

Vergaderjaar 2019–2020

35 324

Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Republiek Irak tot het vermijden van dubbele belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en het voorkomen van het ontgaan en ontwijken van belasting; Bagdad, 1 juli 2019

A/ Nr. 1

Ter griffie van de Eerste en van de Tweede Kamer der Staten-Generaal ontvangen op 30 oktober 2019.

De wens dat het verdrag aan de uitdrukkelijke goedkeuring van de Staten-Generaal wordt onderworpen kan door of namens één van de Kamers of door ten minste vijftien leden van de Eerste Kamer dan wel dertig leden van de Tweede Kamer te kennen worden gegeven uiterlijk op 29 november 2019.

BRIEF VAN DE MINISTER VAN BUITENLANDSE ZAKEN

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

Den Haag, 29 oktober 2019

Overeenkomstig het bepaalde in artikel 2, eerste lid, en artikel 5, eerste lid, van de Rijkswet goedkeuring en bekendmaking verdragen, de Raad van State gehoord, heb ik de eer u hierbij ter stilzwijgende goedkeuring over te leggen het op 1 juli 2019 te Bagdad tot stand gekomen verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Republiek Irak tot het vermijden van dubbele belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en het voorkomen van het ontgaan en ontwijken van belasting (Trb. 2019, nr. 103).

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

De goedkeuring wordt voor het Europese deel en het Caribische deel van Nederland gevraagd.

De Minister van Buitenlandse Zaken,
S.A. Blok

TOELICHTENDE NOTA

I. ALGEMEEN

1.1. Inleiding

Het onderhavige, op 1 juli 2019 te Bagdad ondertekende, Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Republiek Irak (hierna: «het Verdrag»), geeft regels die aanwijzen welke van de verdragsluitende staten bevoegd is om in overeenstemming met zijn nationale wetgeving belasting te heffen over het inkomen van inwoners van één of van beide staten. Dit teneinde dubbele belasting te vermijden. Daarnaast regelt het Verdrag, onder meer met het oog op het voorkomen van het ontgaan van belasting, de administratieve wederzijdse bijstand in de vorm van onderlinge uitwisseling van fiscale informatie en invordering van belastingen.

Een belangrijke overweging voor Nederland om met Irak een verdrag te sluiten is gelegen in het wegnemen van fiscale belemmeringen bij het verrichten van activiteiten in Irak en het verstevigen van de rechtszekerheid over de fiscale behandeling daarvan.

De economische betrekkingen tussen Nederland en Irak zijn met name sedert 2010 toegenomen. Kansen voor het Nederlands bedrijfsleven liggen voornamelijk in het zuiden van Irak en in de Koerdische Autonome Regio. De omvang van de Nederlandse import (voornamelijk ruwe olie) uit Irak bedroeg in 2018 ruim € 2,2 miljard.¹

Irak is aangesloten bij de Arabische Liga en is partij bij een multilateraal belastingverdrag uit 1973 dat van toepassing is tussen landen die deel uitmaken van de Raad van de Arabische Economische Eenheid. Voorts is een belastingverdrag tussen Irak en Egypte (1968) van kracht. Meer recent heeft Irak belastingverdragen gesloten met enkele andere landen, die echter nog niet in werking zijn getreden. Daarnaast gaf Irak in de onderhandelingen met Nederland aan met diverse andere staten in gesprek te zijn over het sluiten van een belastingverdrag.

Het Verdrag met Irak past goed in het netwerk van circa negentig belastingverdragen die het Koninkrijk der Nederlanden is aangegaan voor (het Europese deel van) Nederland. Het Verdrag is ook van toepassing op het Caribische deel van Nederland, in lijn met de in Bijlage III van de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011² (hierna: «de NFV 2011») verwoorde beleidsvoornemens naar aanleiding van de van de staatkundige hervormingen van het Koninkrijk per 10 oktober 2010.

Naar het oordeel van de regering bevatten alle artikelen, afgezien van de artikelen 24, 27, 28 en 29 van het Verdrag, eenieder verbindende bepalingen in de zin van de artikelen 93 en 94 Grondwet, die aan de burger rechtstreeks rechten toekennen of plichten opleggen.

In onderdeel I.7 is het Toetschema Standaardcriteria Fiscaal Verdragsbeleid 2011 opgenomen.³

1.2. Aanleiding voor en verloop van de onderhandelingen

De onderhandelingen over het Verdrag zijn gevoerd op initiatief van Nederland. Daartoe is reeds op 21 december 2011 een brief aan de Irakese Minister van Financiën gezonden. Het Nederlandse voorstel voor het starten van onderhandelingen over een algemeen belastingverdrag ging vergezeld van een verdragsontwerp dat voor Nederland uitgangspunt zou

¹ Zie Centraal Bureau voor de Statistiek, databank Statline, (<https://opendata.cbs.nl/statline/#/CBS/nl/dataset/83926NED/table?dl=20F93>).

² Bijlage bij Kamerstuk 25 087, nr. 7, blz. 85.

³ Bijlage bij Kamerstuk 25 087, nr. 27, ter uitvoering van Kamerstuk 25 087, nr. 8 (motie-Van Vliet).

vormen bij de besprekingen. In januari 2015 is door Irak met instemming gereageerd op het Nederlandse initiatief.

In maart 2015 vond in Den Haag de eerste onderhandelingsronde plaats, waarna in februari 2016 een tweede ronde in Bagdad plaatsvond. In deze tweede ronde kon de concepttekst van het Verdrag nagenoeg geheel worden vastgesteld en werd afgesproken enkele resterende technische punten schriftelijk af te stemmen. In de aansluitende periode is via schriftelijk overleg tussen beide landen de tekst van het Verdrag nog op een aantal technische punten aangepast en zijn ook de Nederlandse en Arabische vertaling van het Verdrag afgestemd.

1.3. Inhoud van het Verdrag

1.3.1. Algemeen

De structuur, inhoud en bewoordingen van het Verdrag stemmen in het algemeen overeen met het gebruikelijke patroon van de door Nederland gesloten recente algemene belastingverdragen, zij het dat op verzoek van Irak geen protocol bij het Verdrag is opgenomen. Het opnemen van een protocol bij een belastingverdrag is voor Irak ongebruikelijk en daarom was de verwachting dat het Irakese parlement daarmee problemen zou hebben. De diverse bepalingen die Nederland normaal gesproken in een protocol bij het verdrag wenst vast te leggen, zijn daarom in dit Verdrag opgenomen in de desbetreffende verdragsartikelen. Een aantal bepalingen met een meer algemene strekking zijn om dezelfde reden opgenomen in een afzonderlijk artikel (artikel 26 van het Verdrag).

De Nederlandse inzet was gebaseerd op het verdragsbeleid zoals neergelegd in de NFV 2011, waarbij voor het instrumentarium hoofdzakelijk is aangeknoopt bij de bepalingen van het OESO-modelverdrag volgens de tekstversie van 2010 (hierna: «het OESO-modelverdrag»). De door Nederland naar voren gebrachte wensen konden bij de onderhandelingen grotendeels worden verwezenlijkt. Het in paragraaf 1.7 opgenomen Toetschema Fiscaal Verdragsbeleid 2011 geeft hierin inzicht.

De Nederlandse inzet werd uitdrukkelijk mede bepaald door de wens oneigenlijk gebruik en misbruik van het belastingverdrag tegen te gaan. Voor een goed begrip wordt opgemerkt dat de onderhandelingen over het Verdrag gedeeltelijk hebben plaatsgevonden voor de publicatie van de aanbevelingen ter bestrijding van verdragsmisbruik die zijn voortgevloeid uit het zogenoemde G20/OESO *Base Erosion & Profit Shifting* (BEPS)-project.⁴ Maar Irak kon uiteindelijk instemmen met de zogenoemde BEPS-minimumstandaarden die betrekking hebben op de titel en preambule van het verdrag en op het opnemen van een anti-misbruikbepaling. Deze minimumstandaarden zijn voorgesteld in het rapport van Actiepunt 6 van het BEPS-project genaamd «*Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*». Irak was echter niet genegen ook aanbevelingen voortvloeiend uit de andere actiepunten van het BEPS-project in het Verdrag op te nemen. Voor de goede orde zij hierbij opgemerkt dat Irak geen lidstaat is van de OESO en vooralsnog ook niet participeert in het overleg over de uitkomsten van het BEPS-project.

Het Verdrag geeft regels ter vermijding van dubbele belastingheffing en regels ter bestrijding van heffingslacunes. Voorts regelt het Verdrag de onderlinge uitwisseling van informatie en de bijstand bij invordering van belastingen. De in het Verdrag neergelegde regelingen weerspiegelen een resultaat dat in het licht van de over en weer naar voren gebrachte wensen als evenwichtig kan worden beschouwd en waarin op bevredi-

⁴ Zie ook Kamerstuk 25 087, nr. 112 en Kamerstuk 25 087, K waar nader wordt ingegaan op de definitieve actierapporten van het BEPS-project.

gende wijze rekening is gehouden met de belangen van Nederlandse burgers en bedrijven.

Voor het Nederlandse bedrijfsleven zal het Verdrag bij bestaande en nieuwe activiteiten en investeringen in Irak positief uitwerken. De grenzen van de heffingsbevoegdheden van beide landen zijn duidelijk vastgelegd en er is een goede basis gelegd voor overleg en geschillenbeslechting in die situaties waarin toepassing van het Verdrag tot problemen mocht leiden.

1.3.2. Belastingstelsel Irak

Irak kent een fiscaal stelsel dat net als dat van Nederland bestaat uit een samenstel van directe en indirecte belastingen.

De voornaamste directe belasting is de inkomstenbelasting (neergelegd in de *Federal Income Tax Law, Law no. 113* van 1982, die is aangepast in 2003). Deze belasting wordt zowel geheven van natuurlijke personen als van rechtspersonen en onderscheidt verschillende categorieën inkomsten, waarvoor verschillende belastingtarieven gelden. Irak belast natuurlijke personen – onder meer – ter zake van inkomsten uit dienstbetrekking tegen een progressief tarief met een maximum van 15%. Winsten van lichamen worden in de regel belast tegen een statutair tarief van 15%. Voor winsten behaald met de olie- en gasproductie en aanverwante dienstverlening geldt (op basis van *Law no. (19) of 2010*) evenwel een tarief van 35%. Voor ondernemingen die werkzaam zijn in bepaalde gebieden (zogenoeten *free zones*) kan een vrijstelling of vermindering van de heffing van inkomstenbelasting worden verleend. Over inkomsten uit onroerende zaken heft Irak op basis van een afzonderlijke wet 10% belasting van de jaarlijkse huuropbrengsten of huurwaarde. Ter vermijding van dubbele belasting hanteert Irak een verrekeningsstelsel waarbij de verrekening voor de buitenlandse belasting niet hoger kan uitvallen dan de Irakese belasting die is toe te rekenen aan de desbetreffende buitenlandse inkomsten (ook wel aangeduid als evenredigheidslimiet).

De belangrijkste bronbelastingen die Irak kent, zijn de bronbelastingen op interest (15%) en royalty's (15%). Daarnaast kent Irak bronbelastingen van 7% op betalingen in het kader van contracten ter zake van dienstverlening of (onder)aanneming in de olie- en gassector. Op dividenden wordt in Irak geen bronbelasting geheven.

1.4. Budgettaire aspecten

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

1.5. Inbreng van derden

Het Ministerie van Financiën heeft via de gebruikelijke nieuwsberichten de onderhandelingen met Irak onder de aandacht gebracht en belanghebbenden verzocht de voor hen van belang zijnde aangelegenheden kenbaar te maken. Daarop zijn echter geen reacties ontvangen. Wel is van de zijde van het Nederlands bedrijfsleven het belang bij de totstandkoming van een belastingverdrag met Irak kenbaar gemaakt.

1.6. Koninkrijkspositie

Het Verdrag zal, wat het Koninkrijk der Nederlanden betreft, gelden voor de inwoners (natuurlijke personen en rechtspersonen) van het Europese deel van het land Nederland en voor natuurlijke personen die inwoner zijn van het Caribische deel daarvan (de eilanden Bonaire, Sint Eustatius en Saba).

In Bijlage III bij de NFV 2011 is verwoord dat in onderhandelingen met (potentiële) verdragspartners de belangen van de belastingplichtigen die in Caribisch Nederland wonen of gevestigd zijn uitdrukkelijk zullen worden behartigd. Bij de onderhandelingen met Irak is gehandeld overeenkomstig dit uitgangspunt. Maar voor Irak vormde het fiscale stelsel voor lichamen gevestigd in het Caribische deel van Nederland, dat geen traditionele en internationaal herkenbare winstbelasting kent, aanleiding te verzoeken de werkingssfeer van het Verdrag wat betreft Caribisch Nederland te beperken tot natuurlijke personen. Met dit verzoek heeft Nederland ingestemd.

Deze toelichtende nota is vooral geschreven vanuit het perspectief van het in Europa gelegen deel van Nederland, korthedshalve dan steeds aangeduid als «Nederland». Dat laat onverlet dat de verdragsbepalingen en de toelichting daarbij mutatis mutandis evenzeer van toepassing zijn in de relatie tussen Irak en Caribisch Nederland. Daar waar nodig is expliciet ingegaan op de positie van Caribisch Nederland (zie de onderdelen II.2 en II.3 van deze toelichtende nota).

Daarnaast kon Irak instemmen met de door Nederland gebruikelijk voorgestelde bepaling over een mogelijke uitbreiding van het Verdrag naar de andere landen van het Koninkrijk. Indien tot uitbreiding wordt overgegaan, behoeft dit een afzonderlijk verdrag dat door het Koninkrijk der Nederlanden met de Republiek Irak wordt aangegaan ten behoeve van het desbetreffende andere land van het Koninkrijk (Aruba, Curaçao of Sint Maarten).

1.7. Toetschema Fiscaal Verdragsbeleid

Het Toetschema Fiscaal Verdragsbeleid 2011 is hierna opgenomen. In de rechter kolom van het toetschema zijn de paragraafnummers uit deze toelichting opgenomen die corresponderen met de desbetreffende onderdelen van het schema.

NFV 2011	Inzet	Ja	Deels	Nee	N.v.t.	Zie par.
	Algemeen					
IV	Globaal beslisschema voor het aangaan van verdragsrelaties gevolgd	X				I.1
1.2.6	Bijzonder regime geheel of gedeeltelijk uitgezonderd van verdragsvoordelen in gevallen waarin het risico op verdragsmisbruik bestaat	X				II.26
1.3.5	Bronstaat verleent ook verdragsvoordelen aan in Nederland gelegen vaste inrichting die zich in dezelfde situatie bevindt als inwoners van Nederland	X				II.26
III	Dubbele belastingheffing in relatie tot BES eilanden geadresseerd	X				I.6
	Specifieke elementen					
	<i>Verdragstoegang en -voordelen</i>					
2.2.1	Vastgelegd is dat een lichaam wordt geacht aan belasting in een verdragsluitende staat onderworpen te zijn, indien dat lichaam wordt beheerst door de wetten van die staat of zijn plaats van leiding in die staat heeft			X		II.4
2.2.1	De vbi komt voor sommige verdragsvoordelen niet in aanmerking ¹	X				II.26
2.2.1	Duidelijkheid is gegeven over de verdragstoegang van en	X				II.4
/II.2	aanspraak op verdragsvoordelen door pensioen- en overheidsfondsen					
2.2.2	Corporate tiebreaker op basis van plaats van werkelijke leiding opgenomen			X		II.4
2.3	Regeling voor oplossing dubbele heffing en vrijstelling ten aanzien van hybride (rechts)vormen opgenomen	X				II.1
2.4	Overeenstemming over fiscale behandeling besloten FGR's als asset poolinginstrument	X				II.26
2.5	Afgezonderde Particuliere Vermogens tijdens onderhandelingen besproken en zo nodig geadresseerd in het verdrag	X				
	<i>Ondernemingswinsten</i>					
2.6.2	Definitie «vaste inrichting» in overeenstemming met OESO-beginselen		X			II.5

NFV 2011	Inzet	Ja	Deels	Nee	N.v.t.	Zie par.
2.6.3	Specifieke bepaling in artikel inzake «vaste inrichting» ter behoud van heffingsrecht over winsten behaald met werkzaamheden buitengaats opgenomen	X				II.5
2.6.4	Winsttoerekening vaste inrichtingen conform artikel 7 OESO-modelverdrag		X			II.7
2.6.4	Toegang tot onderlingoverlegprocedure en arbitrage in kwesties over winsttoerekening en verrekenprijzen	X				II.22
2.6.5	Toekenning heffingsrecht scheep- en luchtvaartwinsten behaald in het internationale verkeer aan de staat van de werkelijke leiding van de onderneming			X		II.8
2.6.5	Terugvaloptie: Beperkte bronstaatsheffing scheep- en luchtvaartwinsten				X	
2.6.5	Vrijwaring van heffingen over de omzet behaald met passagiers- en vrachtvervoer <i>Vermogensinkomsten en -winsten</i>	X				II.8
2.7.1	Uitsluitende woonstaatheffing voor deelnemingsdividenden	X				II.10
2.7.2	Tarief portfoliodividenden t.a.v. Nederland niet lager dan 15%	X				II.10
2.8.1	Uitsluitende woonstaatheffing interest & royalty's			X		II.11 II.12
2.8.1	Terugvaloptie: Uitzonderingen bronheffingsrecht	X				II.11
2.9.3	Aanmerkelijkbelangvoorbehoud opgenomen	X				II.10 II.13
2.9.3	Zo nodig: Uitbreiding aanmerkelijkbelangvoorbehoud indien verdragspartner waardeaan groei niet belast				X	
2.9.4	Zo nodig: Heffingsmogelijkheid bronstaat indien verdragspartner door Nederlands lichaam betaalde dividenden effectief niet belast				X	
2.9.5	Bepaling dat inkoop van aandelen en liquidatie worden beheerst door het dividendartikel <i>Arbeid</i>	X				II.10
2.10	183-dagenbepaling opgenomen voor inkomsten uit dienstbetrekking	X				II.14
2.11.1	Bronstaatheffing voor gefacilieerd opgebouwde pensioenen, onafhankelijk van de behandeling van de pensioenen in de woonstaat	X				II.16
2.11.2	Indien Ja: Geen splitsing particuliere en privaatrechtelijke pensioenen indien bronstaatheffing	X				II.16
2.11.1	Terugvaloptie: Beperkt bronheffingsrecht				X	
2.11.5	Regeling voortgezette pensioenpremieaftrek in of bij non-discriminatieartikel	X				II.21
2.12	Inkomsten sporters & artiesten vallen onder bepalingen inkomsten uit onderneming of dienstverband	X				II.14
2.12	Risico dubbele vrijstelling sporters & artiesten geadresseerd				X	
2.13	Specifieke bepaling (hoog)leraren achterwege gelaten <i>Voorkomingsmethodiek</i>	X				
2.15.1	Nederlandse voorkomingsmethodiek opgenomen	X				II.20
2.15.2	Geen tax sparing credit opgenomen <i>Administratieve samenwerking en overig</i>	X				II.20
2.16.1	Verdergaande informatie-uitwisseling mogelijk dan uitwisseling op verzoek	X				II.23
2.16.2	Invoerbepaling opgenomen	X				II.21
2.17.1	Arbitragemogelijkheid opgenomen	X				II.22
2.17.1	Arbitrage ook mogelijk in gevallen waarin definitieve gerechtelijke uitspraak is gedaan	X				II.22
2.21	Terug- en overnameclausule opgenomen in geval regeling nog niet was overeengekomen <i>Instrumentarium voorkomen verdragsmisbruik</i>				X	
2.20.1	Indien aansluiting is gezocht bij nationale antimisbruiklerstukken is consultatie en/of onderlingoverlegmogelijkheid overeengekomen				X	
2.20.2	Verdragsvoordeelbeperkende bepalingen opgenomen waar interactie tussen betrokken stelsels verdragsmisbruik meebrengen Ontwikkelingslanden	X				II.26
2.6.2	Uitgebreidere definitie «vaste inrichting»				X	
2.7.1	Bronbelasting op deelnemingsdividenden toegestaan				X	
2.8.1	Bronbelasting op interest & royalty's toegestaan				X	
	Risico's verdragsmisbruik tijdens onderhandelingen op initiatief van Nederland besproken en zo nodig geadresseerd in het verdrag				X	
II.2	Overige onderdelen van het VN-model geaccepteerd ter ondersteuning van de fiscale ontwikkeling van het ontwikkelingsland				X	

¹ Kamerstuk 25 087, nr. 13

Toelichting

In bovenstaand toetschema met standaardcriteria voor het sluiten van belastingverdragen zijn de standaardcriteria opgenomen zoals geformuleerd en toegelicht in de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011.⁵ Dit schema biedt tevens uitvoering aan de motie-Van Vliet⁶ en wordt gevoegd bij elke toelichting bij nieuwe belastingverdragen. Per onderdeel wordt aangegeven of de inzet geconcretiseerd is in het verdrag en wordt verwezen naar de relevante passage in de toelichting.

II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

II.0. Titel en preambule

Om verdragsmisbruik tegen te gaan zijn in het rapport van Actiepunt 6 van het BEPS-project dat ziet op «*Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*» een aantal minimumstandaarden voorgesteld.⁷ De titel en preambule van het Verdrag zijn in overeenstemming met deze minimumstandaarden. Als uitvloeisel daarvan wordt in de titel en de preambule van het Verdrag vermeld dat het Verdrag bedoeld is om dubbele belasting te voorkomen, zonder daarmee mogelijkheden te creëren voor dubbele niet-heffing of verlaagde heffing door belastingontduiking of belastingontwijking. Daarbij wordt expliciet verwezen naar treaty-shopping-constructies.

Zoals uit de titel en de preambule blijkt, geldt dit Verdrag alleen voor belastingen naar het inkomen en niet – zoals bij het OESO-modelverdrag wel het geval is – voor belastingen naar het vermogen. Irak kent evenmin als Nederland een vermogensbelasting, zodat er geen aanleiding bestaat een dergelijke belasting onder de werkingssfeer van dit Verdrag te brengen. Dit betekent ook dat in de overige bepalingen van het Verdrag, anders dan in het OESO-modelverdrag het geval is, verwijzingen naar belastingen op vermogen ontbreken.

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

Artikel 1 beschrijft de personele werkingssfeer van het Verdrag. Het Verdrag geldt ten aanzien van personen die inwoner zijn van een verdragsluitende staat of van beide verdragsluitende staten. De uitdrukkingen »verdragsluitende staat» en »persoon» worden omschreven in artikel 3, eerste lid, onderdelen a en d, en het begrip «inwoner» in artikel 4 van het Verdrag.

Het tweede lid heeft betrekking op entiteiten die in de ene staat volgens nationaal recht worden aangemerkt als een fiscaal zelfstandig lichaam, maar volgens het nationale recht van de andere staat als fiscaal transparant worden beschouwd. Men spreekt in dit verband wel van hybride entiteiten. De andere 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 verdragsge-rechtigdheid van de entiteit of van de daarin deelnemende personen, en

⁵ Bijlage bij Kamerstuk 25 087, nr. 7.

⁶ Kamerstuk 25 087, nr. 8 (Van Vliet, PVV).

⁷ Proposed changes to the OECD Model Tax Convention dealing with the operation of ships and aircraft in international traffic. Public discussion draft 15 November 2013 – 15 January 2014 (<http://www.oecd.org/tax/treaties/Discussion-draft-international-taffic.pdf>).

kan leiden tot dubbele vrijstelling of dubbele belasting van inkomsten. In dit tweede lid wordt bepaald dat de bevoegde autoriteiten in onderling overleg een oplossing zullen zoeken voor gevallen waarin een verschillende kwalificatie van hybride entiteiten zou leiden tot dubbele belastingheffing of anderszins tot een belastingheffing (waaronder een dubbele vrijstelling) die niet in overeenstemming is met het Verdrag. In de met Ethiopië (*Trb.* 2012, nr. 179 en *Trb.* 2014, nr. 178), Kenia (*Trb.* 2015, nr. 114) en Zambia (*Trb.* 2015, nr. 113) gesloten belastingverdragen is een overeenkomstige bepaling opgenomen.

Wat betreft de kwalificatie van hybride entiteiten door Nederland kan worden verwezen naar het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 11 december 2009, nr. CPP 2009/519M, (*Stcrt.* 2009, nr. 19749). Daarin zijn criteria opgenomen voor het antwoord op de vraag hoe een buitenlands samenwerkingsverband voor de toepassing van de Nederlandse belastingwetten dient te worden gekwalificeerd.

In het derde lid wordt bepaald dat, voor zover het inwoners van het Caribische deel van Nederland betreft, het Verdrag alleen geldt voor natuurlijke personen die inwoner zijn van Bonaire, Sint Eustatius of Saba. Een vergelijkbare beperking tot de natuurlijke inwoners van het Caribische deel van Nederland is Nederland ook overeengekomen met China (*Trb.* 2013, nr. 104).

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

In artikel 2 is de materiële werkingssfeer van het Verdrag neergelegd. Het eerste en tweede lid van dit artikel stemmen, afgezien van het ontbreken van een verwijzing naar de vermogensbelasting, overeen met het eerste en tweede lid van artikel 2 van het OESO-modelverdrag.

Het derde lid bevat een opsomming van de huidige Nederlandse en Irakese belastingen waarop het Verdrag van toepassing is. Voor Nederland zijn dat de relevante directe belastingen die in het Europese deel van Nederland worden geheven van natuurlijke personen en van rechtspersonen, alsmede de directe belastingen die in het Caribische deel van Nederland van natuurlijke personen worden geheven. Ook is het zogenoemde staatswinstaandeel onder de reikwijdte van het Verdrag gebracht. Dit betekent dat de bepalingen van het Verdrag voor Nederland van toepassing zijn voor de heffing van het staatswinstaandeel en dat Irak bij het verlenen van een vermindering ter vermindering van dubbele belasting ten aanzien van inwoners van Irak rekening dient te houden met het door Nederland geheven staatswinstaandeel. Voor Irak zijn de belastingen naar het inkomen en de winst van natuurlijke en rechtspersonen neergelegd in de *Federal Income Tax Law, Law no. 113*. De Irakese belastingen ter zake van inkomsten en winsten die door buitenlandse ondernemingen worden behaald met activiteiten in de olie- en gassector worden geheven krachtens *Law no. (19) of 2010*. De krachtens deze beide wetten geheven Irakese belastingen zijn, tezamen met de Irakese belasting op inkomsten uit de verhuur van onroerende zaken, onder de werking van het Verdrag gebracht.

In overeenstemming met het OESO-modelverdrag bepaalt het vierde lid dat het Verdrag ook van toepassing is op alle gelijke of in wezen gelijksoortige belastingen die na de datum van ondertekening van het Verdrag naast of in de plaats van de in het derde lid opgesomde belastingen worden geheven, alsmede op andere toekomstige belastingen in de zin van het eerste en tweede lid. De bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staten zijn gehouden elkaar te informeren over relevante wijzigingen in hun nationale belastingwetgeving.

II.3. Algemene begripsbepalingen (artikel 3)

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

Volgens het eerste lid, onderdeel a, wordt onder de uitdrukkingen «een verdragsluitende staat» en «de andere verdragsluitende staat», afhankelijk van de context, het Koninkrijk der Nederlanden ter zake van Nederland of de Republiek Irak verstaan. In het eerste lid, onderdeel b en onderdeel c, worden de begrippen «Nederland» respectievelijk «Republiek Irak» gedefinieerd. Onder het begrip «Nederland» wordt niet alleen het in Europa gelegen deel van Nederland verstaan, maar ook het Caribisch deel van Nederland bestaande uit Bonaire, Sint Eustatius en Saba.

Voor de algemene uitdrukkingen van het eerste lid, onderdelen d tot en met g, en i tot en met k, is aangesloten bij de overeenkomstige definities van het OESO-modelverdrag.

In onderdeel i wordt het begrip «internationaal verkeer» omschreven als alle vervoer met een schip of luchtvaartuig geëxploiteerd door een onderneming van een verdragsluitende staat, behalve wanneer het schip of luchtvaartuig uitsluitend wordt geëxploiteerd tussen plaatsen die in de andere verdragsluitende staat zijn gelegen. Deze definitie sluit aan bij de verdragsluitende staat waar de ondernemer voor wiens rekening en risico de internationale vervoersonderneming wordt gedreven woont of is gevestigd. Deze bepaling hangt samen met artikel 8. Ingevolge deze bepaling worden de heffingsrechten over winsten uit internationale lucht- en scheepvaartactiviteiten toegedeeld aan het land waar de ondernemer, voor wiens rekening en risico de internationale vervoersonderneming wordt gedreven, woont of is gevestigd. Dit sluit aan bij de Nederlandse verdragen met Japan (*Trb.* 2010, nr. 249), Malawi (*Trb.* 2015, nr. 75), het Verenigd Koninkrijk (*Trb.* 2008, nr. 201 en *Trb.* 2013, nr. 110) en Zambia (*Trb.* 2015, nr. 113).

Onderdeel j definieert de uitdrukking «pensioenfondsen», die wordt gebruikt in artikel 4, eerste lid (inwoners), artikel 10, derde lid (dividenden), artikel 11, derde lid (interest), artikel 16, derde lid (pensioenen, lijfrenten en socialezekerheidsuitkeringen) en artikel 21, zesde en zevende lid (non-discriminatie pensioenbijdragen), van het Verdrag. Onder «pensioenfondsen» worden verstaan fondsen die voornamelijk voorzien in het beheer en de uitkering van oudedagsvoorzieningen, of in het verwerven van inkomsten daarvoor, en die in het algemeen zijn vrijgesteld van belasting naar het inkomen. Zowel in Nederland als in Irak zijn pensioenfondsen die voldoen aan daarvoor gestelde voorwaarden vrijgesteld van belasting naar het inkomen.

Het tweede lid van artikel 3 bevat een algemene regel voor de uitleg van uitdrukkingen die niet in het Verdrag zijn omschreven. Aan die uitdrukkingen wordt de betekenis toegekend die zij hebben volgens de wetgeving van de verdragsluitende staat die het Verdrag toepast, tenzij de context van het Verdrag anders vereist, waarbij de betekenis in de belastingwetgeving voorgaat op de betekenis in eventuele andere wetgeving.

II.4. Inwoner (artikel 4)

Artikel 4 bevat bepalingen ter invulling van het begrip inwoner. Hiervoor is aangesloten bij artikel 4 van het OESO-modelverdrag en het rapport van Actiepunt 6 van het BEPS-project.

In het 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 zeker te stellen dat de staat zelf en onderdelen daarvan, alsmede een pensioenfonds 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.

Conform het verdragsbeleid, heeft Nederland voorgesteld vast te leggen dat een lichaam geacht wordt aan belastingheffing onderworpen te zijn, als een lichaam voor de winstbelasting van de desbetreffende verdragsluitende staat wordt beschouwd als inwoner van die staat. Basis voor dit voorstel is invulling te geven aan het in onderdeel 2.2.1 van de NFV 2011 toegelichte streven te voorzien in verdragsbescherming ongeacht of lichamen al dan niet zijn vrijgesteld van winstbelasting. Irak kon met een dergelijke uitbreiding van de personele werkingssfeer van het Verdrag niet instemmen, maar was wel bereid de staat en lagere overheden daarvan, alsmede pensioenfondsen uitdrukkelijk aan te merken als inwoner voor de toepassing van het Verdrag.

Het tweede lid maakt duidelijk dat een persoon geen inwoner van een verdragsluitende staat is, wanneer hij in die staat slechts belastingplichtig is voor inkomsten verkregen uit bronnen in die staat.

Het derde 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 staten wordt aangemerkt als inwoner. Aangesloten wordt achtereenvolgens bij de beschikbaarheid van een duurzaam tehuis, het middelpunt van de levensbelangen, het gewoonlijk verblijf of de nationaliteit. Indien op grond van deze factoren de woonplaats niet kan worden vastgesteld, zullen de bevoegde autoriteiten in onderling overleg bepalen van welke verdragsluitende staat deze persoon geacht zal worden inwoner te zijn voor de toepassing van het Verdrag.

Het vierde 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. Deze bepaling is in overeenstemming met de «*corporate tiebreaker*» die is voorgesteld in het rapport bij BEPS-actiepunt 6 om het risico op onbedoelde verdragstoepassing door een lichaam dat als inwoner van beide verdragsluitende staten wordt beschouwd te verkleinen. De bevoegde autoriteiten zullen in dergelijke situaties met elkaar in overleg treden om het inwonerschap van het lichaam voor de toepassing van het Verdrag te bepalen. Daarbij zal rekening worden gehouden met de plaats van feitelijke 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 een belastingvermindering of -vrijstelling op grond van het Verdrag. Bij het ontbreken van overeenstemming bestaat echter wel het recht op toepassing van het artikel over non-discriminatie (artikel 21) en het artikel over het onderlinge overleg (artikel 22). Daarnaast kunnen de bevoegde autoriteiten ingevolge de laatste volzin in onderling overleg nader bepalen voor welke verdragsvoordelen een dergelijk lichaam in aanmerking komt.

Het vijfde lid bewerkstelligt dat ten aanzien van een natuurlijke persoon die aan boord van een schip woont, dat zijn thuishaven in een van de verdragsluitende staten heeft, die thuishaven mede in de beoordeling wordt betrokken voor de vaststelling van de woonplaats van die natuurlijke persoon.

II.5. Vaste inrichting (artikel 5)

Artikel 5 definieert het begrip «vaste inrichting» en volgt grotendeels het OESO-modelverdrag. Op verzoek van Irak zijn in het tweede en derde lid enkele bepalingen opgenomen die daarvan afwijken. Daarnaast zijn in afwijking van het OESO-modelverdrag in het vierde, vijfde en zesde lid bepalingen opgenomen die betrekking hebben op de exploratie en andere activiteiten verricht in verband met de winning van natuurlijke rijkdommen.

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

In het tweede lid is vervolgens in overeenstemming met het OESO-modelverdrag bepaald 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, olie- of gasbron, groeve of enige andere plaats waar natuurlijke rijkdommen worden gewonnen of geëxploiteerd. Daarnaast is op verzoek van Irak aan het tweede lid een verkoopgelegenheid toegevoegd. Het OESO-commentaar bij artikel 5 van het OESO-modelverdrag geeft aan dat de opsomming in het tweede lid niet limitatief bedoeld is. Ook andere niet specifiek in het tweede lid genoemde activiteiten kunnen een vaste inrichting vormen mits aan de algemene criteria van het eerste lid is voldaan. Dat geldt ook voor de nu toegevoegde verkoopgelegenheid. Dit is ook in eerdere verdragen door Nederland aanvaard, zoals in de belastingverdragen met Bahrein (*Trb.* 2008, nr. 119) en Jordanië (*Trb.* 2007, nr. 22).

In het derde lid, onderdeel a, is bepaald dat een plaats van uitvoering van een bouwwerk of van constructie-, montage- of installatiewerkzaamheden, of toezichthoudende werkzaamheden in verband daarmee, alleen dan een vaste inrichting vormen als deze werkzaamheden langer duren dan zes maanden. Met deze zesmaandentermijn en met het in de bepaling opnemen van toezichthoudende werkzaamheden en van montagewerkzaamheden is aangesloten bij het VN-modelverdrag. Het gevolg hiervan is dat eerder en met betrekking tot meer activiteiten sprake kan zijn van een vaste inrichting en dus van een heffingsrecht voor de staat waarin de vaste inrichting is gelegen dan het geval zou zijn als op dit punt zou zijn aangesloten bij het OESO-modelverdrag. Nederland is in de verdragen met Argentinië (*Trb.* 1997, nr. 63), Ethiopië (*Trb.* 2012, nr. 179 en *Trb.* 2014, nr. 178), Hongkong (*Trb.* 2010, nr. 198), Koeweit (*Trb.* 2001, nr. 126), Malawi (*Trb.* 2015, nr. 75), Nigeria (*Trb.* 1992, nr. 12), Oeganda (*Trb.* 2004, nr. 262), Panama (*Trb.* 2011, nr. 11), Portugal (*Trb.* 1999, nr. 180), Vietnam (*Trb.* 1995, nr. 61) en Zambia (*Trb.* 2015, nr. 113) eerder al een dergelijke zesmaandentermijn overeengekomen. Nederland heeft met de opname van montagewerkzaamheden en toezichthoudende werkzaamheden in deze bepaling eerder onder meer ingestemd in de verdragen met Ghana (*Trb.* 2008, nr. 109), Zuid-Afrika (*Trb.* 2006, nr. 6 en *Trb.* 2008, nr. 147) en in de hierboven genoemde verdragen met Argentinië, Koeweit, Malawi, Oeganda, Vietnam en Zambia.

In onderdeel b van het derde lid is, eveneens op verzoek van Irak, bepaald dat het verlenen van diensten door werknemers van een onderneming van de ene verdragsluitende staat in de andere verdragsluitende staat gedurende meer dan zes maanden (in enige periode van twaalf maanden) bij wijze van fictie leidt tot een vaste inrichting. Met deze bepaling is aansluiting gezocht bij artikel 5, derde lid, onderdeel b, van het VN-modelverdrag. Soortgelijke bepalingen zijn door Nederland bijvoorbeeld ook overeengekomen met Argentinië (*Trb.* 1997, nr. 63), China (*Trb.* 2013, nr. 104), Koeweit (*Trb.* 2001, nr. 126), Malawi (*Trb.* 2015, nr. 75), Panama (*Trb.* 2011, nr. 11), Portugal (*Trb.* 1999, nr. 180), Vietnam (*Trb.* 1995, nr. 61) en Zambia (*Trb.* 2015, nr. 113).

In het vierde lid is een bepaling opgenomen die betrekking heeft op de exploratie en andere activiteiten, die door een onderneming van een verdragsluitende staat worden verricht in verband met de winning van de natuurlijke rijkdommen van de andere verdragsluitende staat. Ter zake van die activiteiten wordt een vaste inrichting aanwezig geacht als die in totaal dertig dagen of meer (in een periode van twaalf maanden) in die andere staat worden verricht. Niet vereist is dat die activiteiten worden verricht in een aaneengesloten periode van 30 dagen of meer. Anders dan gebruikelijk is in de Nederlandse belastingverdragen heeft deze bepaling niet alleen betrekking op activiteiten op zee, maar vallen daar op verzoek van Irak ook activiteiten onder op het land en binnenwateren.

Ingevolge het vijfde lid zijn hulpwerkzaamheden (als bedoeld in het zevende lid), sleep- of ankerwerkzaamheden door schepen en het vervoer van voorraden en personeel door schepen of luchtvaartuigen in internationaal verkeer geen activiteiten in de zin van het vierde lid.

Ingevolge het zesde lid kunnen bij elkaar behorende activiteiten van verbonden ondernemingen worden samengeteld om te bepalen of de tijdsdrempel van het vierde lid is overschreden. Deze bepaling dient ertoe te voorkomen dat ondernemingen een vaste inrichting in de zin van het vierde lid in een staat op kunstmatige wijze kunnen vermijden door het opsplitsen van werkzaamheden.

Het zevende 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 waarin uitsluitend activiteiten van voorbereidende aard of met het karakter van hulpwerkzaamheden worden verricht.

Volgens het achtste lid wordt een onderneming geacht over een vaste inrichting te beschikken als een voor die onderneming werkzame persoon, anders dan een onafhankelijke vertegenwoordiger in de zin van het negende lid, gemachtigd is om namens die onderneming in een verdragsluitende staat overeenkomsten af te sluiten en dat recht gewoonlijk uitoefent. Uitgezonderd zijn de werkzaamheden die te kwalificeren zijn als activiteiten in de zin van het zevende lid.

Volgens het negende lid wordt een onderneming niet geacht over een vaste inrichting in een verdragsluitende staat te beschikken op grond van de enkele omstandigheid dat de onderneming daar zaken doet door middel van een makelaar, een algemeen commissionair of enige andere onafhankelijke vertegenwoordiger mits deze personen handelen in de normale uitoefening van hun bedrijf of beroep.

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

II.6. Inkomsten uit onroerende zaken (artikel 6)

Artikel 6 ziet op inkomsten uit onroerende zaken en volgt het OESO-modelverdrag met uitzondering van de aanvulling in het derde lid. In het eerste lid is bepaald dat inkomsten die een inwoner van een verdragsluitende staat krijgt uit onroerende zaken (inkomsten uit landbouw- en bosbedrijven daaronder begrepen) gelegen in de andere verdragsluitende staat, in die andere staat mogen worden belast. Ingevolge het tweede lid heeft de uitdrukking «onroerende zaken» de betekenis welke die uitdrukking heeft ingevolge het recht van de verdragsluitende staat waar de onroerende zaken zijn gelegen. Die uitdrukking omvat ingevolge het tweede lid ook de zaken die bij de onroerende zaken behoren, zoals 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 exploitatie of het recht tot exploitatie van minerale aardlagen, bronnen en andere natuurlijke rijkdommen. Schepen en luchtvaartuigen worden daarentegen uitdrukkelijk niet beschouwd als onroerende zaken.

In aanvulling op artikel 6 van het OESO-modelverdrag is op voorstel van Nederland in het derde lid vastgelegd dat rechten tot exploratie- of exploitatie van natuurlijke rijkdommen in een verdragsluitende staat, met inbegrip van rechten op belangen in activa, of op inkomsten daaruit, die voortvloeien uit een dergelijke exploratie of exploitatie, eveneens worden aangemerkt als onroerende zaken in die staat.

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

Ingevolge het vijfde lid zijn de bepalingen van het eerste en derde lid ook van toepassing op inkomsten uit onroerende zaken van een onderneming.

II.7. Winst uit onderneming (artikel 7)

Artikel 7 betreft de verdeling van heffingsrechten tussen de beide verdragsluitende staten over ondernemingswinsten. Het artikel richt zich op het bepalen van de winst aan activiteiten die door een onderneming van een verdragsluitende staat worden verricht met behulp van een in de andere staat gelegen vaste inrichting. Tijdens de onderhandelingen heeft Nederland, in lijn met de NFV 2011, ingezet op de 2010-versie van artikel 7 van het OESO-modelverdrag. Daarbij geschiedt de verdeling van heffingsrechten op basis van een weging van de in de verschillende onderdelen van een onderneming uitgeoefende functies, de daaraan gerelateerde risico's en de gebezigde activa. Dat bleek voor Irak een brug te ver omdat het geen lidstaat is van de OESO en (nog) niet vertrouwd is met deze bepaling. Ingestemd is vervolgens met de Irakese wens voor het opnemen van artikel 7 overeenkomstig de 2008-versie van het OESO-modelverdrag. Maar daarbij heeft Nederland wel bedongen, voor de toerekening van winst aan hoofdhuis en vaste inrichting van een onderneming, enkele verduidelijkingen in het achtste en negende lid op te nemen. Bovendien is in het vijfde lid van artikel 26 vastgelegd dat de winsttoerekening aan vaste inrichtingen dient plaats te vinden op basis van internationaal vastgestelde beginselen. Daartoe behoort uiteraard ook het zogenoemde arm's-length-beginsel.

Het achtste lid ziet op de winsttoerekening bij zogenoemde bedrijfsklare projecten («turn-key-projecten»). Daarin wordt bepaald dat bij bedrijfsklare projecten niet de volledige contractsom kan worden toegerekend aan een daarmee verband houdende vaste inrichting maar slechts dat deel van de inkomsten die zijn toe te rekenen aan het deel van de totale werkzaamheden die feitelijk met behulp die vaste inrichting zijn verricht. Deze bepaling is in lijn met het OESO-commentaar zoals dat vanaf 2008 op dit punt luidt.

In het negende lid is voorts bepaald dat op vergoedingen voor technische diensten, waaronder begrepen studies of onderzoeken van wetenschappelijke, geologische of technische aard, of voor diensten van raadgevende of toezichthoudende aard, artikel 7 van toepassing is (en dus niet worden aangemerkt als royalty's in de zin van artikel 12 van het Verdrag). Dit is eveneens in lijn met het OESO-commentaar zoals dat vanaf 2008 op dit punt luidt.

II.8. Scheep- en luchtvaart (artikel 8)

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

Op grond van het eerste lid wordt de winst behaald met de exploitatie van schepen en luchtvaartuigen in internationaal verkeer ter belastingheffing toegewezen aan de verdragsluitende staat waarvan de desbetreffende vervoersondernemer inwoner is. Hierbij is aangesloten bij de voorstellen die in dit verband door de OESO zijn gedaan voor de update van het OESO-modelverdrag.⁸ Deze update is op 21 november 2017 gepubliceerd. Ingevolge het tweede lid geldt het eerste lid ook 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. Op verzoek van Nederland bepaalt het derde lid (conform onderdeel 2.6.5 NFV 2011) expliciet dat dit artikel tevens van toepassing is op belastingen die worden geheven over de brutoontvangsten (omzet) uit passagiers- en vrachtvervoer in internationaal verkeer. Overigens wordt een dergelijke belasting momenteel niet door Irak geheven.

II.9. Gelieerde ondernemingen (artikel 9)

Artikel 9 bevat het zogenoemde arm's-length-beginsel voor grensoverschrijdende transacties tussen gelieerde ondernemingen en stemt overeen met het OESO-modelverdrag en het Nederlandse verdragsbeleid (zie onderdeel 2.6.4 NFV 2011).

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 er wel afwijkingen zijn, 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. Deze richtlijnen vormen een uitwerking van het arm's-length-beginsel dat is neergelegd in artikel 9 van het OESO-modelverdrag en wordt toegelicht in het commentaar op dat artikel. Naar deze richtlijnen wordt impliciet verwezen in het vijfde lid van artikel 26. Daar is neergelegd dat de vaststelling van arm's-length-prijzen bij transacties tussen gelieerde ondernemingen dient plaats te vinden op basis van internationaal vastgestelde beginselen.

Het 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.

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

⁸ Proposed changes to the OECD Model Tax Convention dealing with the operation of ships and aircraft in international traffic. Public discussion draft 15 November 2013 – 15 January 2014 (<http://www.oecd.org/tax/treaties/Discussion-draft-international-taffic.pdf>).

komsten, overeengekomen kostenverdeling te toetsen aan het arm's-length-beginsel. Een dergelijke bepaling is, onder meer, ook opgenomen in de verdragen met Azerbeidzjan (*Trb.* 2008, nr. 202), Ethiopië (*Trb.* 2012, nr. 179 en *Trb.* 2014, nr. 178), Hongkong (*Trb.* 2010, nr. 198), Kenia (*Trb.* 2015, nr. 114), Malawi (*Trb.* 2015, nr. 75), Oman (*Trb.* 2010, nr. 181), Panama (*Trb.* 2011, nr. 11), het Verenigd Koninkrijk (*Trb.* 2008, nr. 201), Zambia (*Trb.* 2015, nr. 113) en Zuid-Afrika (*Trb.* 2006, nr. 6 en *Trb.* 2008, nr. 147).

Op grond van het tweede lid dient een verdragsluitende staat, als de andere verdragsluitende staat een winstcorrectie heeft toegepast overeenkomstig het eerste lid, op passende wijze met zo'n winstcorrectie rekening te houden bij de eigen belastingheffing, mits het de winstcorrectie gerechtvaardigd acht.

II.10. Dividenden (artikel 10)

Artikel 10 betreft de verdeling van heffingsrechten over dividenden en is in hoofdzaak gebaseerd op artikel 10 van het OESO-modelverdrag. Op een aantal onderdelen wijkt het onderhavige artikel daarvan echter af. Dit betreft in het bijzonder de bepalingen over beleggingsinstellingen in het vierde lid, de behandeling van inkoop- en liquidatiedividend in het zevende lid, en de emigratie van aanmerkelijkbelanghouders in het tiende lid.

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

Het tweede lid wijst echter ook een heffingsrecht toe aan de vestigingsstaat van het dividenduitkerende lichaam (de «bronstaat»). Het heffingsrecht voor de bronstaat is beperkt tot ten hoogste 15% van het brutodividend mits de uiteindelijk gerechtigde tot het dividend inwoner is van de andere verdragsluitende staat. Zoals vermeld in onderdeel I.3.2. (*Belastingstelsel Irak*) kent Irak ten tijde van de totstandkoming van dit Verdrag geen bronheffing op dividenden.

Op grond van het derde lid heeft de bronstaat geen heffingsrecht als een lichaam, dat de uiteindelijk gerechtigde tot de dividenden is, inwoner is van de andere staat en minimaal 10% van het (aandelen-) kapitaal in de dividenduitkerende vennootschap bezit (onderdeel a) of een pensioenfonds is (onderdeel b). Beide onderdelen sluiten aan bij het Nederlandse verdragsbeleid

In het vierde lid wordt bepaald dat de in het derde lid neergelegde uitsluitende woonstaatheffing niet van toepassing is op dividenden die zijn ontvangen door beleggingsinstellingen.

Het vijfde lid bepaalt dat de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staten in onderlinge overeenstemming een regeling kunnen vaststellen voor de effectuering van de in het tweede en derde lid opgenomen beperkingen van de bronheffing. 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 het zesde lid laten de in het tweede en derde lid opgenomen bepalingen de belastingheffing over de winst, waaruit de dividenden worden betaald, onverlet.

De in het zevende lid opgenomen definitie van het begrip «dividend» sluit aan bij de definitie in het OESO-modelverdrag. Toegevoegd is dat inkomsten die worden genoten uit de inkoop van aandelen of de (gedeeltelijke) liquidatie van een lichaam eveneens worden aangemerkt

als dividend (en derhalve niet als vermogenswinst). Dit sluit aan bij het in onderdeel 2.9.5 van de NFV 2011 uiteengezette verdragsbeleid. Op grond van het achtste lid zijn het eerste, tweede, derde en tiende lid niet van toepassing op dividenden betaald op aandelen 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. In het negende lid is het zogenoemde verbod op extraterritoriale belastingheffing vastgelegd. Dit verbod houdt kort gezegd 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. Het tiende lid bevat op verzoek van Nederland een bepaling voor dividenden die worden ontvangen door geëmigreerde natuurlijke personen met een (aanmerkelijk) belang in een in het voormalige woonland gevestigd lichaam. Deze bepaling moet in samenhang worden gezien met de in het vijfde lid van artikel 13 van het Verdrag opgenomen bepaling. Conform het Nederlandse verdragsbeleid, zoals toegelicht in onderdeel 2.9.3 en 2.9.4 van de NFV 2011, zet Nederland erop in na emigratie van een aanmerkelijkbelanghouder het heffingsrecht te kunnen effectueren over dividenden respectievelijk vermogenswinsten uit aanmerkelijk belang die de belichaming vormen van de winstreserves (van het lichaam waarin het aanmerkelijk belang wordt gehouden) ter zake waarvan de conserverende aanslag is opgelegd (de zogenoemde «aanmerkelijkbelangclaim»). Op basis van deze wederkerig geformuleerde bepaling mag Nederland bij uitkering van een aanmerkelijkbelangdividend na emigratie van de aanmerkelijkbelanghouder tot het bedrag dat openstaat op de conserverende aanslag die bij de emigratie is vastgesteld het nationale tarief voor inkomen uit aanmerkelijk belang (25%) toepassen, in plaats van het verdragstarief voor portfoliodividend van 15%. Van belang hierbij is dat ingevolge het tiende lid, mede in afwijking van het negende lid, wordt uitgegaan van de vestigingsplaats van het lichaam dat de dividenden betaalt volgens de nationale wetgeving van Nederland. De bepaling is dus ook van toepassing op dividenden die worden betaald door een lichaam dat, bijvoorbeeld bij gelegenheid van de emigratie van de aanmerkelijkbelanghouder, volgens artikel 4 van het Verdrag inwoner is geworden van Irak.

II.11. Interest (artikel 11)

Artikel 11 betreft de verdeling van heffingsrechten over interest en is in hoofdzaak gebaseerd op artikel 11 van het OESO-modelverdrag. Op enkele onderdelen wijkt de onderhavige bepaling daarvan af. Dit betreft met name de in het derde lid opgenomen vrijstellingen van bronheffing op interest.

Ingevolge het eerste lid mag interest die afkomstig is uit één van beide verdragsluitende staten en die wordt betaald aan een inwoner van de andere staat, in die andere staat worden belast.

Het tweede lid wijst echter ook een heffingsrecht toe aan de staat waaruit de interest afkomstig is (bronstaat). De bronstaat mag niet meer belasting heffen dan 5% van de brutointerest indien de uiteindelijk gerechtigde tot de interest inwoner is van de andere verdragsluitende staat. Nederland heft zelf geen bronbelasting over interest en streeft als hoofdregel naar een uitsluitende woonstaatheffing voor interest, zoals onder meer uiteengezet in onderdeel 2.8.1 van de NFV 2011. Irak daarentegen kent nationaal een bronbelasting op interest van 15%.

In het derde lid zijn vrijstellingen van de bronheffing op interest opgenomen voor interest betaald in verband met de verkoop op afbetaling van koopwaar of apparatuur (onderdeel a) of ter zake van leningen of kredieten die zijn verstrekt door een bank (onderdeel b). Daarnaast geldt er een vrijstelling voor interest betaald aan, of ter zake van leningen die worden gegarandeerd door, een van de verdragsluitende staten of een staatkundig onderdeel of een plaatselijk publiekrechtelijk lichaam daarvan, de centrale bank of een financiële instelling die toebehoort aan of wordt beheerst door de andere verdragsluitende staat (onderdeel c). Tot slot is er een vrijstelling voor bronheffing op interest van toepassing wanneer de interest wordt betaald aan een pensioenfonds (onderdeel d). De bovengenoemde vrijstellingen sluiten aan bij het commentaar bij artikel 11 van het OESO-modelverdrag.

Het vierde lid bepaalt dat de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staten in onderlinge overeenstemming een regeling kunnen vaststellen voor de effectuering van de in dit artikel opgenomen beperkingen van de bronheffing. 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.

In het vijfde lid is een definitie opgenomen van het begrip «interest». Deze komt overeen met de definitie in het OESO-modelverdrag.

Op grond van het zesde lid zijn het eerste, tweede en derde lid niet van toepassing op interest die wordt betaald op schuldvorderingen die behoren tot het vermogen van een vaste inrichting van de uiteindelijk gerechtigde tot de interest die is gelegen in de verdragsluitende staat waaruit de interest afkomstig is. In dat geval is artikel 7 van toepassing. In het zevende lid is vastgelegd uit welke verdragsluitende staat interest geacht wordt afkomstig te zijn. In beginsel is dat de verdragsluitende staat waarvan de betaler van de interest een inwoner is. Als echter de betaler van de interest, ongeacht of hij inwoner is van een verdragsluitende staat, een vaste inrichting heeft in een verdragsluitende staat waaraan de interestbetaling moet worden toegerekend, wordt de interest geacht afkomstig te zijn uit de staat waarin de vaste inrichting is gelegen. Ingevolge het achtste lid zijn de bepalingen van artikel 11 slechts van toepassing voor zover de op een schuldvordering betaalde interest overeenkomt met de interest die tussen onafhankelijke partijen overeengekomen zou zijn. Het eventueel bovenmatige gedeelte van de interest is belastbaar overeenkomstig de nationale wetgeving van elk van de verdragsluitende staten, rekening houdend met de overige bepalingen van het Verdrag.

II.12. Royalty's (artikel 12)

Artikel 12 betreft de verdeling van heffingsrechten over royalty's en is gebaseerd op artikel 12 van het OESO-modelverdrag, maar bevat ook enkele afwijkingen daarvan. Dit betreft met name het in het onderhavige artikel opgenomen heffingsrecht voor de bronstaat (tweede lid).

Ingevolge het eerste lid mogen royalty's die afkomstig zijn uit één van beide verdragsluitende staten en die worden betaald aan een inwoner van de andere verdragsluitende staat, in die andere staat worden belast.

Het tweede lid wijst echter ook een heffingsrecht toe aan de staat waaruit de royalty's afkomstig zijn (bronstaat). Deze bronheffing bedraagt maximaal 7,5% van de brutoroyalty's als de uiteindelijk gerechtigde tot de royalty's inwoner is van de andere verdragsluitende staat. Nederland heeft in het kader van een finaal compromis met dit bronheffingspercentage ingestemd.

Het derde lid bepaalt dat de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staten in onderlinge overeenstemming een regeling kunnen

vaststellen voor de effectuering van de in het tweede lid opgenomen beperkingen van de bronheffing. 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.

In het vierde lid is een definitie opgenomen van het begrip «royalty's». Deze omschrijving is gebaseerd op de omschrijving die in artikel 12, tweede lid, van het OESO-modelverdrag wordt gegeven.

Op grond van het vijfde lid zijn het eerste en tweede lid niet 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 tot de royalty's, die is gelegen in de verdragsluitende staat waaruit de royalty's afkomstig zijn. In dat geval zijn de bepalingen van artikel 7 van toepassing.

In het zesde lid is vastgelegd 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 de royaltybetaling kan worden toegerekend, worden de royalty's geacht afkomstig te zijn uit de staat waarin die vaste inrichting is gelegen.

Ingevolge het zevende lid zijn de bepalingen van dit artikel slechts van toepassing voor zover betaalde royalty's overeenkomen met de royalty's die tussen onafhankelijke partijen zouden zijn overeengekomen. Het eventueel bovenmatige gedeelte van de royalty's is belastbaar overeenkomstig de nationale wetgeving van elk van de verdragsluitende staten, rekening houdend met de overige bepalingen van het Verdrag.

II.13. Vermogenswinsten (artikel 13)

Artikel 13 heeft betrekking op de verdeling van heffingsrechten over vermogenswinsten en is gebaseerd op artikel 13 van het OESO-modelverdrag. Belangrijke afwijkingen daarvan zijn het ontbreken van een heffingsrecht voor de bronstaat ter zake van de vervreemding van aandelen die hun waarde aan onroerende zaken ontleen en het opnemen van het – onder het vijfde lid – toe te lichten aanmerkelijkbelangvoorbehoud.

Het 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 in artikel 6 opgenomen omschrijving daarvan.

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

Ingevolge het derde lid zijn, in lijn met artikel 8 (scheep- en luchtvaart), de voordelen uit de vervreemding van schepen en luchtvaartuigen die in het internationale verkeer worden geëxploiteerd, en van roerende zaken die bij die exploitatie worden gebruikt, uitsluitend belastbaar in de woonstaat van de betreffende ondernemer.

Op grond van het vierde lid zijn alle overige vervreemdingswinsten ter heffing toegewezen aan de verdragsluitende staat waarvan de vervreemder inwoner is.

Ingevolge het vijfde lid behoudt Nederland (of Irak) na emigratie van een aanmerkelijkbelanghouder uit Nederland (dan wel Irak) een heffingsrecht over vermogenswinsten uit aanmerkelijk belang (aanmerkelijkbelangvoor-

behoud). Dit heffingsrecht is evenwel beperkt tot de waardeangroei van het aanmerkelijk belang die is toe te rekenen aan de tijd dat de vervreemder inwoner van Nederland (dan wel Irak) was. Tevens is geregeld dat de nieuwe woonstaat deze waardeangroei niet nogmaals kan belasten (de zogenoemde «opstap» bij immigratie in de andere staat). De bepalingen van het vijfde lid moeten in samenhang worden gezien met het tiende lid van artikel 10.

II.14. Inkomsten uit dienstbetrekking (artikel 14)

Artikel 14 ziet op de verdeling van heffingsbevoegdheden met betrekking tot inkomsten uit dienstbetrekking (niet-zelfstandige arbeid). Behoudens het derde lid stemt dit artikel overeen met artikel 15 van het OESO-modelverdrag.

Het eerste lid voorziet in een heffingsrecht over deze inkomsten voor de staat waar de niet-zelfstandige werkzaamheden worden verricht. Het 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 desbetreffende 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 de inkomsten van de werknemer, voor zover die inkomsten zijn toe te rekenen aan de in de werkstaat verrichte werkzaamheden. Het doel van deze bepaling is om 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. Voor de duidelijkheid wordt opgemerkt dat onder een vaste inrichting als genoemd onder c ook wordt verstaan een vaste inrichting in de zin van artikel 5, vierde lid.

Op grond van het derde lid is de beloning van werknemers die hun dienstbetrekking uitoefenen aan boord van een schip of luchtvaartuig in internationaal verkeer uitsluitend belastbaar in de woonstaat van de werknemer. Deze bepaling wijkt af van de tijdens de onderhandelingen actuele tekst van het OESO-modelverdrag op basis waarvan het heffingsrecht was toegewezen aan de staat waar de feitelijke leiding van de internationale vervoersonderneming is gevestigd. Door de OESO was toen reeds voorgesteld de toewijzing van dit heffingsrecht in het OESO-modelverdrag te wijzigen naar een exclusief heffingsrecht voor de woonstaat van de desbetreffende werknemer.⁹ Nederland en Irak hebben tijdens de onderhandelingen besloten hier al bij aan te sluiten. Reden hiervoor is dat de woonstaat het beste in staat is bij de belastingheffing van mobiele werknemers rekening te houden met de persoonlijke situatie van belastingplichtigen. Daarnaast worden werknemer en werkgever administratieve lasten bespaard die zouden voortvloeien uit een belastingplicht in de werkstaat.

⁹ Proposed changes to the OECD Model Tax Convention dealing with the operation of ships and aircraft in international traffic. Public discussion draft 15 November 2013–15 January 2014 (<http://www.oecd.org/tax/treaties/Discussion-draft-international-taffic.pdf>).

II.15. Directeursbeloningen (artikel 15)

Artikel 15 inzake directeursbeloningen is gebaseerd op artikel 16 van het OESO-modelverdrag en is in overeenstemming met de bepaling die Nederland hiervoor in belastingverdragen overeen pleegt te komen. Volgens het eerste lid mogen de beloningen ontvangen door personen in hun hoedanigheid van bestuurder van een lichaam worden belast in het land waarvan het lichaam inwoner is. In afwijking van het OESO-modelverdrag is de term «andere beloningen» gehanteerd in plaats van «vergelijkbare betalingen». Hiermee wordt buiten twijfel gesteld dat ook vergoedingen in natura en aandelenopties onder deze bepaling vallen.

Op grond van het tweede lid vallen onder de uitdrukking «lid van de raad van beheer» personen die belast zijn met het dagelijks bestuur van de onderneming en personen die belast zijn met het toezicht daarop (zoals de leden van de raad van commissarissen).

II.16. Pensioenen, lijfrenten en socialezekerheidsuitkeringen (artikel 16)

Artikel 16 ziet op het heffingsrecht over pensioenen, lijfrenten en socialezekerheidsuitkeringen. De bepaling sluit aan bij het Nederlandse verdragsbeleid (onderdeel 2.11.1 van de NFV 2011) en bevat, in afwijking van het OESO-modelverdrag, een bronstaatheffing voor fiscaal gefaciliteerd opgebouwde pensioenen, andere soortgelijke beloningen en lijfrenten, inclusief afkoopsommen daarvan. Ook voor socialezekerheidsuitkeringen is een bronstaatheffing opgenomen.

Nederland hanteert het zogenoemde EET-systeem voor pensioenen («*exempt, exempt, taxed*»). Dit houdt in dat de pensioenpremies aftrekbaar zijn, de aanspraken onbelast zijn (omdat het rendement op pensioenvermogens tijdens de opbouwfase niet wordt belast), terwijl de uitkeringen wel worden belast. Irak hanteert een EEE-systeem (*exempt, exempt, exempt*) voor pensioenen en heft ook over een uit Nederland ontvangen pensioen van een inwoner van Irak geen belasting. Met de in artikel 16 overeengekomen bronstaatheffing wordt gewaarborgd dat uitkeringen uit een in Nederland fiscaal gefaciliteerd opgebouwd pensioen (of lijfrente) aan een inwoner van Irak in Nederland kunnen worden belast. Het heffingsrecht voor de bronstaat over pensioenen, andere soortgelijke beloningen en lijfrenten, die worden betaald aan een inwoner van de andere staat, is opgenomen in het eerste lid. Hieronder vallen alleen pensioenen in de particuliere sector en (ingevolge artikel 17, derde lid) pensioenen van werknemers van overheidsbedrijven. Het heffingsrecht ter zake van pensioenen die zijn opgebouwd in overheidsbetrekkingen is geregeld in artikel 17, tweede lid.

Ingevolge het tweede lid heeft de bronstaat een uitsluitend heffingsrecht ter zake van uitkeringen die de bronstaat onder zijn socialezekerheidswetgeving betaalt aan een inwoner van de andere staat.

Het derde lid regelt wanneer een verdragsluitende staat kan worden aangemerkt als de bronstaat van een pensioen, andere soortgelijke uitkering of lijfrente. Dit is het geval voor zover de daarvoor betaalde premies, dan wel de aanspraken op pensioenen, andere soortgelijke beloningen en lijfrenten, in die staat in aanmerking zijn gekomen voor fiscale tegemoetkoming. Tevens is in dit lid bepaald dat de overdracht van een pensioen, andere soortgelijke uitkering of lijfrente van een pensioenfonds of een verzekeringsmaatschappij van een staat naar een pensioenfonds of een verzekeringsmaatschappij in enige andere staat, het heffingsrecht van de bronstaat niet aantast.

Het vierde lid stelt zeker dat het onderhavige artikel ook van toepassing is op afkoopsommen van pensioenen, andere soortgelijke beloningen en lijfrenten die worden betaald vóór de datum waarop het pensioen, de soortgelijke beloning of de lijfrente ingaat.

II.17. Overheidsfuncties (artikel 17)

Artikel 17 regelt de toewijzing van het heffingsrecht over inkomsten die worden ontvangen door een natuurlijke persoon vanwege werkzaamheden die (in dienstverband) voor de overheid zijn verricht. De bepaling is geheel in lijn met artikel 17 van het OESO-modelverdrag.

Volgens het eerste lid mogen salarissen, lonen en andere soortgelijke beloningen slechts worden belast in de verdragsluitende staat die deze beloningen betaalt. Het eerste lid, onderdeel b, maakt daarop een uitzondering. De staat waarin de werkzaamheden worden verricht (werkstaat) heeft het 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 het tweede lid is bepaald dat het heffingsrecht over overheidspensioenen en andere soortelijke beloningen is toegewezen aan de staat die het pensioen betaalt of het fonds, waaruit het pensioen wordt betaald, in leven heeft geroepen. Het heffingsrecht over deze overheidspensioenen en andere soortelijke beloningen, komt echter uitsluitend toe aan de woonstaat van de pensioengenieter als hij tevens de nationaliteit heeft van de woonstaat.

Ingevolge het derde lid geldt de in het eerste en tweede lid opgenomen verdeling van heffingsrechten niet voor inkomsten en pensioenen en soortgelijke beloningen die worden ontvangen ter zake van werkzaamheden die zijn of worden verricht voor een door de overheid gedreven onderneming. Artikel 14 (inkomsten uit dienstbetrekking), artikel 15 (directeursbeloningen), of artikel 16 (pensioenen, lijfrenten en socialezekerheidsuitkeringen) zijn dan van toepassing.

II.18. Studenten (artikel 18)

Artikel 18 ziet op vergoedingen aan studenten en stagiairs (hierna: studenten) voor 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, studie of opleiding niet belasten als deze vergoedingen afkomstig zijn uit bronnen buiten die staat. De bepaling is overeenkomstig artikel 20 van het OESO-modelverdrag.

II.19. Overige inkomsten (artikel 19)

Artikel 19 verdeelt het heffingsrecht over inkomsten ter zake waarvan het heffingsrecht niet in de voorgaande artikelen van het Verdrag is behandeld («overige inkomsten»). In lijn met het OESO-modelverdrag bepaalt het eerste lid dat het heffingsrecht over dit inkomen, ongeacht de herkomst ervan, exclusief toekomt aan de verdragsluitende staat waar de uiteindelijk gerechtigde tot die inkomsten woont.

Ingevolge het tweede lid is het eerste lid niet van toepassing op inkomsten die behoren tot een vaste inrichting in de andere verdragsluitende staat. Het recht tot belastingheffing over die inkomsten volgt uit artikel 7 van het Verdrag, tenzij het inkomen betreft uit onroerende zaken in de zin van artikel 6. In dat geval is artikel 6 van toepassing.

II.20. Vermijding van dubbele belasting (artikel 20)

In artikel 20 is neergelegd op welke manier beide landen dubbele belasting vermijden.

In het eerste tot en met het vierde lid is, in lijn met het Nederlandse verdragsbeleid, bepaald hoe Nederland voorziet in het vermijden van dubbele belasting voor inkomsten genoten door een inwoner van Nederland die volgens het Verdrag (ook) in Irak mogen worden belast. Uit het eerste lid volgt expliciet dat Nederland de inkomsten die (ook) in Irak mogen worden belast in de grondslag mag betrekken waarnaar de Nederlandse belasting wordt geheven. Daarmee wordt ook bevestigd dat Nederland de tariefprogressie die met name in de inkomstenbelasting gestalte krijgt ook met betrekking tot inkomsten uit Irak mag effectueren. Het tweede lid bepaalt vervolgens dat voor de daar genoemde inkomsten, belastingvermindering wordt verleend volgens de vrijstellingsmethode. Met betrekking tot de vennootschapsbelasting wordt daarbij het volgende opgemerkt. Met ingang van 1 januari 2012 is in afdeling 2.10a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 de zogenoemde objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten opgenomen. Toegespitst op het onderhavige Verdrag wordt op basis van deze objectvrijstelling bij een belastingplichtige met winst uit Irak de winst verminderd met de positieve en de negatieve bedragen van de winst uit Irak die op basis van het Verdrag aan Irak ter heffing is toegewezen en waarvoor Nederland op basis van de onderhavige bepaling voor positieve bedragen een vrijstelling dient te verlenen. Voor de toepassing van het tweede lid houdt dit in dat door de objectvrijstelling de desbetreffende uit Irak afkomstige (en aan Irak ter heffing toegewezen) winsten per saldo geen deel meer uitmaken van de in het eerste lid bedoelde grondslag waarover door Nederland vennootschapsbelasting wordt geheven. Mitsdien behoeft de in het tweede lid opgenomen vrijstellingsmethode hierop geen toepassing meer te vinden en wordt door de toepassing van de objectvrijstelling in feite voorzien in het vermijden van dubbele belastingheffing. Aangezien de objectvrijstelling niet geldt voor de inkomstenbelasting blijft de in het tweede lid opgenomen vrijstellingsmethode onverkort van belang ter zake van de in dit onderdeel bedoelde inkomsten van natuurlijke personen. In het derde lid wordt voor andere inkomsten waarover Irak belasting mag heffen, uitgewerkt dat Nederland in die gevallen een vermindering ter vermijding van dubbele belasting verleent volgens de verrekeningsmethode met evenredigheidslimiet. Het betreft, kort gezegd, passieve inkomsten, zoals dividenden, interest en royalty's, maar ook bestuurdersinkomsten en afkoopsommen van pensioenen en dergelijke waarvoor een bronstaatheffing geldt. Voorts wordt in dit derde lid bepaald dat bij de verrekening van de Irakese belasting de in de Nederlandse regelgeving opgenomen, zogenoemde, «gezamenlijke methode» en voortwentelingsmogelijkheid van nog onverrekenende (bron-) belasting van toepassing zijn. In het vierde lid is ten slotte neergelegd dat Nederland bij het vermijden van dubbele belasting over winst behaald met een in Irak gelegen vaste inrichting, de verrekeningsmethode hanteert in plaats van de vrijstellingsmethode, indien op grond van de Nederlandse regelgeving die methode toepassing vindt bij het vermijden van dubbele belasting over die inkomsten. Dit is de zogenoemde «zwartegatenbepaling». Zo is bij de hiervoor beschreven objectvrijstelling bepaald dat de objectvrijstelling niet geldt voor winst uit een laagbelaste buitenlandse beleggingsonderneming als bedoeld in artikel 15g van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969; in dat geval wordt voorzien in een verrekening van de op die winst drukkende buitenlandse belasting op de voet van de in artikel 23d van die Wet getroffen regeling. Door het opnemen van het vierde lid kan Nederland deze in de Nederlandse wetgeving opgenomen regeling ter vermijding van dubbele belasting ook in relatie tot Irak toepassen.

In het vijfde lid is neergelegd dat als een inwoner van Irak inkomsten ontvangt die volgens dit Verdrag mogen worden belast in Nederland, Irak een vermindering ter vermijding van dubbele belasting verleent volgens de verrekeningsmethode met evenredigheidslimiet. Daarbij staat Irak een aftrek toe van de in Nederland betaalde belasting maar tot ten hoogste het bedrag van de Irakese belasting die toerekenbaar is aan het inkomen dat belast mag worden door Nederland.

II.21. Non-discriminatie (artikel 21)

Artikel 21 stemt overeen met de in het OESO-modelverdrag opgenomen non-discriminatiebepalingen. In aanvulling daarop is, op voorstel van Nederland in overeenstemming met het Nederlandse verdragsbeleid (paragraaf 2.11.5 van de NFV 2011), een zesde lid opgenomen inzake de aftrek van pensioenpremies. De bepaling bewerkstelligt een non-discriminatoire aftrek in de werkstaat van pensioenpremies die natuurlijke personen betalen bij voortgezette deelname aan een fiscaal erkende pensioenregeling in de andere staat (veelal de voormalige werkstaat). Een non-discriminatoire aftrek van pensioenpremies houdt in dat in de nieuwe werkstaat dezelfde belastingaftrek wordt verleend als wanneer deze pensioenpremies waren betaald aan een pensioenfonds van de nieuwe werkstaat van de premiebetaler.

Deze bepaling is opgenomen om een voortgezette pensioenopbouw mogelijk te maken voor werknemers die in concernverband gedurende langere tijd (soms enkele jaren) naar het buitenland worden uitgezonden («expatriates» of «expats»). Een voortgezette pensioenopbouw tijdens de periode van uitzending voorkomt (voor de werknemer nadelige) pensioenbreuken. Aan de toepassing van het zesde lid zijn twee voorwaarden verbonden:

- a) de betrokken persoon nam reeds deel aan het pensioenfonds voordat hij inwoner werd van de huidige werkstaat, en
- b) de bevoegde autoriteit van de huidige werkstaat heeft erkend dat de pensioenregeling in het algemeen overeenkomt met voor belastingdoeleinden erkende pensioenregelingen van die staat.

Ingevolge het zevende lid wordt voor de toepassing van het zesde lid onder het begrip «pensioenfonds» tevens begrepen een pensioenregeling op basis van het sociaalzekerheidsstelsel van een van beide staten.

II.22. Procedure voor onderling overleg (artikel 22)

Artikel 22 bevat een regeling voor onderling overleg tussen de verdragsluitende staten (onderlinge overlegprocedure). Een inwoner van een verdragsluitende staat kan bij de aangewezen bevoegde autoriteit van die staat om een onderlinge overlegprocedure verzoeken wanneer de maatregelen van één of van beide staten voor hem leiden of zullen leiden tot belastingheffing die niet in overeenstemming is met het Verdrag. Dit kan zich, bijvoorbeeld, voordoen als bepalingen in het verdrag in beide verdragsluitende staten verschillend worden uitgelegd en toegepast, of wanneer beide staten een verschillende winsttoedeling hanteren, waardoor ondanks het Verdrag toch dubbele belasting ontstaat.

De eerste drie leden stemmen overeen met artikel 25 van het OESO-modelverdrag. In het vierde lid is opgenomen dat rechtstreeks overleg kan plaatsvinden tussen de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staten om overeenstemming te bereiken in het kader van een onderlinge overlegprocedure. Dit overleg is vormvrij. Hoewel het, in tegenstelling tot het OESO-modelverdrag, niet expliciet is vermeld in het Verdrag kan dat overleg tussen de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staten ook mondeling geschieden in een gezamenlijke commissie.

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

II.23. Uitwisseling van informatie (artikel 23)

Artikel 23 biedt de verdragsluitende staten de mogelijkheid om op verzoek, automatisch of spontaan informatie uit te wisselen. Het artikel komt overeen met artikel 26 van het OESO-modelverdrag en is in lijn met het Nederlandse verdragsbeleid.

In het eerste lid wordt het bereik van de informatie-uitwisseling bepaald. Volgens de tweede volzin is de informatie-uitwisseling niet beperkt tot inwoners van de verdragsluitende staten en evenmin tot de belastingen waarop het Verdrag van toepassing is.

Het tweede lid regelt hoe de verdragsluitende staat die informatie ontvangt van de andere verdragsluitende staat met deze informatie dient om te gaan. Het tweede lid bevat ook de toevoeging (overeenkomstig het tweede lid van artikel 26 van het OESO-modelverdrag) dat de ontvangende staat de informatie onder voorwaarden ook voor niet fiscale doeleinden mag gebruiken.

Omdat (in artikel 22, vijfde lid) de mogelijkheid van arbitrage is opgenomen, bepaalt het derde lid dat de verdragsluitende staten de voor een arbitrageprocedure noodzakelijke informatie kunnen verstrekken aan de arbiters en dat de arbiters gebonden zijn aan de in het tweede lid opgenomen regels omtrent vertrouwelijkheid.

In het vierde lid wordt aangegeven onder welke omstandigheden een staat geen informatie hoeft te verstrekken aan de andere staat.

Het vijfde lid brengt expliciet tot uitdrukking dat de aangezochte staat niet kan weigeren de gevraagde informatie te verstrekken op grond van het feit dat het deze informatie niet nodig heeft voor de eigen belastingheffing.

Tot slot bepaalt het 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.

II.24. Bijstand bij de invordering van belastingen (artikel 24)

Artikel 24 geeft regels voor de bijstand bij invordering van belastingvorderingen en is gelijk aan 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.

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.

Ingevolge het derde lid kan een verdragsluitende staat om bijstand bij invordering verzoeken wanneer een belastingvordering volgens de wetgeving van die staat kan worden ingevorderd en aan een belasting-schuldige geen (rechts)middelen meer ter beschikking staan om de invordering tegen te houden. Ingevolge het in onderdeel 2.16.2 van de NFV 2011 opgenomen verdragsbeleid heeft Nederland een bepaling voorgesteld waarin de voorwaarden voor het verzoek tot invorderingsbijstand verschillen al naar gelang de belastingvordering een inwoner of een niet-inwoner betreft. Daarbij zijn de voorwaarden voor een verzoek om bijstand ten aanzien van een niet-inwoner strenger. Irak wenste hier echter niet af te wijken van de OESO-norm, die gelijke voorwaarden stelt voor inwoners en niet-inwoners. Nederland heeft daarmee ingestemd.

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 voorbehouden 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 buitenlandse belastingvorderingen. Ten tweede is bepaald dat aan buitenlandse belastingvorderingen geen voorrang wordt verleend.

Ingevolge het zesde lid kunnen procedures inzake het bestaan, de geldigheid of het bedrag van een belastingvordering van een verzoekende staat niet voor een rechterlijke instantie of administratiefrechtelijk lichaam van de aangezochte staat worden gebracht.

Uit het zevende lid volgt dat wanneer niet langer is voldaan aan de voorwaarden voor het doen van een verzoek tot invordering, bijvoorbeeld omdat een vordering niet langer invorderbaar is in de verzoekende staat, de verzoekende staat de aangezochte staat onverwijld op de hoogte dient te brengen van deze gewijzigde omstandigheden.

In het achtste 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.

II.25. Leden van diplomatieke vertegenwoordigingen en consulaire posten (artikel 25)

Artikel 25 ziet op de toepassing van het Verdrag in relatie tot diplomaten. Dit artikel bepaalt, conform artikel 28 van het OESO-modelverdrag, dat fiscale voorrechten toegekend aan leden van een diplomatieke of consulaire vertegenwoordiging op grond van internationaal recht of internationale overeenkomsten, niet worden aangetast door het onderhavige Verdrag.

II.26. Overige bepalingen (artikel 26)

Tijdens de onderhandelingen gaf Irak te kennen geen voorstander te zijn om een protocol bij het Verdrag overeen te komen. Diverse bepalingen die doorgaans in een protocol bij de Nederlandse belastingverdragen worden

opgenomen, zijn daarom in dit Verdrag op verzoek van Irak opgenomen in de verschillende verdragsartikelen waarop deze bepalingen betrekking hebben. Enkele bepalingen hebben echter een breder toepassingsbereik en zijn daarom opgenomen in dit afzonderlijke artikel 26.

Het eerste lid ziet op de toepassing van de artikelen 10 (dividenden), 11 (interest) en 12 (royalty's). Indien bij uitbetaling van dividenden, interest of royalty's geen rekening is gehouden met de vermindering van de (bron-) heffing ingevolge artikel 10, tweede en derde lid, artikel 11, tweede en derde lid, of artikel 12, tweede lid, kan aan de bevoegde autoriteit van de verdragsluitende staat waaruit die inkomsten afkomstig zijn worden verzocht teruggaaf te verlenen van de te veel geheven belasting. Het verzoek om teruggaaf moet ingevolge het eerste lid worden gedaan binnen een termijn van vijf jaar na afloop van het jaar waarin de belasting is geheven.

Het tweede lid bevat een algemene anti-misbruikbepaling in lijn met de aanbeveling in Actiepunt 6 van het BEPS-project dat ziet op «*Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*».¹⁰ Het tweede lid beoogt in overeenstemming met deze minimumstandaard van het BEPS-project aan de hand van een zogeheten «*principal purposes test*» verdragsmisbruik tegen te gaan. Bij de «*principal purposes test*» worden verdragsvoordelen niet toegekend voor een bestanddeel van het inkomen indien het verkrijgen van deze verdragsvoordelen één van de voornaamste redenen was voor een constructie of transactie die tot het verkrijgen van dat voordeel zou moeten leiden. De «*principal purposes test*» richt zich dus op een specifieke constructie of transactie. Voordat een verdragsluitende staat aan een belastingplichtige de verdragsvoordelen op grond van deze bepaling onthoudt, dient de verdragsluitende staat de andere verdragsluitende staat daarover te raadplegen (verplichte voorafgaande consultatie).

Het derde lid heeft betrekking op zogenoemde drielanden-situaties. Op verzoek van Nederland is in onderdeel a bepaald dat de verdragsbepalingen ook worden toegepast voor dividenden, interest of royalty's die afkomstig zijn uit een verdragsluitende staat (bronstaat) en die toegekend moeten worden aan een vaste inrichting in de andere verdragsluitende staat van een inwoner van een derde staat. In onderdeel b is vervolgens geregeld dat de verdragsluitende staat waarin de desbetreffende vaste inrichting is gelegen dubbele belasting dient te vermijden overeenkomstig artikel 20. Volgens onderdeel c geldt een en ander alleen als tussen de bronstaat en de derde staat een overeenkomst van toepassing is die voorziet in de uitwisseling van informatie in belasting-aangelegenheden.

In het vierde lid is een bepaling opgenomen over de behandeling van inkomsten die in het kader van collectieve belegging worden behaald door tussenkomst van besloten fondsen voor gemene rekening. Dit is met name van belang tegen de achtergrond van het gebruik van besloten fondsen voor gemene rekening als investeringsvehikel door pensioenfondsen en andere (institutionele) beleggers. Met deze bepaling wordt duidelijkheid gegeven over de toegang tot de verdragsvoordelen voor inkomsten uit beleggingen via deze zogenoemde «*asset pooling*».

In lijn met de in de afgelopen jaren door Nederland gemaakte afspraken met andere landen is vastgelegd dat zowel Irak als Nederland besloten fondsen voor gemene rekening als transparant zien. Daarnaast is geregeld dat de beheerder van een besloten fonds voor gemene rekening onder de geschetste voorwaarden namens de achterliggende participanten verdragsvoordelen kan invoeren indien door middel van het fonds, bijvoorbeeld, in Irak wordt belegd en de participant in de directe relatie

¹⁰ OECD (2015), *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*, Action 6 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

met Irak recht zou hebben op een verlaagd bronbelastingtarief. Dit geldt alleen voor zover de participanten zelf nog geen aanspraak hebben gemaakt op de toepasselijke verdragsvoordelen ter zake van deze inkomsten. Momenteel gelden wat Nederland betreft vergelijkbare afspraken met Canada¹¹, het Verenigd Koninkrijk¹², Denemarken¹³, Noorwegen¹⁴, de Verenigde Staten¹⁵, Spanje¹⁶, Zwitserland¹⁷, Duitsland (*Trb.* 2012, nr. 123) en Ethiopië (*Trb.* 2012, nr. 179 en *Trb.* 2014, nr. 178). In het vijfde lid is vastgelegd dat voor de winsttoerekening aan vaste inrichtingen volgens artikel 7 en bij het toepassen van het arm's-length-beginsel bij transacties tussen gelieerde ondernemingen volgens artikel 9 uitgegaan wordt van internationaal vastgestelde beginselen. Tot slot is in het zesde lid buiten twijfel gesteld dat de bepalingen van het Verdrag niet van toepassing zijn op vrijgestelde beleggingsinstellingen in de zin van artikel 6a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 of belangen in dergelijke vrijgestelde beleggingsinstellingen. Vrijgestelde beleggingsinstellingen kunnen derhalve geen aanspraak maken op de voordelen van dit Verdrag, zulks in lijn met de motie van de leden Omtzigt en Van Vliet.¹⁸ Daarnaast wordt met deze bepaling gewaarborgd dat Nederland een heffingsrecht behoudt ten aanzien van in het buitenland wonende aandeelhouders met een (aanmerkelijk) belang in een vrijgestelde beleggingsinstelling.

II.27. Uitbreiding tot andere gebieden (artikel 27)

Het eerste lid bepaalt dat het Verdrag – mits aan bepaalde voorwaarden wordt voldaan – kan worden uitgebreid tot een of meer van de andere landen van het Koninkrijk, te weten Aruba, Curaçao en Sint Maarten. Ten behoeve van die uitbreiding zou een separaat verdrag gesloten moeten worden dat de goedkeuring van het parlement behoeft.

Het 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 overeengekomen.

-
- ¹¹ Overeenkomst tussen de bevoegde autoriteiten van Nederland en Canada en Nederland met betrekking tot de fiscale kwalificatie van een fonds dat naar Nederlands belastingrecht kwalificeert als een besloten fonds voor gemene rekening, IFZ2010/284M, *Stcrt.* 2010, nr. 8567.
- ¹² Overeenkomst tussen de bevoegde autoriteiten van Nederland en het Verenigd Koninkrijk met betrekking tot de fiscale kwalificatie van een fonds dat naar Nederlands belastingrecht kwalificeert als een besloten fonds voor gemene rekening, IFZ2010/534M, *Stcrt.* 2010, nr. 13491.
- ¹³ Overeenkomst tussen de bevoegde autoriteiten van Nederland en Denemarken met betrekking tot de fiscale kwalificatie van een fonds dat naar Nederlands belastingrecht kwalificeert als een besloten fonds voor gemene rekening, IFZ2011/35M, *Stcrt.* 2011, nr. 2041.
- ¹⁴ Overeenkomst tussen de bevoegde autoriteiten van Nederland en Noorwegen met betrekking tot de fiscale kwalificatie van een fonds dat naar Nederlands belastingrecht kwalificeert als een besloten fonds voor gemene rekening, IFZ2012/41M, *Stcrt.* 2012, nr. 5658.
- ¹⁵ Overeenkomst tussen de bevoegde autoriteiten van Nederland en de Verenigde Staten van Amerika met betrekking tot de fiscale kwalificatie van een fonds dat naar Nederlands belastingrecht kwalificeert als een besloten fonds voor gemene rekening, IFZ/2012/334M, *Stcrt.* 2012, nr. 11247.
- ¹⁶ Overeenkomst tussen de bevoegde autoriteiten van Spanje en Nederland met betrekking tot de fiscale kwalificatie van een fonds dat naar Nederlands belastingrecht kwalificeert als besloten fonds voor gemene rekening, IFZ/2013/26M, *Stcrt.* 2013, nr. 1871.
- ¹⁷ Overeenkomst tussen de bevoegde autoriteiten van Zwitserland en Nederland met betrekking tot de fiscale kwalificatie van een fonds dat naar Nederlands belastingrecht kwalificeert als besloten fonds voor gemene rekening en een fonds dat naar Zwitsers belastingrecht kwalificeert als limited partnership for collective capital investment, IZV/2016/396M, *Stcrt.* 2016, nr. 28969.
- ¹⁸ Kamerstuk 25 087, nr. 13.

II.28. Inwerkingtreding (artikel 28)

Artikel 28 regelt de inwerkingtreding van het Verdrag.

Volgens het eerste lid stellen de verdragsluitende staten elkaar via diplomatieke notawisseling ervan in kennis dat 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. De bepalingen vinden vervolgens toepassing voor belastingjaren en -tijdvakken beginnend, en op belastbare gebeurtenissen die zich voordoen, op of na 1 januari van het kalenderjaar dat volgt op het kalenderjaar waarin het Verdrag in werking is getreden.

Op verzoek van Irak is, als verduidelijking ten behoeve van het Irakese parlement, in het tweede lid bepaald dat het Verdrag met instemming van beide verdragsluitende staten kan worden gewijzigd. Deze wijzigingen treden dan in werking in overeenstemming met het eerste lid.

II.29. Beëindiging (artikel 29)

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 eind van enig kalenderjaar dat aanvangt na afloop van die vijfjaarsperiode.

Indien de kennisgeving is gedaan in de eerste zes maanden van een kalenderjaar, houdt het Verdrag op van toepassing te zijn voor belastingjaren en -tijdvakken beginnend, en belastbare gebeurtenissen die zich voordoen, na het einde van 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 beginnend, en belastbare gebeurtenissen die zich voordoen, na het einde van het kalenderjaar volgend op het kalenderjaar waarin de kennisgeving van beëindiging is gedaan. Tot slot wordt de kennisgeving van beëindiging door een verdragsluitende staat geacht te zijn gedaan op de datum van ontvangst van een dergelijke kennisgeving door de andere verdragsluitende staat.

De Staatssecretaris van Financiën,
M. Snel

De Minister van Buitenlandse Zaken,
S.A. Blok