomen.

II.30. Inwerkingtreding (artikel 29 van het Verdrag)

Artikel 29 regelt de inwerkingtreding van het Verdrag. De verdragsluitende staten stellen elkaar (via diplomatieke nota's) ervan in kennis wanneer de in hun staat vereiste wettelijke procedures voor de inwerkingtreding van het Verdrag zijn vervuld.

Artikel 29, tweede lid, bepaalt dat het Verdrag in werking treedt op de laatste dag van de eerste maand volgend op de maand waarin de laatste van de beide kennisgevingen is ontvangen.

Artikel 29, tweede lid, onderdeel a, regelt dat met betrekking tot bronheffingen, de bepalingen van dit Verdrag van toepassing worden voor kalenderjaren die beginnen op of na 1 januari van het kalenderjaar volgend op dat waarin het Verdrag in werking is getreden.

Artikel 29, tweede lid, onderdeel b, regelt de toepassing van het Verdrag ten aanzien van belastingen op inkomen, belastingen over belastingjaren en belastingtijdvakken, die zich voordoen op of na 1 januari van het kalenderjaar volgend op dat waarin het Verdrag in werking is getreden.

II.31. Beëindiging (artikel 30 van het Verdrag)

Artikel 30 regelt de beëindiging van het Verdrag. Het Verdrag kan na verloop van tien jaar na de datum van inwerkingtreding door elk van de verdragsluitende staten worden beëindigd. Beëindiging dient langs diplomatieke weg te geschieden door een kennisgeving van beëindiging, met inachtneming van een opzegtermijn van ten minste zes maanden vóór het einde van enig kalenderjaar dat aanvangt na afloop van die periode van tien jaar. Bij een dergelijke kennisgeving zes maanden vóór het eind van enig kalenderjaar, houdt het Verdrag op van toepassing te zijn voor belastbare gebeurtenissen die zich voordoen en voor belastingjaren en -tijdvakken die aanvangen op of na 1 januari van het kalenderjaar dat volgt op het kalenderjaar waarin de kennisgeving van beëindiging is gedaan. Indien de kennisgeving is gedaan in de laatste zes maanden van een kalenderjaar, houdt het Verdrag op van toepassing te zijn voor belastingjaren en -tijdvakken die aanvangen en belastbare gebeurtenissen die plaatsvinden na het einde van het kalenderjaar volgend op het kalenderjaar waarin de kennisgeving van beëindiging is gedaan.

De Minister van Buitenlandse Zaken,