

Vergaderjaar 2025–2026

36 844 (R2213)

Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden, ten behoeve van Curaçao, en de Republiek Suriname tot het vermijden van dubbele belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en het voorkomen van het ontduiken en ontwijken van belasting; Willemstad, 1 juli 2024

A/ Nr. 1

Ter griffie van de Eerste en van de Tweede Kamer der Staten-Generaal ontvangen op 3 november 2025.

De wens dat het verdrag aan de uitdrukkelijke goedkeuring van de Staten-Generaal wordt onderworpen kan door of namens een van de Kamers of door ten minste vijftien leden van de Eerste Kamer dan wel dertig leden van de Tweede Kamer of door de Gevolmachtigde Minister van Curaçao te kennen worden gegeven uiterlijk op 3 december 2025.

BRIEF VAN DE MINISTER VAN BUITENLANDSE ZAKEN

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

Den Haag, 23 oktober 2025

Overeenkomstig het bepaalde in artikel 2, eerste en derde lid, en artikel 5, eerste en tweede lid, van de Rijkswet goedkeuring en bekendmaking verdragen, de Raad van State van het Koninkrijk gehoord, heb ik de eer u hierbij ter stilzwijgende goedkeuring over te leggen het op 1 juli 2024 te Willemstad tot stand gekomen Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden, ten behoeve van Curaçao, en de Republiek Suriname tot het vermijden van dubbele belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en het voorkomen van het ontduiken en ontwijken van belasting (Trb. 2024, 90 en Trb. 2025, 42).

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

De goedkeuring wordt voor Curaçao gevraagd.

Aan de Gouverneur van Curaçao is verzocht hogergenoemde stukken op 3 november 2025 over te leggen aan de Staten van Curaçao.

De Gevolmachtigde Minister van Curaçao is van deze overlegging in kennis gesteld.

De Minister van Buitenlandse Zaken,
D.M. van Weel

TOELICHTENDE NOTA

I. ALGEMEEN

1.0 Inleiding

Op 1 juli 2024 is te Willemstad het Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden, ten behoeve van Curaçao, en de Republiek Suriname 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 belastingverdragennetwerk van Curaçao om een duurzame economische ontwikkeling te bevorderen.

De onderhandelingen voor dit Verdrag zijn gevoerd op basis van het Curaçaos Fiscaal Verdragsbeleid 2023¹ (hierna: «CFV 2023»). De uitkomst past binnen de uitgangspunten van het CFV 2023. Het Toetsschema Standaardcriteria Fiscaal Verdragsbeleid 2023 is in deze toelichtende nota opgenomen. Er is gewerkt binnen de kaders van het OESO-modelverdrag zoals dat luidt na de actualisering per 21 november 2017 (hierna: «het OESO-modelverdrag») en op verzoek van Suriname is deels gewerkt binnen de kaders van het VN-modelverdrag zoals dat luidt na actualisering per september 2021 (hierna: «het VN-modelverdrag»). Uitgangspunt van het CFV 2023 is om met landen waarmee Curaçao meer intensieve (handels-)betrekkingen onderhoudt te voorzien in 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 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 zijn voor Curaçao of 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.

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

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 29, 30 en 31 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

De onderhandelingen om tot een belastingverdrag te komen zijn in 2008 op initiatief van Curaçao gestart. Het is in die periode echter niet gelukt om over alle verdragsartikelen overeenstemming te bereiken en de onderhandelingen zijn indertijd om onduidelijke redenen stil komen te liggen waardoor geen belastingverdrag tot stand is gekomen.

Op 11 juli 2023 heeft Curaçao het initiatief genomen om met Suriname de mogelijkheden te verkennen voor het herstarten van onderhandelingen over een bilateraal belastingverdrag met als doel de verbetering van de economische relatie en de versterking van de administratieve samenwerking tussen de betrokken staten. Naar aanleiding van een ontmoeting in Suriname op 14 juli 2023 tussen Minister van Financiën Silvania en zijn Surinaamse ambtsgenoot Raghoebarsing is besloten om onderhandelingen te hervatten. Met het oog op intensivering van de betrekkingen tussen Curaçao en Suriname was wederzijds interesse blijven bestaan in het sluiten van een belastingverdrag. In augustus 2023 hebben enkele virtuele gesprekken plaatsgevonden tussen Suriname en Curaçao. Tijdens de IMF-meetings in oktober 2023 in Marrakesh hebben Curaçao en Suriname opnieuw overlegd over de voortgang van de onderhandelingen.

In februari 2024 vonden enkele virtuele ontmoetingen plaats tussen Curaçao en Suriname waarbij het Curaçaose modelverdrag met Suriname is uitgewisseld en de uitgangspunten voor een belastingverdrag door beide landen zijn besproken. De technische gesprekken over een verdrag tussen Curaçao en Suriname werden in Paramaribo gehouden op 2 en 3 april 2024. Dit heeft geleid tot het afronden van de onderhandelingen en het op ambtelijk niveau paraferen van de overeengekomen tekst door beide partijen op 4 april 2024 in Suriname.

1.2 Inhoud van het Verdrag

De structuur, inhoud en bewoordingen van het Verdrag stemmen grotendeels overeen met het OESO-modelverdrag, maar wijken op onderdelen af waar (deels) aangesloten is bij het VN-modelverdrag (artikelen 5, 7, 17).

De Curaçaose inzet bij de onderhandelingen was gebaseerd op het verdragsbeleid zoals dat is 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 Suriname was om een belastingverdrag met Curaçao af te sluiten en zo vorm te geven aan de gewenste verbetering van de economische relatie en de versterking van de administratieve samenwerking tussen Suriname en Curaçao. Daarnaast werd ook de inzet van Suriname 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 en het VN-modelverdrag zoals dat luidt na de actualisering in 2021. Op verzoek van Suriname is in een aantal gevallen deels aangesloten bij het VN-modelverdrag van 2014.

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 28) en de toegang tot de onderlinge overlegprocedure (artikel 24). Voorts is van belang te vermelden dat, conform het CFV 2023, onder meer een volledige woonstaathetfing is overeengekomen voor dividend in deelnemingsverhouding (artikel 10, derde lid) en voor interest (artikel 11, eerste lid) en een drempelbepaling voor artiesten en sportbeoefenaars (artikel 16).

1.3 Belastingstelsel Suriname en Curaçao

Inwoners van Suriname worden belast over hun wereldinkomen. Niet-inwoners worden alleen belast over in de wet met name genoemd inkomen afkomstig uit Suriname. De inkomstenbelasting voor natuurlijke personen kent een progressieve tariefopbouw met een toptarief van 38%. De inkomstenbelasting voor rechtspersonen kent een vast tarief van 36%. Dividenden ontvangen van buitenlandse vennootschappen worden belast tegen 25%. Voor aandeelhouders die natuurlijke personen zijn geldt een 0%-tarief voor bepaalde investeringsfondsen. Suriname heft 3% vermogensbelasting.

Curaçao kent voor de winstbelasting een territoriaal belastingstelsel: hetgeen buiten Curaçao wordt verdiend, wordt niet in Curaçao belast. Het winstbelastingtarief van 15% is van toepassing over de eerste NAf 500.000 belastbare winst en 22% over de winst boven NAf 500.000. Curaçao heft geen dividendbelasting en evenmin een vermogensbelasting. Inkomstenbelasting wordt geheven over het wereldinkomen van natuurlijke personen. Er geldt een progressief inkomstenbelastingtarief tussen 9,75% en 46,5%.

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 der Nederlanden betreft, gelden voor het land Curaçao. Wel bepaalt artikel 29 van het Verdrag dat het Verdrag onder voorwaarden kan worden uitgebreid tot andere delen van het Koninkrijk. Zie verder de toelichting op artikel 29 hieronder. Indien tot uitbreiding wordt overgegaan, behoeft dit een wijziging van het Verdrag of een afzonderlijk verdrag dat door het Koninkrijk met Suriname wordt aangegaan ten behoeve van het betreffende land van het Koninkrijk. De landen van het Koninkrijk, die fiscaal autonoom zijn, kunnen overigens ook zelfstandig besluiten om in onderhandeling te treden met Suriname over een belastingverdrag.

1.6 Toetsschema Standaardcriteria Curaçao Fiscaal Verdragsbeleid 2023

In onderstaand schema met toetsingscriteria voor Curaçaose bilaterale belastingverdragen zijn de voor dit Verdrag relevante toetsingscriteria opgenomen zoals geformuleerd en toegelicht in de CFV 2023. Dit schema wordt gevoegd bij elke toelichting bij nieuwe of heronderhandelde Curaçaose belastingverdragen.

CFV 2023 toelichting		Ja	Nee	Deels	N.v.t	Toelichtende nota
I	Voorkoming dubbele heffing – bepalingen in afwijking of ter aanvulling op het OESO MV volgens het Curaçaose verdragsbeleid Afwijkingen en aanvullingen OESO MV			X		Toelichting bij art. 17.
§ 3.2. Vestigingsplaats tiebreaker	Opname van een bepaling waarmee het criterium voor inwonerschap ten aanzien van niet-natuurlijke personen nader wordt ingevuld Artikel 7 Winst uit onderneming – in aftrek toegelaten kosten die ten behoeve van de vaste inrichting zijn gemaakt.	X				Toelichting bij art. 4, leden 1, 2 en 4.
				X		Toelichting bij art. 7, lid 3.
§ 3.2. Beleggingsinstellingen	Opname van een bepaling om beleggingsinstellingen (i.d.z.v. artikel 24 van de National Ordinance on the Supervision of Investment Institutions and Administrators) de mogelijkheid te geven niet als inwoner voor verdragsdoeleinden te worden aangemerkt Vermogensinkomsten en -winsten	X				Toelichting bij art. 1, leden 3 en 4.

CFV 2023 toelichting		Ja	Nee	Deels	N.v.t	Toelichtende nota
§ 3.4.2.	Opname uitsluitende woonstaatheffing voor deelnemingsdividenden >10% kapitaalbelang	X				Ja, lid 3: indien minimaal 365 dagen kapitaalbezit Nee, bij minder dan 365 dagen: 5%
§ 3.4.4.	• Zo nee, het betreft het volgende percentage • Zo nee, opname uitzondering pensioen-fondsen					Lid 3 b: uitsluitende woonstaatheffing voor erkende pensioenfondsen 10% bij kapitaalbezit minder dan 365 dagen 0% bij meer dan 365 dagen
§ 3.4.2.	Opname maximale bronstaatheffingstarief van 5% voor portfoliodividenden (dus <10% kapitaalbelang)	X				10% bij kapitaalbezit minder dan 365 dagen 0% bij meer dan 365 dagen
§ 3.4.3.	Opname uitsluitende woonstaatheffing voor interest • Zo nee, het betreft het volgende percentage	X				Toelichting bij art. 11
§ 3.4.1.	Opname uitsluitende woonstaatheffing voor royalty's • Zo nee, het betreft het volgende percentage	X				Toelichting bij art. 12
§ 3.5	Opname van een aanmerkelijkbelang-voorbehoud in het vermogenswinstartikel en het dividendartikel	X				Toelichting bij art. 10 lid 9 en art. 13 lid 6.
§ 3.5	Opname van een bepaling waarin is vastgelegd dat inkomsten genoten bij de inkoop van aandelen of bij liquidatie worden beheerst door het dividendartikel	X				Toelichting bij art. 10 lid 6.

II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

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.

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 dan 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 stemt overeen 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 verdragslui-

tende staat deze entiteit als transparant aanmerkt en inkomen bij de in deze entiteit deelnemende, achterliggende personen in aanmerking neemt.

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 Suriname 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 Suriname is het Verdrag van toepassing op de inkomstenbelasting voor natuurlijke personen en rechtspersonen, de dividendbelasting en de vermogensbelasting. In tegenstelling tot het OESO-modelverdrag en het CFV 2023 is hierbij geen belasting op het vermogen opgenomen. Curaçao kent geen vermogensbelasting en aangezien het niet in de lijn der verwachting is dat in de toekomst een vermogensbelasting wordt geïntroduceerd is gekozen om belastingen op het vermogen niet op te nemen. Curaçao kent evenmin een dividendbelasting.

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.

Algemene begripsbepalingen (artikel 3 van het Verdrag)

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

In het eerste lid, onderdelen b en c, worden de begrippen «Curaçao» en «Suriname» gedefinieerd. In samenhang daarmee wordt in het eerste lid, onderdeel a, bepaald dat onder de begrippen «een verdragsluitende staat» en «de andere verdragsluitende staat» afhankelijk van de context, het Koninkrijk der Nederlanden, ten behoeve van Curaçao, of Suriname wordt verstaan.

Voor de algemene begrippen van het eerste lid, onderdelen d tot en met k, is aangesloten bij de overeenkomstige definities van het OESO-modelverdrag. In afwijking van het OESO-modelverdrag 2017, maar in overeenstemming met de keuzes die door het commentaar bij het OESO-modelverdrag 2017 worden geboden, is in onderdeel l opgenomen dat onder pensioenfondsen eveneens wordt begrepen een beleggingsinstelling die geheel of nagenoeg geheel ten dienste staat van pensioenfondsen van verdragsluitende landen dan wel van landen waarmee het bronland een belastingverdrag heeft gesloten dat voordelen biedt aan pensioenfondsen gelijk aan of beter dan het verdrag tussen Curaçao en het bronland. In onderdeel m is eveneens in overeenstemming met de keuzes die door het commentaar bij het OESO-modelverdrag 2017 wordt geboden opgenomen dat een in Curaçao gevestigde beleggingsinstelling

die onder toezicht staat van de Centrale Bank van Curaçao en Sint Maarten het recht geeft om door het andere verdragsluitende land – het bronland – niet als inwoner te worden aangemerkt en namens haar deelnemers de voordelen in te roepen van het verdrag tussen het land waar de deelnemer woont of is gevestigd en het bronland. De beleggingsinstelling notificeert daarvoor het bronland.

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 voorgaat op de betekenis in eventuele andere wetgeving. Deze bepaling stemt overeen met artikel 3, tweede lid, van het OESO-modelverdrag.

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 zoals dat luidde tot 2017. In het OESO-modelverdrag is sinds 2017 voor situaties waarin ten aanzien van niet natuurlijke personen sprake is van een dubbele vestigingsplaats een onderling overlegbepaling opgenomen. Conform het CFV 2023 heeft Curaçao zich op het standpunt gesteld dat de regeling waarbij in alle gevallen van dubbele vestigingsplaats overleg plaats moet vinden over de verdragsvestigingsplaats in de praktijk niet goed werkbaar is. In de meeste gevallen is een dergelijk overleg niet noodzakelijk omdat de gebruikelijke regel die bepaalt dat de staat waar de feitelijke vestigingsplaats zich bevindt kan worden toegepast zonder overleg. Op voorstel van Curaçao is daarom gekozen voor de tiebreaker zoals die was opgenomen in het OESO-modelverdrag zoals dat luidde tot 2017. Suriname heeft dit voorstel geaccepteerd. Dat betekent dat de verdragswoonplaats ingevolge de tiebreaker de plaats is waar zich de feitelijke leiding ofwel het bestuur zich bevindt dat de bestuursbeslissingen neemt. Alleen indien die regel niet tot een eenduidige oplossing leidt, vindt onderling overleg plaats tussen de verdragslanden (procedure voor onderling overleg).

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.

In artikel 4, tweede lid, is nader bepaald wat voor niet natuurlijke personen moet worden verstaan onder onderworpenheid aan belasting. Met deze bepaling wordt bereikt dat een lichaam als «*liable to tax*» wordt beschouwd indien het valt onder de reikwijdte van de winstbelasting van de verdragsluitende staat waarvan het lichaam voor de toepassing van de winstbelasting van die staat inwoner is en het inkomen daar niet wordt behandeld als het inkomen van de deelnemers in dat lichaam.

Artikel 4, derde lid, bevat regels om de woonstaat van een natuurlijk 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, vierde lid, bevat regels om de positie van de persoon, niet zijnde een natuurlijk persoon, te bepalen ingeval deze persoon op basis van de bepalingen van het tweede lid inwoner van beide verdragsluitende staten is.

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. Op verzoek van Suriname is dit artikel aangevuld met bepalingen over de aanwezigheid van een vaste inrichting met betrekking tot een aantal nader genoemde werkzaamheden (zie hierna).

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 de uitdrukking «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 en – in afwijking van de tekst van het OESO-modelverdrag – een watervaartuig voor visvangst, een boorplatform i.v.m. natuurlijke rijkdommen, een boerderij of landbouwgrond. De aanvulling is op verzoek van Suriname opgenomen en door Curaçao gehonoreerd.

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 in artikel 5, derde lid, onderdeel c, 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 3 maanden in een tijdvak van 12 maanden.

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, 4.1, 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, vijfde lid, gaat om situaties waarin een persoon – die geen onafhankelijke vertegenwoordiger is als bedoeld in het zesde 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, zesde lid, geeft aan wanneer op een persoon die handelt voor een onderneming het vijfde 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, zevende 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, achtste 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 vierde en zesde 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.

Inkomen uit onroerende zaken (artikel 6 van het Verdrag)

Artikel 6 ziet op inkomen uit onroerende zaken. Deze bepaling stemt 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.

Winst uit onderneming (artikel 7 van het Verdrag)

Artikel 7 betreft de verdeling van heffingsrechten over ondernemingswinsten. Deze bepaling stemt, met uitzondering van het derde lid, 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 op verzoek van Suriname opgenomen in welke gevallen aftrek van kosten die ten behoeve van de vaste inrichting zijn gemaakt, bij het bepalen van de winst toegestaan worden. Dit is in overeenstemming met het VN-modelverdrag 2021.

In artikel 7, vierde 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, vijfde 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.

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 de winst behaald met de exploitatie van schepen en luchtvaartuigen in internationaal verkeer ter belastingheffing is toegewezen aan de verdragsluitende staat waarin de feitelijke leiding van de (vervoers)onderneming zich bevindt. Dit sluit nog aan bij het vorige OESO-modelverdrag van 15 juli 2014. Sinds de update van 2017 is in het OESO-modelverdrag bepaald dat het heffingsrecht over winsten uit internationale scheep- en luchtvaartactiviteiten wordt toegekend aan het land waarvan de onderneming die deze activiteiten ontplooit inwoner is. Overwegende dat de feitelijke leiding van (vervoers)ondernemingen niet eenvoudig naar Suriname te verplaatsen valt, is aangesloten bij de tekst van het vorige OESO-modelverdrag.

Artikel 8, tweede lid, bepaalt in welke staat een scheepvaartonderneming is gevestigd als de plaats van de feitelijke leiding zich aan boord van een schip bevindt. Dan wordt aangesloten bij de plaats van de thuishaven van dat schip of bij het ontbreken daarvan, in de verdragsluitende staat, waarvan de exploitant van het vaartuig inwoner van is.

Ingevolge artikel 8, derde 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.

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.

Dividenden (artikel 10 van het Verdrag)

Artikel 10 betreft de verdeling van heffingsrechten over dividenden en stemt grotendeels overeen met artikel 10 van het OESO-modelverdrag. Op een aantal onderdelen wijkt de onderhavige bepaling daarvan af. Dit

betreft in het bijzonder het derde lid, dat ziet op een uitsluitende woonstaatheffing voor dividenden ontvangen in deelnemingssituaties of door pensioenfondsen, en de bepaling over emigratie en het aamerkelijk belang in het negende lid.

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. Het heffingsrecht voor de bronstaat is beperkt tot 5% van het brutodividend mits de inwoner van de andere verdragsluitende staat het uiteindelijk gerechtigde lichaam tot het dividend is en onmiddellijk ten minste 10% bezit van het kapitaal van het lichaam dat de dividenden betaalt; en 10% van het brutodividend in alle overige gevallen.

Op grond van artikel 10, derde 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 10% van het (aandelen)kapitaal in het dividenduitkerende lichaam bezit niet aan deze omschrijving voldoet gedurende een periode van 365 dagen waarbinnen de dag valt waarop de dividenden betaald worden (onderdeel a) of een erkend pensioenfonds van een verdragsluitende staat is (onderdeel b). Beide onderdelen sluiten aan bij het Curaçaose verdragsbeleid. De aanvullende voorwaarde die in onderdeel a is opgenomen, is ook in het OESO-modelverdrag opgenomen. Deze voorwaarde houdt in dat voor de vrijstelling van belastingheffing door de bronstaat ten minste 365 dagen aan het vereiste bezitspercentage van 10% 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.

In artikel 10, derde lid, is verder opgenomen dat de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staten in onderling overleg de wijze van toepassing van de beperkingen genoemd in dit lid regelen. Indien die regeling 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 Rijkswet.

Ingevolge artikel 10, vierde lid, laten de in het tweede en derde lid opgenomen bepalingen de belastingheffing over de winst waaruit de dividenden worden betaald, onverlet.

De in artikel 10, vijfde lid, opgenomen definitie van de term «dividenden» stemt overeen met de definitie in het OESO-modelverdrag.

In aanvulling op de definitie opgenomen in artikel 10, vijfde lid, is in artikel 10, zesde lid, bepaald dat inkomen dat wordt genoten bij de (gedeeltelijke) liquidatie van een lichaam of de inkoop van eigen aandelen, voor de toepassing van het Verdrag wordt aangemerkt als dividend (en derhalve niet als vermogenswinst). Dit sluit aan bij het CFV 2023.

Op grond van het zevende 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, achtste 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.

Artikel 10, negende lid, bevat op verzoek van Curaçao een bepaling over dividenden ontvangen door geëmigreerde aanmerkelijkbelanghouders. Uit dat lid volgt dat een verdragsluitende staat van waaruit een natuurlijk persoon is geëmigreerd belasting mag heffen over dividenden die worden betaald door lichamen die volgens de nationale wetgeving inwoner zijn van die staat, voor zover bij de natuurlijk persoon die de dividenden ontvangt nog een aanslag openstaat ter zake van de waardeaanwinst van de aandelen in de periode dat hij inwoner was van zijn voormalige woonland. Deze bepaling stemt overeen met de Curaçaose verdragsinzet zoals beschreven in onderdeel 3.5 van het CFV 2023.

Interest (artikel 11 van het Verdrag)

Artikel 11 betreft de verdeling van heffingsrechten over interest. Het artikel stemt grotendeels overeen met artikel 11 van het OESO-modelverdrag, maar kent inhoudelijk een verschil omdat de verdragsluitende staten uitsluitende woonstaatheffing zijn overeengekomen. Curaçao heft geen bronbelasting over interest en streeft in de hoofdregel naar uitsluitende woonstaatheffing voor interest.

Uit artikel 11, eerste lid, volgt de uitsluitende woonstaatheffing.

Artikel 11, tweede lid, bevat de definitie van de uitdrukking «interest». Deze definitie stemt overeen met de definitie in het OESO-modelverdrag.

In artikel 11, derde 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 uiteindelijke gerechtigde tot die interest beschikt in de verdragsluitende staat van waaruit de interest afkomstig is.

Ten slotte bepaalt artikel 11, vierde 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.

Royalty's (artikel 12 van het Verdrag)

Artikel 12 ziet op de verdeling van heffingsrechten over royalty's. Het artikel stemt overeen met artikel 12 van het OESO-modelverdrag. Curaçao heft geen bronbelasting over royalty's en streeft in de hoofdregel naar uitsluitend woonstaatheffing voor royalty's.

Uit artikel 12, eerste lid, volgt de uitsluitende woonstaatheffing.

Artikel 12, tweede lid, bevat een definitie van het begrip «royalty's». Deze definitie stemt 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 en tweede 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 uiteindelijke gerechtigde gelegen in de verdragsluitende staat waaruit de royalty's afkomstig zijn.

Ten slotte bepaalt artikel 12, vierde lid, dat overeen stemt met 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.

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 overeenstemming met 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 overeenstemming met artikel 8 (Internationale scheep- en luchtvaart), 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 waarin de werkelijke leiding van de desbetreffende lucht- of scheepvaartonderneming zich bevindt. Dat wordt aangesloten bij de (plaats van de) *werkelijke leiding* van de *onderneming* stemt in zoverre overeen met het bepaalde in artikel 8 van het Verdrag; en sluit aan bij het vorige OESO-modelverdrag van 15 juli 2014.

Artikel 13, vierde lid, bevat, in overeenstemming met 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 onroerendesaaklichamen (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*.

Op basis van artikel 13, vijfde lid, zijn alle overige vermogenswinsten, behoudens toepassing van het in het zesde lid opgenomen «aanmerkelijk-belangvoorbehoud», ter heffing toegewezen aan de verdragsluitende staat waarvan de vervreemder inwoner is.

Ten slotte bevat artikel 13, zesde lid, op verzoek van Curaçao een bepaling voor vervreemdingswinsten genoten door geëmigreerde aanmerkelijkbelanghouders (het aanmerkelijkbelangvoorbehoud in het vermogenswinst-artikel). De achtergrond hiervan is hetzelfde als die van artikel 10, negende lid, van het Verdrag en is toegelicht in onderdeel 3.5 van het CFV 2023.

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 CFV 2023 gehanteerde – gebruikelijke uitgangspunten. Deze bepaling stemt 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 verdragsluitende staat waarin de werkelijke leiding van de onderneming is gelegen.

Bestuurdersbeloningen (artikel 15 van het Verdrag)

Artikel 15 inzake bestuurdersbeloningen stemt 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.

Artiesten en sportbeoefenaars (artikel 16 van het Verdrag)

Artikel 16 ziet op het inkomen van artiesten en sportbeoefenaars en stemt, afgezien van het derde lid, overeen met artikel 17 van het OESO-modelverdrag. Hoewel Curaçao geen voorstander is van een separaat artikel over het inkomen van artiesten en sportbeoefenaars blijkt die inzet vaak moeilijk te realiseren. Daarom zoekt Curaçao aansluiting bij de internationaal gangbare praktijk en streeft het naar de opname van een sporters- en artiestenartikel met een (beperkte) bronstaatheffing. Suriname kon instemmen met een drempelbedrag. Deze beperkingen op de reikwijdte van het artikel zijn inhoudelijk ontleend aan alternatieve bepalingen uit het OESO-commentaar. Artikel 16, tweede lid, stemt inhoudelijk overeen met artikel 17, tweede lid, 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, waarbij de aldus geheven belasting 15% van het brutobedrag van de betaling niet mag overschrijden.

Artikel 16, tweede lid, bepaalt dat het heffingsrecht over het inkomen uitsluitend aan de woonstaat toekomt ingeval de brutoontvangsten uit de betreffende werkzaamheden jaarlijks het bedrag van USD 30.000 voor het betreffende belastingjaar niet overschrijden. Dit stemt inhoudelijk overeen met paragraaf 10.1 van het OESO-commentaar bij artikel 17 van het OESO-modelverdrag.

Artikel 16, derde 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.

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

Artikel 17, eerste lid, bepaalt dat pensioenen, andere soortgelijke beloningen en lijfrenten ter heffing zijn toegewezen aan de bronstaat. Dit is in afwijking van het OESO-modelverdrag en het CFV 2023. Op verzoek van Suriname is in lijn met het VN-modelverdrag, het heffingsrecht toegewezen aan de bronstaat. Dit heffingsrecht voor de bronstaat is in het kader van een totaalcompromis door Curaçao geaccepteerd.

In artikel 17, tweede lid, is eveneens een heffingsrecht voor de bronstaat neergelegd: pensioenuitkeringen en andere uitkeringen betaald krachtens de bepalingen van socialezekerheidswetgeving van een staat mogen in die staat worden belast.

In artikel 17, derde lid, is geregeld dat overdracht van een pensioen of andere soortgelijke beloning of lijfrente van een staat aan een pensioenfonds of verzekeringsmaatschappij gevestigd in een andere staat, de toegekende heffingsrechten aan de eerstgenoemde staat niet beperkt.

Artikel 17, vierde lid, bevat de definitie van de uitdrukking «lijfrente», namelijk voor Curaçao: een lijfrente zoals genoemd in de wetgeving van Curaçao en wat betreft Suriname: een vaste som, periodiek betaalbaar op vaste tijdstippen, hetzij gedurende het leven, hetzij gedurende een vastgesteld of voor vaststelling vatbaar tijdvak, ingevolge een verbintenis

tot het doen van betalingen, welke tegenover een voldoende en volledige tegenprestatie in geld of geldswaarde (anders dan verleende diensten) staat, op voorwaarde dat de voordelen worden gekwalificeerd als belastbaar inkomen of dat de bijdragen in Suriname gekwalificeerd worden als aftrekposten.

In artikel 17, vijfde lid, is geregeld dat afkoopsommen van pensioenen en andere soortgelijke oudedagsbeloningen mogen worden belast in de bronstaat. Een pensioen of andere soortgelijke beloning of lijfrente wordt op basis van dit lid geacht afkomstig te zijn uit een verdragsluitende staat voor zover de met het pensioen of een andere soortgelijke beloning of lijfrente samenhangende bijdragen of betalingen door de werkgever, werknemer of zelfstandige, dan wel de aanspraken op dit pensioen of een andere soortgelijke beloning of lijfrente in die staat in aanmerking zijn gekomen voor een fiscale tegemoetkoming.

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 stemt grotendeels overeen met 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.

Volgens artikel 18, tweede 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 is dan van toepassing.

Studenten (artikel 19 van het Verdrag)

De bepaling stemt overeen met artikel 20 van het OESO-modelverdrag. Artikel 19 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.

Overig inkomen (artikel 20 van het Verdrag)

Artikel 20 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 20, 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 20, 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.

In artikel 20, derde lid, is op verzoek van Suriname opgenomen dat voordelen verkregen door een natuurlijk persoon die inwoner is van een van de staten in de uitoefening van een vrij beroep of ter zake van andere werkzaamheden van zelfstandige aard in die staat belastbaar zijn, tenzij hij in de andere staat voor het verrichten van de werkzaamheden geregeld over een vast middelpunt beschikt. Indien hij over zulk een vast middelpunt beschikt, mogen de voordelen in de andere staat worden belast, maar slechts in zoverre als zij aan dat vaste middelpunt kunnen worden toegerekend. Deze bepaling is ontleend aan het voormalige artikel 14 van het OESO-modelverdrag (2014).

In artikel 20, vierde lid, is op verzoek van Suriname opgenomen dat de uitdrukking «vrij beroep» omvat in het bijzonder zelfstandige werkzaamheden op het gebied van wetenschap, letterkunde, kunst, opvoeding of onderwijs, alsmede de zelfstandige werkzaamheden van artsen, advocaten, technici, architecten, tandartsen, accountants, fiscalisten, engineers en juristen.

Vermogen (artikel 21 van het Verdrag)

Artikel 21 van het Verdrag bepaalt de verdeling van de heffingsbevoegdheid met betrekking tot vermogen, stemt overeen met artikel 22 van het OESO-modelverdrag. Hoewel Curaçao op het moment van ondertekening van dit Verdrag geen vermogensbelasting heft, is dit artikel op verzoek van Suriname opgenomen in het Verdrag.

In artikel 21, eerste en tweede lid, wordt vermogen opgesomd waarbij het heffingsrecht toekomt aan de verdragsluitende staat waarin dit vermogen is gelegen of waaraan het toebehoort. Dit betreft onroerende zaken (eerste lid) en roerende zaken die worden toegerekend aan een vaste inrichting (tweede lid).

Het derde lid gaat over schepen en luchtvaartuigen die in internationaal verkeer worden geëxploiteerd en roerende zaken die bij deze exploitatie worden gebruikt. Dit vermogen is – parallel aan de regel van artikel 8 van het Verdrag – slechts belastbaar in de verdragsluitende staat waarin de werkelijke leiding van de exploiterende onderneming zich bevindt.

Het vierde lid regelt dat het heffingsrecht over alle andere vermogensbestanddelen van een inwoner van een verdragsluitende staat toekomt aan zijn woonstaat.

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

Uit artikel 22, eerste lid, volgt expliciet dat Curaçao het inkomen dat (ook) in Suriname mag worden belast of slechts in Suriname belastbaar is in de grondslag mag betrekken waarnaar de Curaçaose belasting wordt geheven. Daarmee wordt bevestigd dat Curaçao de tariefprogressie die met name in de inkomstenbelasting gestalte krijgt ook met betrekking tot inkomen uit Suriname kan effectueren. Verder verduidelijkt het tweede deel van het eerste lid, tweede zin, dat Curaçao niet gehouden is om bij eigen inwoners een vermindering ter vermindering van dubbele belasting te verlenen als sprake is van inkomen of vermogen dat in Suriname mag worden belast, enkel omdat dit inkomen of vermogen ook inkomen is dat is verkregen door of vermogen is dat in het bezit is van een inwoner van Suriname.

Artikel 22, tweede lid, bepaalt vervolgens dat voor het daar genoemde inkomen en vermogen belastingvrijstelling wordt verleend door een vermindering toe te staan volgens de evenredigheidsmethode ofwel met de vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud; dit stemt overeen met de in het OESO-modelverdrag opgenomen voorkomingsmethode. Het gaat met name om inkomen uit de vervreemding van onroerende zaken (of wat betreft vermogensbelasting: onroerende zaken), winst of vermogen toerekenbaar aan een vaste inrichting, winst uit de exploitatie van schepen of luchtvaartuigen in internationaal verkeer, inkomen uit dienstbetrekking, pensioenen, lijfrenten en socialezekerheidsuitkeringen en inkomen uit overheidsdienst voor de andere verdragsluitende staat.

Artikel 22, derde lid, bevat de mogelijkheid om de vrijstellingsmethode zoals is bedoeld in artikel 22, tweede lid, niet toe te passen indien de andere staat – de bronstaat – over dergelijke inkomsten niet of beperkt heft. De wijze waarop de vermindering in dergelijke gevallen wordt toegepast betreft de in artikel 22, vierde lid, opgenomen verrekeningsmethode. Deze methode stemt eveneens overeen met de in het OESO-modelverdrag opgenomen verrekeningsmethode (zogenoemde ordinary creditmethode). De methode komt erop neer dat de door Curaçao te heffen belasting wordt verminderd met de door de andere staat geheven gemaximeerde belasting. In principe betreft dit alleen dividend als bedoeld in artikel 10.

In artikel 22, vierde lid, wordt voor inkomsten ten aanzien waarvan de andere staat – de bronstaat – volledig of beperkt heffingsbevoegd is, door Curaçao de verrekeningsmethode toegepast ofwel de ordinary creditmethode. Deze methode is overigens in het verdrag niet uitgewerkt, maar is geregeld in de nationale regelgeving van Curaçao en wel in het Landsbesluit voorkoming dubbele belasting. Het betreft hier naast dividendinkomen met name inkomsten van directeuren, alsmede sporters en artiesten.

In artikel 22, vijfde lid, wordt bepaald dat ingeval vermogen van een inwoner van een verdragsluitende staat in de andere staat mag worden belast, de eerstgenoemde staat dat vermogen vrijstelt van belasting.

Artikel 22, zesde lid, bepaalt ten slotte hoe Suriname voorziet in het vermijden van dubbele belasting van inkomen en vermogen van een inwoner van Suriname dat volgens het Verdrag (ook) in Curaçao mag worden belast. Onderdeel a geeft aan dat als een inwoner van Suriname

inkomen ontvangt of vermogen bezit dat volgens het Verdrag mag worden belast in Curaçao, Suriname vermindering ter vermijding van dubbele belasting verleent door middel van de verrekeningsmethode. Daarbij geldt dat Suriname vermindering geeft voor de belasting die in Curaçao is betaald over inkomsten. Onderdeel b regelt dat de aftrek niet groter zal zijn dan dat deel van de Surinaamse inkomstenbelasting, zoals berekend voordat de aftrek wordt gegeven, dat kan worden toegerekend aan de inkomsten die in Curaçao mogen worden belast. Aldus wordt effectief de gebruikelijk ordinary credit methode toegepast. Onderdeel c stelt zeker dat Suriname het recht heeft om, net als Curaçao op grond van het eerste lid, inkomen en vermogen dat op grond van het Verdrag in Suriname niet mag worden belast wel in aanmerking te nemen bij de bepaling van de belasting over het overige inkomen of vermogen van de inwoner van Suriname (progressievoorbehoud).

Artikel 22, zevende lid, bepaalt dat de belasting die is vrijgesteld of verlaagd krachtens de wettelijke bepalingen ter bevordering van investeringen in een van de Verdragsluitende Staten wordt geacht te zijn betaald voor de toepassing van dit artikel.

Non-discriminatie (artikel 23 van het Verdrag)

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

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

In artikel 23, tweede lid, is eenzelfde bepaling opgenomen voor zogenoemde staatloze personen die inwoner zijn van een verdragsluitende staat.

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

Artikel 23, vijfde 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.

Artikel 23, zesde lid, bevat op verzoek van de Curaçaose delegatie en in aanvulling op het OESO-modelverdrag een bepaling die, kort weergegeven, regelt dat voor een deelnemer aan een pensioenregeling in een van de verdragsluitende staten die tijdelijk in de andere verdragsluitende staat woont, de betaalde premies aftrekbaar blijven alsof hij bijdroeg aan een pensioenregeling in de staat waar hij tijdelijk woont.

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

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 stemt overeen met 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 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 het eerste lid, tweede zin, 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 Rijkswet.

Uitwisseling van informatie (artikel 25 van het Verdrag)

Artikel 25 van het Verdrag legt de basis voor de verdragsluitende staten om op verzoek, automatisch of spontaan, informatie uit te wisselen. Het artikel stemt overeen met artikel 26 van het OESO-modelverdrag en 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 overeenstemming 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 verstreckende staat dit toestaan.

Op grond van artikel 25, derde lid, kunnen beide verdragsluitende staten de informatie ook verstrekken aan een arbitragecommissie, mocht die zijn ingesteld op grond van artikel 25, vijfde lid, van het Verdrag. Voor de leden van deze commissie gelden dezelfde beperkingen als omschreven in het tweede lid.

Artikel 25, vierde 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

² Zie: www.oecd.org/tax/transparency.

tende 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, vijfde 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, zesde 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.

Bijstand bij de invordering van belastingen (artikel 26 van het Verdrag)

Artikel 26 geeft regels voor de bijstand bij invordering van belastingvorderingen en komt grotendeels overeen met artikel 27 van het OESO-modelverdrag.

Het eerste lid bevat de verplichting tot het verlenen van de bijstand. Net als het geval is bij de uitwisseling van informatie, is de bijstand bij invordering niet beperkt tot inwoners van de verdragsluitende staten en evenmin tot de belastingen waarop het Verdrag van toepassing is. In het eerste lid is verder opgenomen dat de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staten in onderling overleg de wijze van toepassing van dit artikel kunnen regelen. Indien die regeling 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 Rijkswet.

Het tweede lid bepaalt wat voor de toepassing van dit artikel wordt verstaan onder een «belastingvordering». Het gaat om belastingvorderingen met betrekking tot alle soorten belastingen, met inbegrip van bijkomende kosten. Vorderingen die betrekking hebben op belastingen geheven op een wijze die in strijd is met het Verdrag zelf of met andere verdragen waarbij de staten partij zijn, worden van de invorderingsbijstand uitgezonderd. Bijkomende kosten die onder de invorderingsbijstand vallen zijn interest, bestuursrechtelijke boetes en de kosten van invordering of van conservatoire maatregelen.

Het derde lid bepaalt dat een belastingvordering op verzoek van de bevoegde autoriteit van die verzoekende staat door de andere staat wordt aanvaard en ingevorderd in overeenstemming met de bepalingen van de wetgeving van die andere staat voor de tenuitvoerlegging en invordering van zijn eigen belastingen.

Het vierde lid ziet op het nemen van conservatoire maatregelen. De aangezochte staat dient voor de invordering van een buitenlandse belastingschuld dezelfde conservatoire maatregelen te nemen die deze staat zou nemen voor de invordering van een binnenlandse schuld. De aangezochte staat moet een verzoek om conservatoire maatregelen te nemen inwilligen, ook al is de belastingschuld nog niet invorderbaar of nog vatbaar voor bezwaar en beroep.

Het vijfde lid bevat twee voorbeholden op het in het derde en vierde lid neergelegde verzoek voor de aangezochte staat om de buitenlandse belastingschuld in te vorderen als ware het een binnenlandse belasting-schuld. Ten eerste gelden de nationale regels met betrekking tot verjaring van de invordering van belastingschulden niet voor belastingvorderingen van de verzoekende staat. Ten tweede is bepaald dat aan buitenlandse belastingvorderingen geen voorrang wordt verleend. Aan het vijfde lid is verder toegevoegd dat invordering niet kan worden geëffectueerd door middel van inhechtenisneming.

In het zesde lid is een aantal beperkingen opgenomen ten aanzien van de verplichting van de aangezochte staat om aan een bijstandsverzoek van de verzoekende staat te voldoen. Deze uitzonderingen zorgen ervoor dat een verdragsluitende staat niet verplicht is om:

- a. bestuurlijke maatregelen te nemen die in strijd zijn met de wetgeving of bestuurlijke praktijk van die of van de andere verdragsluitende staat;
- b. maatregelen te nemen die in strijd zouden zijn met de openbare orde (ordre public);
- c. bijstand te verlenen indien de andere verdragsluitende staat niet alle redelijke invorderings- of conservatoire maatregelen heeft aange-wend die hem naargelang van het geval uit hoofde van zijn wetge-ving of bestuurlijke praktijk, ter beschikking staan;
- d. bijstand te verlenen in gevallen waarin de administratieve last voor die staat duidelijk in verhouding onevenredig is met het voordeel te behalen door de andere verdragsluitende staat.

*Leden van diplomatieke vertegenwoordigingen en consulaire posten
(artikel 27 van het Verdrag)*

Artikel 27 ziet op de toepassing van het Verdrag in relatie tot leden van een diplomatieke vertegenwoordiging en consulaire posten en bepaalt, in overeenstemming met artikel 28 van het OESO-modelverdrag, dat fiscale voorrechten toegekend aan leden van een diplomatieke vertegenwoor-diging en consulaire post op grond van internationaal recht of interna-tionale overeenkomsten, niet worden aangetast door het onderhavige Verdrag.

Recht op voordelen (artikel 28 van het Verdrag)

In artikel 28 van het Verdrag is in overeenstemming met artikel 29, negende lid, van het OESO-modelverdrag een zogeheten «*principal purpose test*» opgenomen ter bestrijding van verdragsmisbruik. Hierop hebben artikel 28, eerste en tweede lid, betrekking. Voorts is, in overeen-stemming met artikel 29, achtste lid, van het OESO-modelverdrag in het derde, vierde en vijfde lid een antimisbruikbepaling opgenomen met betrekking tot inkomen dat wordt toegerekend aan een vaste inrichting gelegen in een (laagbelastend) derde rechtsgebied.

Op grond van artikel 28, eerste lid, worden verdragsvoordelen niet toegekend voor een bestanddeel van het inkomen of het vermogen indien het verkrijgen van dit verdragsvoordeel één van de voornaamste redenen was voor een constructie of transactie die direct of indirect tot dat voordeel heeft geleid. In artikel 28, derde lid, is geregeld dat voordat een verdragsluitende staat aan een belastingplichtige een verdragsvoordeel uit hoofde van het eerste lid toekent of weigert, de verdragsluitende staat de andere verdragsluitende staat daarover raadpleegt.

In artikel 28, 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. Eveneens is voor de toepassing van dit lid in artikel 28, derde lid, geregeld dat wanneer een verdragsluitende staat aan een belastingplichtige die inwoner is van de andere verdragsluitende staat de verdragsvoordelen op grond van het tweede lid toekent (dus: het verzoek inwilligt) of weigert (dus: het verzoek afwijst), die verdragsluitende staat de andere verdragsluitende staat daarover raadpleegt.

Artikel 28, vierde lid, omvat een «most favored nation clause» hetgeen inhoudt dat indien Suriname of Curaçao, meer voordeligere anti-ontgaansbepalingen heeft of opneemt in een verdrag met een derde land, dat deze voordeligere bepalingen tevens van toepassing zijn op het verdrag tussen Curaçao en Suriname.

Uitbreiding tot andere gebieden (artikel 29 van het Verdrag)

Artikel 29, 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.

Curaçao 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 belastingverdrag naar de andere landen binnen het Koninkrijk niet vanzelfsprekend zijn. Dit betekent dat een uitbreidingsbepaling in een belastingverdrag 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 Suriname over een belastingverdrag.

Tussen Nederland (het Europese deel) en Suriname is momenteel de op 25 november 1975 te Paramaribo totstandgekomen Overeenkomst tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Republiek Suriname tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en het vermogen (Trb. 1975, 134) van kracht.

Artikel 29, 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.

Inwerkingtreding (artikel 30 van het Verdrag)

Artikel 30 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. Het Verdrag treedt dan in werking op de laatste dag van de maand volgend op de maand waarin de laatste van de beide kennisgevingen is ontvangen.

Artikel 30, tweede lid, bepaalt wanneer de bepalingen van het Verdrag van toepassing zijn. De bepalingen van dit Verdrag worden van toepassing voor belastingjaren en -tijdvakken die beginnen, en belastbare gebeurtenissen die zich voordoen, op of na 1 januari van het kalenderjaar volgend op dat waarin het Verdrag in werking is getreden.

Beëindiging (artikel 31 van het Verdrag)

Artikel 31 regelt de beëindiging van het Verdrag. Het Verdrag kan na verloop van vijf 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 vijf 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,
D.M. van Weel