



Advies Raad van State inzake het verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Republiek Cyprus tot het vermijden van dubbele belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en het voorkomen van het ontduiken en ontwijken van belasting, met Protocol; Nicosia, 1 juni 2021 (Trb. 2021, 80)

Nader Rapport

Afdeling Verdragen
MINBUZA-2021.932064
's-Gravenhage, 28 februari 2022

Aan de Koning

Nader rapport inzake het verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Republiek Cyprus tot het vermijden van dubbele belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en het voorkomen van het ontduiken en ontwijken van belasting, met Protocol; Nicosia, 1 juni 2021 (Trb. 2021, 80)

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw kabinet van 30 juni 2021, no.2021001287, machtigde Uwe Majesteit de Afdeling advisering van de Raad van State haar advies inzake het bovenvermelde verdrag rechtstreeks aan mij te doen toekomen. Dit advies, gedateerd 13 oktober 2021, nr. W06.21.0167/III, bied ik U hierbij aan. De tekst van het advies treft u hieronder aan, voorzien van mijn reactie.

Bij Kabinetsmissive van 30 juni 2021, no.2021001287, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Minister van Buitenlandse Zaken, mede namens de Staatssecretaris van Financiën, bij de Afdeling advisering van de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt het verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Republiek Cyprus tot het vermijden van dubbele belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en het voorkomen van het ontduiken en ontwijken van belasting, met Protocol; Nicosia, 1 juni 2021 (Trb. 2021, 80), met toelichtende nota.

De Afdeling advisering van de Raad van State heeft geen inhoudelijke opmerkingen over het verdrag.

De Afdeling verwijst naar de bij dit advies behorende redactionele bijlage.

De Afdeling adviseert het verdrag te overleggen aan de beide Kamers der Staten-Generaal.

Gelet op artikel 26, zesde lid jo vijfde lid, van de Wet op de Raad van State, adviseert de Afdeling dit advies openbaar te maken.

*De vice-president van de Raad van State,
Th.C. de Graaf*

Redactionele bijlage bij het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State betreffende no.W06.21.0167/III

- *De toelichtende nota op het op 1 juni 2021 ondertekende verdrag is gebaseerd op de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011. De toelichtende nota actualiseren naar het huidige Nederlandse fiscale verdragsbeleid, zoals neergelegd in de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020.¹*
- *Nu het verdrag voorziet in uitwisseling van informatie en daarmee in doorgifte van persoonsgegevens, toelichten dat en waarom wordt voldaan aan het gegevensbeschermingsrecht voor de verwerking van persoonsgegevens.*
- *In de toelichting op artikel 13 van het verdrag artikel 3 van het protocol bij het verdrag verwerken.*
- *In de toelichting op artikel 20 van het verdrag artikel 2, eerste lid, van het protocol bij het verdrag verwerken.*

¹ Bijlage bij Kamerstukken II 2019/20, 25 087, nr. 256.



Het verdrag geeft de Afdeling advisering van de Raad van State geen aanleiding tot het maken van inhoudelijke opmerkingen.

Aan de opmerkingen in de redactionele bijlage bij het advies is gevolg gegeven.

- In reactie op de eerste opmerking is in onderdeel I.0 van de toelichting verduidelijkt dat het verdrag is gebaseerd op de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011 en niet op de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020, omdat de onderhandelingen inzake het Verdrag vóór publicatie van laatstgenoemde notitie zijn afgerond.
- In reactie op de tweede opmerking is in onderdeel II.24 van de toelichting verduidelijkt dat aan het gegevensbeschermingsrecht voor de verwerking van persoonsgegevens is voldaan doordat de Algemene Verordening Gegevensbescherming (AVG) op Cyprus als EU-lidstaat van toepassing is.
- In reactie op de derde opmerking is onderaan onderdeel II.13 van de toelichting een uitleg bij artikel 3 van het protocol bij het verdrag verwerkt en is de titel van het onderdeel aangevuld.
- In reactie op de vierde opmerking is onderaan onderdeel II.20 van de toelichting een verwijzing naar de in onderdeel II.10 opgenomen uitleg bij artikel 2, eerste lid, van het protocol bij het verdrag verwerkt en is de titel van het onderdeel aangevuld.

Van de gelegenheid is verder gebruikgemaakt om in de toelichtende nota enkele redactionele wijzigingen aan te brengen.

Ik verzoek U, mede namens de Staatsecretaris van Financiën, mij te machtigen gevolg te geven aan mijn voornemen het verdrag vergezeld van de gewijzigde toelichtende nota ter stilzwijgende goedkeuring over te leggen aan de Eerste en aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal.

*De Minister van Buitenlandse Zaken,
W.B. Hoekstra.*



Advies Raad van State

No. W06.21.0167/III

's-Gravenhage, 13 oktober 2021

Aan de Koning

Bij Kabinetsmissive van 30 juni 2021, no.2021001287, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Minister van Buitenlandse Zaken, mede namens de Staatssecretaris van Financiën, bij de Afdeling advisering van de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt het verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Republiek Cyprus tot het vermijden van dubbele belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en het voorkomen van het ontduiken en ontwijken van belasting, met Protocol; Nicosia, 1 juni 2021 (Trb. 2021, 80), met toelichtende nota.

De Afdeling advisering van de Raad van State heeft geen inhoudelijke opmerkingen over het verdrag.

De Afdeling verwijst naar de bij dit advies behorende redactionele bijlage.

De Afdeling adviseert het verdrag te overleggen aan de beide Kamers der Staten-Generaal.

Gelet op artikel 26, zesde lid jo vijfde lid, van de Wet op de Raad van State, adviseert de Afdeling dit advies openbaar te maken.

*De vice-president van de Raad van State,
Th.C. de Graaf.*



**Redactionele bijlage bij het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State
betreffende no.W06.21.0167/III**

- De toelichtende nota op het op 1 juni 2021 ondertekende verdrag is gebaseerd op de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011. De toelichtende nota actualiseren naar het huidige Nederlandse fiscale verdragsbeleid, zoals neergelegd in de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020.¹
- Nu het verdrag voorziet in uitwisseling van informatie en daarmee in doorgifte van persoonsgegevens, toelichten dat en waarom wordt voldaan aan het gegevensbeschermingsrecht voor de verwerking van persoonsgegevens.
- In de toelichting op artikel 13 van het verdrag artikel 3 van het protocol bij het verdrag verwerken.
- In de toelichting op artikel 20 van het verdrag artikel 2, eerste lid, van het protocol bij het verdrag verwerken.

¹ Bijlage bij Kamerstukken II 2019/20, 25 087, nr. 256.



Tekst zoals toegezonden aan de Raad van State: Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Republiek Cyprus tot het vermijden van dubbele belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en het voorkomen van het ontduiken en ontwijken van belasting, met Protocol; Nicosia, 1 juni 2021 (Trb. 2021, 80)

TOELICHTENDE NOTA

I. Algemeen

I.0 Inleiding

Het onderhavige, op 1 juni 2021 te Nicosia ondertekende Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Republiek Cyprus tot het vermijden van dubbele belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en het voorkomen van het ontgaan of het ontwijken van belasting, met Protocol, (hierna: 'het Verdrag' en 'het Protocol') 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 verdragsluitende staten. Het belangrijkste doel van deze regels is het vermijden van dubbele belasting. Daarnaast regelt het Verdrag, onder meer met het oog op het voorkomen van het ontduiken en ontwijken van belasting, de administratieve wederzijdse bijstand in de vorm van onderlinge uitwisseling van fiscale informatie.

Het Verdrag is, wat Nederland betreft, gebaseerd op het Nederlandse verdragsbeleid zoals is uiteengezet in de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011¹ (hierna: 'NFV 2011') en, met betrekking tot het tegengaan van belastingontwijking, nader is verwoord in de kabinetsappreciatie² van de op 5 oktober 2015 gepubliceerde definitieve actierapporten van het project *Addressing Base Erosion and Profit Shifting* (hierna: BEPS) die de OESO op verzoek van de G20 heeft opgesteld en op de in de brief van 28 oktober 2016 gegeven reactie op het door de OESO ontwikkelde Multilaterale Instrument³ (hierna: 'het MLI') om de in het BEPS-project ontwikkelde verdragsbepalingen te implementeren.⁴ In de artikelsgewijze toelichting wordt hier bij de relevante artikelen nader op ingegaan.

De artikelen van het Verdrag en het Protocol bevatten (met uitzondering van de artikelen 27, 28 en 29 van het Verdrag en artikel 5 van het Protocol) naar het oordeel van de regering eenieder verbindende bepalingen in de zin van de artikelen 93 en 94 van de Grondwet, die aan de burger rechtstreeks rechten toekennen of plichten opleggen.

In onderdeel I.7 is het Toetsschema Fiscaal Verdragsbeleid 2011 opgenomen.⁵

I.1 Aanleiding voor en verloop van de onderhandelingen

De onderhandelingen over het Verdrag zijn reeds in 2003 gestart op initiatief van Nederland vanwege de wens met alle lidstaten van de Europese Unie (hierna: EU) een belastingverdrag te hebben, teneinde de politieke en economische samenwerking te bevorderen. Daarnaast was het voor Nederland belangrijk antimisbruikmaatregelen in relatie tot Cyprus te kunnen toepassen door middel van een belastingverdrag. Voordat in de moeder-dochterrichtlijn⁶ in 2015 een algemene antimisbruikbepaling werd geïntroduceerd, was Nederland gehouden dividenden aan een Cypriotische houdster vrij te stellen en was het belastingverdrag nodig om een antimisbruikbepaling te kunnen toepassen in relatie tot Cyprus. De Nederlandse inzet werd daarbij uitdrukkelijk mede bepaald door de wens oneigenlijk gebruik en misbruik van het belastingverdrag tegen te gaan. Tussen 2003 en 2019 hebben vijf onderhandelingsrondes plaatsgevonden. Tijdens de vierde onderhandelingsronde in 2015 is het niet gelukt om over de inhoud van een belastingverdrag overeenstemming te bereiken, mede vanwege de sterke wens van Cyprus met betrekking tot een verlaagd bronbelastingtarief voor beleggingsdividenden.

In 2019 is op initiatief van Cyprus besloten om de onderhandelingen te hervatten, omdat met het oog op intensivering van de betrekkingen tussen Cyprus en Nederland wederzijds interesse was blijven bestaan in het sluiten van een belastingverdrag. Tijdens deze laatste onderhandelingsronde in Den Haag is onder meer gesproken over de positie van beide landen ten aanzien van de verdragsgerelateerde maatregelen uit het BEPS-project van de OESO/G20⁷. Ook is het tijdens deze onderhandelings-

¹ Bijlage bij Kamerstukken II 2010/11, 25 087, nr. 7.

² Kamerstukken II 2015/16, 25 087, nr. 112.

³ Het op 24 november 2016 te Parijs tot stand gekomen Multilateraal Verdrag ter implementatie van aan belastingverdragen gerelateerde maatregelen ter voorkoming van grondslaguitholling en winstverschuiving, *Trb.* 2017, 86 en *Trb.* 2017, 194.

⁴ Kamerstukken II 2016/17, 25 087, nr. 135.

⁵ Bijlage bij Kamerstukken II 2010/11, 25 087, nr. 27, ter uitvoering van Kamerstukken II 2010/11, 25 087, nr. 8 (motie-Van Vliet).

⁶ Richtlijn 2015/121/EU van de Raad van 27 januari 2015 tot wijziging van Richtlijn 2011/96/EU betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten (PbEU 2015, L 21).

⁷ Zie Kamerstukken II 2015/16, 25 087, nr. 112, en Kamerstukken I 2015/16, 25 087, K, waarin nader wordt ingegaan op de definitieve actierapporten van het BEPS-project.

ronde gelukt om overeenstemming te bereiken over de laatste openstaande punten.

1.2 Inhoud van het Verdrag

De structuur, inhoud en bewoordingen van het Verdrag stemmen in het algemeen overeen met het gebruikelijke patroon van de door Nederland recent gesloten belastingverdragen. De Nederlandse inzet bij de onderhandelingen is gebaseerd op het verdragsbeleid zoals neergelegd in de NFV 2011 en op de kabinetsappreciatie van de 15 actierapporten van het BEPS-project en op het MLI.⁸ De Nederlandse inzet werd verder uitdrukkelijk mede bepaald door de wens oneigenlijk gebruik en misbruik van het Verdrag tegen te gaan.

Voor het instrumentarium is hoofdzakelijk aangeknoopt bij de bepalingen van het OESO-modelverdrag 1992 zoals dat luidt na de actualisering per 21 november 2017 (hierna: 'het OESO-modelverdrag'). Ook is gekeken naar welke afspraken Cyprus heeft gemaakt in zijn belastingverdragen met onder andere het Verenigd Koninkrijk, Noorwegen en Zwitserland.

Het Verdrag bevat de maatregelen waarvan in de BEPS-rapporten is geconcludeerd dat deze minimaal nodig zijn om verdragsmisbruik op een adequate manier te bestrijden en geschillenbeslechting te verbeteren (de zogenoemde 'minimumstandaard'). Dit betreft de titel en de preambule van het Verdrag, het opnemen van een algemene antimisbruikbepaling (artikel 26) en de toegang tot de onderlinge overlegprocedure (artikel 23). In dit verband is voorts van belang dat, conform het Nederlandse verdragsbeleid, onder meer een volledige woonstaatheffing is overeengekomen voor dividend in deelnemingsverhoudingen (artikel 10, derde lid), voor interest (artikel 11, eerste lid) en voor royalty's (artikel 12, eerste lid).

In het geheel weerspiegelt het Verdrag een resultaat dat in het licht van de over en weer naar voren gebrachte wensen als evenwichtig kan worden beschouwd en waarin op bevredigende wijze rekening is gehouden met de belangen van Nederlandse burgers en bedrijven. Voor het Nederlandse bedrijfsleven zal het Verdrag bij bestaande en nieuwe activiteiten en investeringen in Cyprus positief uitwerken, omdat de grenzen van de heffingsbevoegdheden van beide landen duidelijk zijn vastgelegd en zijn gebaseerd op de actuele OESO-standaarden. Dit leidt tot meer rechtszekerheid. Voor het geval dat toepassing van het Verdrag in bepaalde situaties toch tot dubbele heffing zou leiden voorziet het Verdrag in een procedure voor onderling overleg.

1.3 Belastingstelsel Cyprus

Cyprus kent een fiscaal stelsel met een samenstel van directe en indirecte belastingen.

De voornaamste directe belastingen voor natuurlijke personen zijn de inkomstenbelasting (*Income Tax*) met een progressief tarief met een maximum van 35% en de vermogenswinstbelasting (*Capital Gains Tax*) op bepaalde voordelen met een tarief van 20%.

De inkomstenbelasting wordt geheven over het wereldinkomen van natuurlijke personen die inwoners zijn van Cyprus. De vermogenswinstbelasting wordt van natuurlijke personen geheven over de vermogenswinsten behaald met de verkoop van onroerende zaken gelegen in Cyprus dan wel de verkoop van aandelen in zogenoemde onroerendezaaklichamen die beschikken over in Cyprus gelegen onroerende zaken.

Van niet-natuurlijke personen wordt een vennootschapsbelasting (*Corporate Income Tax Law*) geheven tegen een tarief van 12,5%. Vermogenswinsten behaald door niet-natuurlijke personen met de verkoop van onroerende zaken gelegen in Cyprus dan wel met de verkoop van aandelen in lichamen die beschikken over in Cyprus gelegen onroerende zaken (zogenoemde onroerendezaaklichamen) worden belast tegen hetzelfde tarief als geldt voor de vermogenswinstbelasting geheven van natuurlijke personen.

Lichamen die zijn gevestigd in Cyprus zijn onderworpen aan de vennootschapsbelasting voor hun wereldinkomen. Ter vermijding van dubbele belasting hanteert Cyprus een verrekeningsstelsel waarbij de verrekening voor de buitenlandse belasting niet hoger kan uitvallen dan de Cypriotische belasting die is toe te rekenen aan de desbetreffende buitenlandse inkomsten.

Cyprus kent verder een vrijstelling van de vennootschapsbelasting voor dividendinkomsten. Daarnaast kan de Cypriotische zeescheepvaartsector gebruikmaken van het tonnageregime. Aan ondernemingen in de filmindustrie kan een gedeeltelijke vrijstelling van de vennootschapsbelasting worden verleend.

De belangrijkste bronbelastingen die Cyprus kent, zijn de bronbelastingen op royalty's (5% ter zake van filmroyalty's en 10% ter zake van overige royalty's) en vergoedingen voor technische diensten (10%) en inkomsten van sporters en artiesten (10%).

Ten slotte wordt in Cyprus geen bronbelasting geheven op dividend- en rentebetalingen aan niet-inwoners.

⁸ Zie Kamerstukken II 2015/16, 25 087, nr. 112, en Kamerstukken I 2015/16, 25 087, K, waarin nader wordt ingegaan op de definitieve rapporten bij de actiepunten van het BEPS-project en Kamerstukken II 2016/17, 25 087, nr. 135, waarin nader wordt ingegaan op het MLI.

Aangezien Cyprus lid is van de Europese Unie, neemt Cyprus de heffingsbeperkingen en de antismisbruikmaatregelen in acht die kunnen voortvloeien uit de moeder-dochterrichtlijn⁹ en de rente- en royaltyrichtlijn¹⁰. In het Verdrag is geen bepaling inzake bijstand bij invordering van belastingen opgenomen; Europese regelgeving¹¹ biedt een basis voor wederzijdse bijstand bij de invordering van belasting- en bepaalde toeslagvorderingen in relatie tot Cyprus.

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 Cyprus onder de aandacht gebracht en belanghebbenden verzocht de voor hen van belang zijnde aangelegenheden kenbaar te maken. Daarop zijn echter geen reacties ontvangen.

1.6 Koninkrijkspositie

Het Verdrag zal voor wat het Koninkrijk der Nederlanden betreft gelden voor het Europese deel en voor het Caribische deel van Nederland. Wat betreft het Caribische deel van Nederland (de eilanden Bonaire, Sint Eustatius en Saba) is overeengekomen dat het Verdrag ook toepassing vindt op personen die inwoner daarvan zijn. De Caribische landen van het Koninkrijk (Aruba, Curaçao en Sint Maarten) zijn fiscaal autonoom en kunnen zelfstandig besluiten al dan niet in onderhandeling te treden met Cyprus over een belastingverdrag. Aruba, Curaçao en Sint Maarten kunnen ook de wens te kennen geven zich aan te sluiten bij het onderhavige verdrag. In verband hiermee bevat het Verdrag een bepaling op basis waarvan het verdrag kan worden uitgebreid tot de andere landen van het Koninkrijk (artikel 27).

Deze toelichtende nota is vooral geschreven vanuit het perspectief van het Europese deel van Nederland. Dit laat onverlet dat de toelichting evenzeer van belang is voor de relatie tussen Cyprus en het Caribische deel van Nederland. Daar waar nodig is ingegaan op de positie van het Caribische deel van Nederland.

1.7 Toetsschema Fiscaal Verdragsbeleid

Het Toetsschema Fiscaal Verdragsbeleid 2011 is hierna opgenomen¹². In de rechterkolom van het toetsschema 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.0
1.2.6	Bijzonder regime geheel of gedeeltelijk uitgezonderd van verdragsvoordelen in gevallen waarin het risico op verdragsmisbruik bestaat	X				II.10
1.3.5	Bronstaat verleent ook verdragsvoordelen aan in Nederland gelegen vaste inrichting die zich in dezelfde situatie bevindt als inwoners van Nederland			X		
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.4 & II.10
2.2.1/II.2	Duidelijkheid is gegeven over de verdragstoegang van en aanspraak op verdragsvoordelen door pensioen- en overheidsfondsen	X				II.4

⁹ Richtlijn 2011/96/EU van de Raad van 30 november 2011 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten, OJ L 345/8 (29 Dec. 2011).

¹⁰ Richtlijn 2003/49/EG van de Raad van 3 juni 2003 betreffende een gemeenschappelijke belastingregeling inzake uitkeringen van interest en royalty's tussen verbonden ondernemingen van verschillende staten (PbEU 2003, L 157/49).

¹¹ Uitvoeringsverordening (EU) nr. 1189/2011 tot vaststelling van nadere voorschriften voor sommige bepalingen van Richtlijn 2010/24/EU betreffende de wederzijdse bijstand inzake de invordering van schuldvorderingen die voortvloeien uit belastingen, rechten en andere maatregelen (PbEU 2011, L 302) en Verordening (EG) Nr. 987/2009 tot vaststelling van de wijze van toepassing van Verordening (EG) nr. 883/2004 betreffende de coördinatie van de socialezekerheidsstelsels (PbEU 2009, L 284).

¹² Ter uitvoering van de motie van Vliet, Kamerstukken II 2010/11, 25 087, nr. 8.



NFV 2011	Inzet	Ja	Deels	Nee	N.v.t.	Zie par.
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		
2.5	Afgezonderde Particuliere Vermogens tijdens onderhandelingen besproken en zo nodig geregeld in het verdrag			X		
	<i>Ondernemingswinsten</i>					
2.6.2	Definitie 'vaste inrichting' in overeenstemming met OESO-beginselen	X				II.5
2.6.3	Specifieke bepaling in artikel inzake 'vaste inrichting' ter behoud van heffingsrecht over winsten behaald met werkzaamheden buitengaats opgenomen	X				II.19
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.23
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			X		
	<i>Vermogensinkomsten en -winsten</i>					
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	
2.9.3	Aanmerkelijkbelangvoorbehoud opgenomen	X				II.10 II.13
2.9.3	Zo nodig: Uitbreiding aanmerkelijkbelangvoorbehoud indien verdragspartner waardeaanwinst 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	X				II.10
	<i>Arbeid</i>					
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 publiekrechtelijke pensioenen indien bronstaatheffing		X			II.16 II.17
2.11.1	Terugvaloptie: Beperkt bronheffingsrecht				X	
2.11.5	Regeling voortgezette pensioenpremieaftrek in of bij non-discriminatieartikel			X		II.22
2.12	Inkomsten sporters & artiesten vallen onder bepalingen inkomsten uit onderneming of dienstverband	X				II.5 & II.14
2.12	Risico dubbele vrijstelling sporters & artiesten geadresseerd				X	
2.13	Specifieke bepaling (hoog)leraren achterwege gelaten	X				
	<i>Voorkomingsmethodiek</i>					
2.15.1	Nederlandse voorkomingsmethodiek opgenomen	X				II.21
2.15.2	Geen tax sparing credit opgenomen	X				II.21
	<i>Administratieve samenwerking en overig</i>					
2.16.1	Verdergaande informatie-uitwisseling mogelijk dan uitwisseling op verzoek	X				II.24
2.16.2	Invoerbepaling opgenomen			X		
2.17.1	Arbitragemogelijkheid opgenomen	X				II.23
2.17.1	Arbitrage ook mogelijk in gevallen waarin definitieve gerechtelijke uitspraak is gedaan			X		II.23
2.21	Terug- en overnameclausule opgenomen in geval regeling nog niet was overeengekomen				X	
	<i>Instrumentarium voorkomen verdragsmisbruik</i>					
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	X				II.26
	<i>Ontwikkelingslanden</i>					

NFV 2011	Inzet	Ja	Deels	Nee	N.v.t.	Zie par.
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 Kamerstukken II 2010/11, 25 087, nr. 13.

Toelichting

In bovenstaand toetsschema met standaardcriteria voor het sluiten van belastingverdragen zijn de standaardcriteria opgenomen zoals geformuleerd en toegelicht in de NFV 2011. Dit schema biedt tevens uitvoering aan de motie-Van Vliet¹³ 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

In de titel en de preambule wordt tot uitdrukking gebracht dat het Verdrag ertoe strekt om dubbele belasting op inkomen te vermijden, zonder daarmee mogelijkheden te creëren voor dubbele niet-heffing of verlaagde heffing door belastingontduiking of belastingontwijking. Daarbij wordt expliciet verwezen naar treaty-shopping-constructies. Dit stemt overeen met de titel en de preambule van het OESO-modelverdrag en is in lijn met de aanbeveling uit het rapport bij actiepunt 6 van het BEPS-project met de titel '*Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*'¹⁴. 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.

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

Artikel 1 van het Verdrag 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, respectievelijk d, en het begrip 'inwoner' wordt omschreven in artikel 4 van het Verdrag.

Het tweede lid heeft betrekking op entiteiten die in de ene verdragsluitende staat volgens nationaal recht worden aangemerkt als een fiscaal zelfstandig lichaam, maar die volgens het nationale recht van de andere verdragsluitende staat als fiscaal transparant worden beschouwd. Men spreekt in dit verband wel van hybride entiteiten. Die 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 verdragsgerechtigdheid van de entiteit of van de daarin deelnemende personen, en kan leiden tot dubbele vrijstelling of dubbele belasting van inkomsten.

In paragraaf 435 van het rapport bij actiepunt 2 van het BEPS-project¹⁵ is een specifieke verdragsbepaling met betrekking tot deze problematiek opgenomen. Die bepaling heeft haar weg gevonden naar het MLI (artikel 3 daarvan) en is inmiddels ook opgenomen in artikel 1 van het op 21 november 2017 gewijzigde OESO-modelverdrag. Het tweede lid van artikel 1 van het Verdrag sluit hierbij aan, en het opnemen van deze bepaling is ook in overeenstemming met het Nederlandse verdragsbeleid op dit punt (zoals verwoord in paragraaf 2.2.6. van de reeds in punt I.0. genoemde brief van 28 oktober 2016 over het MLI).

Het tweede lid bepaalt dat als een verdragsluitende staat het door of via een hybride entiteit verkregen

¹³ Kamerstukken II 2010/11, 25 087, nr. 8 (Van Vliet, PVV).

¹⁴ OECD (2015), Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

¹⁵ OECD (2015), Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

inkomen in aanmerking neemt als inkomen van een inwoner van die staat, dit inkomen ook voor de toepassing van het Verdrag als zodanig moet worden behandeld. De bepaling voorkomt daarmee dat de inwoner van de ene verdragsluitende staat geen aanspraak zou kunnen maken op de verdragsvoordelen met betrekking tot dat inkomen omdat de andere verdragsluitende staat (de bronstaat) dat inkomen, volgens de eigen kwalificatie van de hybride entiteit, aan een andere persoon zou toerekenen. Aan de andere kant stelt de bepaling ook buiten twijfel dat er geen verdragsvoordelen worden verleend voor inkomsten die bij geen van de verdragsluitende staten in aanmerking worden genomen als inkomen van een inwoner.

Volgens het derde lid heeft het bepaalde in het tweede lid niet tot gevolg dat een verdragsluitende staat wordt beperkt in het belasten van zijn eigen inwoners. Dit ziet bijvoorbeeld op de situatie dat de hybride entiteit als inwoner belastingplichtig is in de verdragsluitende staat waar het inkomen van die entiteit opkomt. Vanuit deze staat bezien is dan sprake van een zuiver binnenlandse situatie. In dat geval hoeft de verdragsluitende staat waar het inkomen opkomt het Verdrag niet toe te passen. Op deze manier wordt voorkomen dat de heffingsrechten van een verdragsluitende staat beperkt zouden worden voor inkomen van een eigen inwoner (niet-transparante entiteit) omdat de andere verdragsluitende staat deze entiteit als transparant aanmerkt (en inkomen bij de achterliggende partners/deelnemers in aanmerking neemt).

Wat betreft de kwalificatie van hybride entiteiten door Nederland wordt verwezen naar het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 11 december 2009, nr. CPP 2009/519M (*Stcrt.* 2009, 19749). Daarin zijn criteria opgenomen voor, kort gezegd, de kwalificatie van buitenlandse samenwerkingsverbanden voor de toepassing van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, de Wet inkomstenbelasting 2001 en de Wet op de dividendbelasting 1965.

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

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

Het derde lid bevat een opsomming van de huidige Nederlandse en Cypriotische belastingen waarop de bepalingen van het Verdrag van toepassing zijn. Voor Nederland zijn zowel de (van natuurlijke personen en van lichamen geheven) belastingen naar het inkomen opgenomen die van toepassing zijn in het Europese deel van Nederland als de belastingen naar het inkomen die worden geheven in het Caribische deel van Nederland.

Het vierde lid bepaalt dat het Verdrag ook van toepassing is op alle gelijke of in wezen gelijksoortige belastingen die na de datum van ondertekening van het Verdrag naast of in de plaats van de in het 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 van het Verdrag)

Artikel 3 van het Verdrag 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, met betrekking tot Nederland, of de Republiek Cyprus (Cyprus) verstaan. In het eerste lid, onderdelen b en c, worden vervolgens de begrippen 'Nederland' en 'Cyprus' voor de toepassing van het Verdrag gedefinieerd. Voor de uitdrukking 'Nederland' is van belang dat daaronder zowel het Europese deel als het Caribische deel van Nederland wordt verstaan.

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

In onderdeel h wordt het begrip 'internationaal verkeer' omschreven als alle vervoer met een schip of luchtvaartuig, geëxploiteerd door een onderneming met de feitelijke leiding in een van de verdragsluitende staten, behalve wanneer het schip of luchtvaartuig uitsluitend wordt geëxploiteerd tussen plaatsen die in de andere verdragsluitende staat zijn gelegen. Deze bepaling hangt samen met artikel 8 (Internationale zee- en luchtvaart) en artikel 14 (Inkomsten uit dienstbetrekking) van het Verdrag (zie de paragrafen II.8 en II.14 van deze toelichtende nota). Ingevolge artikel 8 van het Verdrag worden de heffingsrechten over winsten uit internationale lucht- en zeevaartactiviteiten toebedeeld aan de verdragsluitende staat waarin de feitelijke leiding van de onderneming is gelegen.

Aangezien voor de uitdrukking 'erkend pensioenfonds' van een verdragsluitende staat in onderdeel l wordt aangesloten bij het OESO-modelverdrag, is niet vereist dat een dergelijk pensioenfonds moet zijn vrijgesteld voor de vennootschapsbelasting. Op verzoek van Nederland is dit vereiste wel opgenomen in artikel 10, derde lid, onderdeel b, van het Verdrag zodat voor de toepassing van de vrijstelling van bronbelasting op dividenden de uiteindelijk gerechtigde tot die inkomsten een erkend pensioenfonds moet zijn dat is vrijgesteld voor de vennootschapsbelasting.

Het tweede lid 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. Daarbij gaat de betekenis in de belastingwetgeving van een verdragsluitende staat voor op de betekenis in andere wetgeving.

II.4 Inwoner (artikel 4 van het Verdrag en artikel 1 van het Protocol)

Artikel 4 van het Verdrag bevat bepalingen ter invulling van het begrip inwoner. Hiervoor is aangesloten bij artikel 4 van het OESO-modelverdrag.

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 en onderdelen daarvan aanspraak kunnen maken op de voordelen van het Verdrag (ondanks dat zij in beginsel niet zijn onderworpen aan de belastingheffing) zijn zij uitdrukkelijk aangemerkt als inwoner voor de toepassing van het Verdrag. Ook erkende pensioenfondsen (in de zin van artikel 3, eerste lid, onderdeel I, van het Verdrag) zijn uitdrukkelijk aangemerkt als inwoner voor de toepassing van het Verdrag. Gelet op het arrest van de Hoge Raad van 4 december 2009, ECLI:NL:PHR:2009:BI7301, vloeit hieruit voort dat andere van belastingheffing naar het inkomen vrijgestelde personen niet als verdragsinwoner worden aangemerkt. Dit betekent ook dat, onder andere, de vrijgestelde beleggingsinstelling in de zin van artikel 6a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna: Wet Vpb 1969) niet in aanmerking komt voor de verdragsvoordelen, hetgeen in lijn is met het verdragsbeleid zoals verwoord in onderdeel 2.2.1 van de NFV 2011 en met de motie-Omtzigt/Van Vliet.¹⁶ Voor de goede orde wordt nog opgemerkt dat de fiscale beleggingsinstelling in de zin van artikel 28 Wet Vpb 1969 wél als inwoner voor de toepassing van het Verdrag wordt aangemerkt (deze is immers niet van belastingheffing naar het inkomen vrijgesteld), hetgeen ook blijkt uit artikel 2, derde lid, van het Protocol. De tweede zin van het eerste lid maakt duidelijk dat een persoon geen inwoner van een verdragsluitende staat is, wanneer hij in die staat slechts belastingplichtig is voor inkomen verkregen uit bronnen in die staat.

Het tweede lid bevat regels om de woonstaat van een natuurlijke persoon voor de toepassing van het Verdrag vast te stellen in het geval dat deze persoon volgens de nationale wetgevingen van beide verdragsluitende staten wordt aangemerkt als inwoner. Aangesloten wordt achtereenvolgens bij de beschikbaarheid van een duurzaam tehuis, het middelpunt van de levensbelangen, het gewoonlijke 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 een persoon uitsluitend inwoner is voor de toepassing van het Verdrag.

Het derde lid bevat de zogenoemde '*corporate tiebreaker*' voor situaties waarin een lichaam op grond van de bepalingen van het eerste lid als inwoner van beide verdragsluitende staten wordt beschouwd. Met deze bepaling wordt beoogd 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, behalve de voordelen van de artikelen zoals door de bevoegde autoriteiten in onderlinge overeenstemming kan worden bepaald.

Op verzoek van Cyprus is in artikel 1 van het Protocol nader uitgewerkt op basis van welke criteria de bevoegde autoriteiten van Nederland en Cyprus de woonplaats van een persoon (zijnde een lichaam) voor de toepassing van het Verdrag zullen vaststellen. Deze criteria zijn in overeenstemming met het commentaar op artikel 4 van het OESO-modelverdrag en betreffen daarmee slechts een verduidelijking.

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

Artikel 5 van het Verdrag definieert het begrip 'vaste inrichting'. Dit begrip is vooral van belang voor de verdeling van heffingsrechten over ondernemingswinsten volgens artikel 7 van het Verdrag. Dit artikel is gebaseerd op artikel 5 van het OESO-modelverdrag.

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.

¹⁶ Kamerstukken II 2010/11, 25 087, nr. 13.

Het tweede lid bepaalt vervolgens dat de uitdrukking ‘vaste inrichting’ in het bijzonder omvat een plaats waar leiding wordt gegeven, een filiaal, een kantoor, een fabriek, een werkplaats, een mijn, een olie- of gasbron, een groeve of enige andere plaats waar natuurlijke rijkdommen worden gewonnen. Ingevolge het derde lid vormt een plaats van uitvoering van een bouwwerk of van constructie- of installatiewerkzaamheden alleen dan een vaste inrichting als deze werkzaamheden langer duren dan twaalf maanden.

In het vierde lid is overeenkomstig paragraaf 52 van het commentaar op artikel 5 van het OESO-modelverdrag opgenomen dat voor de vaststelling of is voldaan aan de termijn voor het constateren van een vaste inrichting bij bouwwerk- of constructiewerkzaamheden in de zin van het derde lid de samenhangende activiteiten van nauw verbonden ondernemingen bij elkaar worden geteld. Met deze bepaling wordt beoogd te voorkomen dat de aanwezigheid van een vaste inrichting bij bouwwerk- of constructiewerkzaamheden in de zin van het derde lid kan worden ontgaan door activiteiten te verdelen over verschillende verbonden ondernemingen.

Het vijfde lid omschrijft een aantal situaties waarin geen vaste inrichting aanwezig wordt geacht. Het gemeenschappelijke kenmerk van deze situaties is dat het gaat om het aanhouden of gebruiken van een vaste bedrijfsinrichting voor uitsluitend activiteiten van voorbereidende aard of met een ondersteunend karakter. In overeenstemming met het OESO-modelverdrag is het voorbereidende en ondersteunende karakter voor al deze activiteiten als expliciete eis vastgelegd.

Het zesde lid waarborgt in overeenstemming met het OESO-modelverdrag dat de uitzonderingen van het vijfde lid niet op kunstmatige wijze kunnen worden opgezocht. Volgens onderdeel a gelden de uitzonderingen van het vijfde lid niet voor de desbetreffende activiteiten van een onderneming als die onderneming, of een daarmee nauw verbonden onderneming, in dezelfde staat samenhangende activiteiten uitoefent waarvoor een vaste inrichting aanwezig wordt geacht. Volgens onderdeel b gelden de uitzonderingen van het vijfde lid voorts niet als de desbetreffende samenhangende activiteiten van een onderneming en een daarmee nauw verbonden onderneming tezamen genomen niet van voorbereidende aard of ondersteunend van karakter zijn.

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

Gelet op het voorbehoud dat Nederland heeft gemaakt bij artikel XII van het MLI¹⁷ is hierbij van belang dat de bepaling in het Verdrag over de aan vaste inrichtingen toe te rekenen winst (artikel 7 van het Verdrag) in lijn is met de actuele bepaling van het OESO-modelverdrag en dat in artikel 23, vijfde lid, van het Verdrag een regeling is opgenomen inzake verplichte en bindende arbitrage als sluitstuk van de onderlinge overlegprocedure (zie verder de toelichting op de artikelen 23 en 28 van het Verdrag). Het achtste lid geeft aan wanneer een persoon die handelt voor een onderneming niet als vaste inrichting moet worden aangemerkt. Daarbij wordt meer duiding gegeven aan het onafhankelijke karakter van de vertegenwoordiger die voor de onderneming handelt in de normale uitoefening van zijn bedrijf.

In het negende lid wordt omschreven wanneer een persoon voor de toepassing van artikel 5 nauw verbonden is met een onderneming. Dit is van belang voor de bepalingen van het zesde en van het achtste lid. Een persoon wordt geacht nauw te zijn verbonden met een onderneming indien die persoon, gebaseerd op alle feiten en omstandigheden, controle heeft over de onderneming of omgekeerd, of dat beiden onder controle staan van dezelfde personen of ondernemingen. Een persoon wordt in ieder geval aangemerkt als nauw verbonden met een onderneming als:

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

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

¹⁷ Artikel 3 van het gewijzigd voorstel van rijkswet Goedkeuring van het op 24 november 2016 te Parijs tot stand gekomen Multilateraal Verdrag ter implementatie van aan belastingverdragen gerelateerde maatregelen ter voorkoming van grondslaguittholling en winstverschuiving (Trb. 2017, 86, en Trb. 2017, 194), Kamerstukken II 2018/19, 34 853 (R 2096), A.

die andere staat door middel van een vaste inrichting of anderszins zakendoet, niet meebrengt dat een van deze lichamen een vaste inrichting vormt van het andere lichaam.

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

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

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

Volgens 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. Het tweede lid bepaalt verder dat de uitdrukking in ieder geval omvat zaken die bij de onroerende zaken behoren, levende en dode have van landbouw- en bosbedrijven, rechten waarop de bepalingen van het privaatrecht betreffende de grondeigendom van toepassing zijn, vruchtgebruik van onroerende zaken en rechten op variabele of vaste vergoedingen ter zake van de exploitatie of het recht tot de exploitatie van minerale aardlagen, bronnen en andere natuurlijke rijkdommen. Schepen en luchtvaartuigen worden daarentegen uitdrukkelijk niet beschouwd als onroerende zaken.

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

Ingevolge het vierde 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 van het Verdrag)

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

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

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

In het derde lid is vastgelegd dat ingeval een van de verdragsluitende staten – in overeenstemming met het tweede lid – een winstcorrectie aanbrengt ter zake van aan een vaste inrichting toe te rekenen winst, de andere verdragsluitende staat, ter vermijding van dubbele belasting, een passende correctie aanbrengt.

In het vierde lid is bepaald dat als winsten van een vaste inrichting ook onder een andere bepaling van het Verdrag vallen, die andere bepaling voorgaat. Te denken valt aan de toepassing van artikel 10 (dividenden) ter zake van dividenden die een onderneming van een verdragsluitende staat verkrijgt uit de andere verdragsluitende staat.

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

Artikel 8 van het Verdrag bevat bepalingen voor de verdeling van heffingsrechten over winst verkregen uit de exploitatie van schepen en luchtvaartuigen in het internationale verkeer.

Het eerste lid kent het heffingsrecht over winst verkregen uit de exploitatie van schepen en luchtvaartuigen in het internationale verkeer toe aan de verdragsluitende staat waarin de feitelijke leiding van de (zee- of luchtvaart)onderneming zich bevindt. Hierbij is op verzoek van Cyprus aangesloten bij de tekst van het vorige OESO-modelverdrag van 15 juli 2014. Sinds de update van 2017 wordt in het OESO-modelverdrag het heffingsrecht over winst verkregen uit de exploitatie van schepen en luchtvaartuigen in het internationale verkeer toegekend aan het land waarvan de onderneming die deze activiteit ontplooit inwoner is.

Ingevolge het tweede lid geldt het eerste lid ook voor winst verkregen uit de exploitatie van schepen en luchtvaartuigen in het internationale verkeer door middel van participatie in een poolovereenkomst of deelname in een gemeenschappelijke onderneming of internationaal opererend agentschap.

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

Artikel 9 van het Verdrag bevat het zogenoemde arm's-length-beginsel voor grensoverschrijdende transacties tussen gelieerde ondernemingen en komt nagenoeg geheel overeen met artikel 9 van het OESO-modelverdrag. Het arm's-length-beginsel houdt in dat transacties tussen gelieerde ondernemingen dienen te geschieden tegen dezelfde voorwaarden als transacties die onder dezelfde omstandigheden zouden zijn aangegaan tussen niet-gelieerde ondernemingen. 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 richtsnoeren vormen een uitwerking van het arm's-length-beginsel dat is neergelegd in artikel 9 van het OESO-modelverdrag en dat nader wordt toegelicht in het commentaar op dat artikel. 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 worden belast. Op verzoek van Nederland is, overeenkomstig Nederlands verdragsbeleid en in afwijking van de tekst van artikel 9 van het OESO-modelverdrag, in de tweede zin, 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 dienstverleningsovereenkomsten, overeengekomen kostenverdeling te toetsen aan het arm's-length-beginsel. In het geval dat een winstcorrectie door de ene verdragsluitende staat, in de zin van het eerste lid, met betrekking tot een transactie tussen gelieerde ondernemingen, leidt tot belastingheffing, regelt het tweede lid dat de andere verdragsluitende staat in beginsel op passende wijze het bedrag aan belasting dat aldaar over in die winstcorrectie begrepen voordelen is geheven, zal herzien.

II.10 Dividenden (artikel 10 van het Verdrag en de artikelen 2 en 3 van het Protocol)

Artikel 10 van het Verdrag betreft de verdeling van heffingsrechten over dividenden en is in hoofdzaak gebaseerd op artikel 10 van het OESO-modelverdrag. Op een aantal onderdelen wijkt de onderhavige bepaling daarvan af. Dit betreft in het bijzonder het derde en achtste lid.

Ingevolge het eerste lid mogen dividenden die worden betaald door een lichaam dat inwoner is van één van beide verdragsluitende staten aan een inwoner van de andere verdragsluitende staat, in die andere 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 15% van het brutodividend mits de inwoner van de andere verdragsluitende staat die het dividend ontvangt de uiteindelijk gerechtigde tot het dividend is. Dit sluit aan bij het Nederlandse verdragsbeleid zoals beschreven in onderdeel 2.7.2 van de NFV 2011.

Op grond van het derde lid heeft de bronstaat geen heffingsrecht als het lichaam dat de uiteindelijk gerechtigde tot de dividenden is, inwoner is van de andere staat en minimaal 5% van het aandelenkapitaal in het dividenduitkerende lichaam bezit (onderdeel a) of een erkend pensioenfonds is dat is vrijgesteld voor de vennootschapsbelasting (onderdeel b). Beide onderdelen sluiten aan bij het Nederlandse verdragsbeleid, zoals beschreven in onderdeel 2.7.1 van de NFV 2011. In onderdeel a is een aanvullende voorwaarde opgenomen die ook volgt uit het OESO-modelverdrag: voor de vrijstelling van bronbelasting moet ten minste 365 dagen aan het vereiste bezitspercentage van 5% worden voldaan ('minimumbezitsperiode'). Daarbij is het van belang dat ook dagen na een dividendbetaling meetellen. Hierdoor kunnen de verdragsvoordelen ook achteraf beschikbaar komen als na de dividendbetaling wordt voldaan aan de minimumbezitsperiode. Met betrekking tot het vereiste bezitspercentage voor deelnemingsdividenden is aangesloten bij de bezitspercentage van 5% zoals dat geldt voor de inhoudingsvrijstelling in de Nederlandse dividendbelasting. In onderdeel b is in lijn met het Nederlandse verdragsbeleid een vrijstelling opgenomen voor dividenden betaald aan erkende pensioenfondsen die zijn vrijgesteld voor de vennootschapsbelasting.

Op verzoek van Nederland is in artikel 2, eerste lid, van het Protocol geregeld dat het Verdrag er niet aan in de weg staat dat Nederland belasting kan heffen over de inkomsten in verband met een belang in een vrijgestelde beleggingsinstelling (hierna: VBI) in de zin van artikel 6a Wet Vpb 1969. Nederland mag echter niet meer heffen dan 15% over de bruto-inkomsten van die VBI indien de uiteindelijk gerechtigde tot die inkomsten een inwoner is van Cyprus. Dit is in lijn met onderdeel 2.2.1. van de NFV 2011 en hiermee is tevens uitvoering gegeven aan de motie-Omtzigt/Van Vliet.¹⁸

Ingevolge artikel 2, tweede lid, van het Protocol laten de bepalingen van het tweede en derde lid van artikel 10 van het Verdrag de opbrengstbelasting die wordt geheven in het Caribische deel van Nederland onverlet.

Artikel 2, derde lid, van het Protocol bepaalt dat artikel 10, derde lid, van het Verdrag niet van toepassing is op dividenden betaald aan of ontvangen door een fiscale beleggingsinstelling (hierna: FBI) in de zin van artikel 28 Wet Vpb 1969. Dit betekent dat artikel 10, derde lid, niet van toepassing is

¹⁸ Kamerstukken II 2010/11, 25 087, nr. 13.

op een FBI. Op grond van artikel 10, derde lid, wordt over dividenden die worden betaald in deelnemingsverhoudingen geen bronbelasting geheven. Dit sluit aan bij het Nederlandse uitgangspunt om in deelnemingsverhoudingen (economische) dubbele belasting op vennootschapsniveau te voorkomen. Daarbij gaat het om dividenden die in concernverband worden betaald en niet om dividenden in de beleggingsfeer (portfoliodividenden). Om die reden komt (volgens artikel 13, achtste lid, Wet Vpb 1969) een FBI niet in aanmerking voor de toepassing van de deelnemingsvrijstelling. De deelnemingsvrijstelling is ingevolge artikel 13, negende lid, Wet Vpb 1969 ook niet van toepassing op een in een FBI gehouden belang. Het uitzonderen van door een FBI betaalde of ontvangen dividenden van de in artikel 10, derde lid, opgenomen vrijstelling van bronheffing over deelnemingsdividenden sluit hierbij aan. Dit sluit ook aan bij een aanbeveling op dit punt zoals opgenomen in het reeds genoemde rapport bij actiepunt 6 van het BEPS-project (pagina's 70 en 71).

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

De in het vijfde lid opgenomen definitie van de term 'dividenden' komt overeen met de definitie in het OESO-modelverdrag. In artikel 3 van het Protocol is bepaald dat inkomsten die worden genoten uit de inkoop van aandelen of de (gedeeltelijke) liquidatie van een vennootschap, voor de toepassing van het Verdrag wat betreft Nederland 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 zesde lid zijn de bepalingen van het eerste, tweede, derde en achtste lid niet van toepassing op dividenden betaald op rechten die behoren tot het vermogen van een vaste inrichting van de uiteindelijk gerechtigde tot de dividenden, wanneer die vaste inrichting is gelegen in de verdragsluitende staat waarvan het lichaam dat de dividenden betaalt inwoner is. In dat geval zijn de bepalingen van artikel 7 van toepassing.

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

In het achtste lid is op verzoek van Nederland een bepaling opgenomen voor dividenden die worden ontvangen door geëmigreerde natuurlijke personen uit hoofde van een aanmerkelijk belang in een lichaam dat volgens de nationale wetgeving van de voormalige woonstaat van de geëmigreerde natuurlijke persoon inwoner is van die staat. 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 uit aanmerkelijk belang die de belichaming vormen van de winstreserves (van het lichaam waarin het aanmerkelijk belang wordt gehouden) ter zake waarvan bij emigratie een conserverende aanslag is opgelegd (de zogenoemde 'aanmerkelijkbelangclaim'). Op basis van deze, overigens wederkerig geformuleerde, bepaling mag Nederland bij uitkering van een aanmerkelijkbelangdividend tot het bedrag dat openstaat op de conserverende aanslag het nationale tarief voor inkomen uit aanmerkelijk belang (25%) toepassen, in plaats van het verdragstarief voor portfoliodividend van 15%.

II.11 Interest (artikel 11 van het Verdrag)

Artikel 11 van het Verdrag betreft de verdeling van heffingsrechten over interest. Het artikel sluit tekstueel aan bij artikel 11 van het OESO-modelverdrag, maar kent inhoudelijk een verschil omdat Nederland en Cyprus uitsluitende woonstaatheffing zijn overeengekomen. Nederland heft in de basis geen bronbelasting over interest en streeft als hoofdregel naar uitsluitende woonstaatheffing voor interest, zoals beschreven in onderdeel 2.8.1 van de NFV 2011. Uit het eerste lid volgt de uitsluitende woonstaatheffing.

Het tweede lid bevat de definitie van de uitdrukking 'interest'. Deze definitie komt overeen met de definitie van die uitdrukking in het OESO-modelverdrag.

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

Ingevolge het vierde 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. Daarnaast legt dit lid vast dat het eventuele bovenmatige gedeelte van die interest in het voorkomende geval belastbaar is 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 van het Verdrag)

Artikel 12 van het Verdrag betreft de verdeling van heffingsrechten over royalty's. Evenals voor interest zijn de verdragsluitende staten voor royalty's een uitsluitende woonstaatheffing overeengeko-

men. Dat stemt overeen met het OESO-modelverdrag. Ook voor het overige sluit het artikel aan bij artikel 12 van het OESO-modelverdrag.

Ingevolge het eerste lid mogen royalty's afkomstig uit één van de verdragsluitende staten en betaald aan een inwoner van de andere verdragsluitende staat, indien deze inwoner uiteindelijke gerechtigde tot de royalty's is, uitsluitend in die andere staat worden belast.

Het tweede lid bevat een OESO-conforme definitie van het begrip 'royalty's'.

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

Vervolgens bepaalt het vierde lid dat de bepalingen van artikel 12 slechts van toepassing zijn voor zover de betaalde royalty's overeenkomen met de royalty's die tussen onafhankelijke partijen overeengekomen zouden zijn. Het eventueel bovenmatige gedeelte van de royalty's is belastbaar overeenkomstig de nationale wetgeving van elk van de verdragsluitende staten, rekening houdende met de overige bepalingen van het Verdrag.

II.13 Vermogenswinsten (artikel 13 van het Verdrag)

Artikel 13 van het Verdrag heeft betrekking op de verdeling van heffingsrechten over vermogenswinsten. Het artikel bevat twee verschillen ten opzichte van artikel 13 van het OESO-modelverdrag.

Conform het Nederlandse verdragsbeleid dat is beschreven in onderdeel 2.9.2 van de NFV 2011 zijn in het vierde lid beperkingen opgenomen bij de bronstaatheffing over vermogenswinsten ter zake van aandelen die hun waarde aan onroerende zaken ontleen. Voorts bevat het vijfde lid in aansluiting op artikel 10, achtste lid, van het Verdrag, een bepaling over vermogenswinsten behaald door geëmi-greerde aanmerkelijkbelanghouders conform het Nederlandse verdragsbeleid dat is toegelicht in de onderdelen 2.9.3 en 2.9.4 van de NFV 2011.

Het eerste lid wijst het heffingsrecht over de voordelen die een inwoner van een verdragsluitende staat heeft behaald met de vervreemding van een onroerende zaak die is gelegen in de andere verdragsluitende staat, toe aan die andere staat. Voor het begrip 'onroerende zaak' is aangesloten bij de omschrijving daarvan in artikel 6.

In het tweede lid is, in aansluiting op 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 waarin de vaste inrichting is gelegen.

Ingevolge het derde lid zijn, in lijn met artikel 8 (Internationale zee- en luchtvaart), de voordelen uit de vervreemding van schepen en luchtvaartuigen die in het internationale verkeer worden geëxploiteerd, en roerende zaken die bij die exploitatie worden gebruikt, uitsluitend belastbaar in de verdragsluitende staat waarin de feitelijke leiding van de desbetreffende zee- of luchtvaartonderneming is gelegen.

Het vierde lid bevat, op verzoek van Cyprus en in aansluiting op artikel 13, vierde lid, van het OESO-modelverdrag, een bronstaatheffing over vermogenswinsten behaald met de vervreemding van aandelen of daarmee vergelijkbare belangen¹⁹ in zogenoemde onroerendezaaklichamen (die beschikken over in een verdragsluitende staat gelegen onroerende zaken – de 'situsstaat'). In 2003 werd het huidige vierde lid in artikel 13 van het OESO-modelverdrag opgenomen om te voorkomen dat de toewijzing van de heffingsrechten over vermogenswinsten behaald met de vervreemding van een onroerende zaak aan de situsstaat (het eerste lid) kon worden ontweken door onroerende zaken in te brengen in een lichaam en in plaats van een onroerende zaak de aandelen in het lichaam te vervreemden. In dat geval zou, conform artikel 13, vijfde lid, van het OESO-modelverdrag, de belastingheffing toekomen aan de woonstaat van de vervreemder van de aandelen. Zoals verwoord in onderdeel 2.9.2 van de NFV 2011 is de inzet van Nederland uitsluitende woonstaatheffing overeen te komen over vermogenswinsten behaald met de vervreemding van aandelen. Desalniettemin is Nederland in het kader van een totaalcompromis met Cyprus akkoord gegaan met een bronstaatheffing over vermogenswinsten behaald met vervreemding van aandelen in een onroerendezaaklichaam, maar heeft daarbij voorwaarden en uitzonderingen bedongen om de proportionaliteit van deze antimisbruikbepaling te verbeteren.

Vermogenswinsten behaald met vervreemding van aandelen in onroerendezaaklichamen zijn op grond van het vierde lid ter heffing toegewezen aan de situsstaat indien meer dan 50% van de waarde van de aandelen in het lichaam, direct of indirect, is ontleend aan in de situsstaat gelegen onroerende zaken. Daarbij zijn de vermogenswinsten echter uitsluitend belastbaar in de woonstaat van de vervreemder indien;

- de aandelen genoteerd zijn aan een erkende effectenbeurs (onderdeel i);
- sprake is van een bedrijfsreorganisatie, fusie, splitsing of vergelijkbare transactie (onderdeel ii);

¹⁹ In het vervolg wordt ten behoeve van de leesbaarheid uitgegaan van een situatie waarin aandelen worden gehouden.

- sprake is van onroerende zaken waarin een onderneming van dat lichaam wordt gedreven (onderdeel iii);
- de vervreemder, voor de eerste vervreemding van aandelen, direct of indirect, zelfstandig of samen met gelieerde partijen, minder dan 25% van de aandelen in het onroerendezaaklichaam bezat (onderdeel iv); of
- de vervreemder een erkend pensioenfonds is (onderdeel v).

In het vierde lid is verder aangesloten bij één van de in het rapport bij BEPS-actiepunt 6 voorgestelde wijzigingen die haar weg heeft gevonden naar artikel 13, vierde lid, van het OESO-modelverdrag en waarmee wordt geregeld dat de bepaling ook ziet op de vervreemding van met aandelen vergelijkbare belangen, zoals belangen in een partnership of trust. Met deze wijziging wordt beoogd te voorkomen dat bepaalde entiteiten buiten de werkingssfeer van artikel 13, vierde lid, vallen omdat zij geen aandelen uitgeven.

Het vijfde lid bepaalt, conform het Nederlandse verdragsbeleid zoals toegelicht in de onderdelen 2.9.3 en 2.9.4 van de NFV 2011, dat de voormalige woonstaat van een geëmigreerde natuurlijke persoon gerechtigd is belasting te heffen over de tot het moment van emigratie aangegroeide meerwaarde van door die persoon gehouden aandelen, winstbewijzen, koopopties, vruchtgebruik en schuldvorderingen. Daarnaast regelt de bepaling dat de nieuwe woonstaat de tot het moment van emigratie aangegroeide meerwaarde niet in de belastingheffing betreft. De bepaling is wederkerig geformuleerd en geldt derhalve zowel voor Nederland als voor Cyprus. Wat Nederland betreft, ziet deze bepaling op de belasting die wordt geheven bij emigratie van een aanmerkelijkbelanghouder in de vorm van een conserverende aanslag.

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

II.14 Inkomsten uit dienstbetrekking (artikel 14 van het Verdrag)

Artikel 14 van het Verdrag betreft de verdeling van heffingsrechten over inkomsten uit dienstbetrekking (niet-zelfstandige arbeid). Behoudens het derde lid stemt dit artikel geheel overeen met artikel 15 van het OESO-modelverdrag.

Volgens het eerste lid mag de verdragsluitende staat waarin de niet-zelfstandige werkzaamheden worden verricht (de 'werkstaat') over de inkomsten belasting heffen.

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 betrokken belastingjaar;
- b. de beloning wordt betaald door of namens een werkgever die geen inwoner is van de werkstaat; en
- c. de beloning komt niet ten laste van een vaste inrichting van de werkgever in de werkstaat.

Als aan één of meer van deze drie voorwaarden niet wordt voldaan, mag de werkstaat volgens de regels van het eerste lid belasting heffen over 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.

Op grond van het derde lid is een beloning van werknemers, verkregen ter zake van een dienstbetrekking uitgeoefend aan boord van een schip of luchtvaartuig dat in het internationale verkeer wordt geëxploiteerd, uitsluitend belastbaar in de verdragsluitende staat waarin de feitelijke leiding van de onderneming is gelegen. Dit is in lijn met het bepaalde in artikel 8.

II.15 Directeursbeloningen (artikel 15 van het Verdrag)

Artikel 15 van het Verdrag – inzake directeursbeloningen – is gebaseerd op artikel 16 van het OESO-modelverdrag en is in overeenstemming met de bepaling die Nederland hiervoor in belastingverdragen pleegt overeen 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 uitdrukking 'andere beloningen' gehanteerd in plaats van 'vergelijkbare betalingen'. Hiermee wordt buiten twijfel gesteld dat ook vergoedingen in natura en aandelenopties onder deze bepaling vallen.

Volgens het tweede lid, dat op verzoek van Nederland is opgenomen en dat eveneens afwijkt van het OESO-modelverdrag, vallen onder de uitdrukking 'lid van de raad van beheer' personen die belast zijn met het dagelijkse 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 van het Verdrag)

Artikel 16 van het Verdrag ziet op het heffingsrecht over pensioenen, lijfrenten en socialezekerheidsuitkeringen. In lijn met onderdeel 2.11.1 van de NFV 2011 heeft Nederland ingezet op een uitsluitende bronstaatheffing voor pensioenen, lijfrenten en socialezekerheidsuitkeringen (hierna: 'pensioenen'). Voor Cyprus was het een brug te ver om akkoord te gaan met uitsluitende bronstaatheffing voor pensioenen, maar Cyprus heeft uiteindelijk ingestemd met een gedeeltelijke bronstaatheffing. In artikel 16 komen de verschillende uitgangspunten van Nederland en Cyprus duidelijk naar voren. In het eerste lid wordt in zijn algemeenheid uitgegaan van een uitsluitende woonstaatheffing voor pensioenen, maar in het tweede lid wordt hier een uitzondering op gemaakt met een bronstaatheffing voor pensioenen met inachtneming van een drempel.

Het eerste lid wijst het heffingsrecht over pensioenen, behoudens de pensioenen die onder de reikwijdte van artikel 17, tweede lid, vallen (overheidspensioenen), die afkomstig zijn uit een verdragsluitende staat (de bronstaat) en die worden betaald aan een inwoner van de andere verdragsluitende staat in beginsel uitsluitend toe aan die andere staat (de woonstaat).

Volgens het tweede lid mogen die pensioenen ook in de bronstaat worden belast indien het gezamenlijke brutobedrag van de door een persoon ontvangen pensioenen in het desbetreffende belastingjaar meer bedraagt dan € 15.000. Bij de vaststelling of aan deze drempel is voldaan, worden ook pensioenen die zijn opgebouwd in het kader van een bij de overheid vervulde dienstbetrekking (overheidsfuncties) en die ter belastingheffing zijn toegewezen aan de "kasstaat" (daarop ziet artikel 17) meegeteld. Hiermee wordt voorkomen dat personen die gedurende hun werkzame leven alleen in de private sector hebben gewerkt en daar pensioen hebben opgebouwd anders zouden worden behandeld dan mensen die zowel in de private als de publieke sector werkzaam zijn geweest en in beide sectoren pensioen hebben opgebouwd.

Het derde lid bevat de definitie van de uitdrukking 'lijfrente', namelijk: een vaste som, periodiek betaalbaar op vaste tijdstippen, hetzij gedurende het leven, hetzij gedurende een vastgesteld of voor vaststelling vatbaar tijdvak, ingevolge een verbintenis tot het doen van betalingen, welke tegenover een voldoende en volledige tegenprestatie in geld of geldswaarde staat.

Het vierde lid regelt wanneer een verdragsluitende staat kan worden aangemerkt als de bronstaat van een pensioen, andere soortgelijke beloningen en 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 buiten twijfel gesteld 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.

Ingevolge het vijfde lid zijn de bepalingen van artikel 16 ook van toepassing op afkoopsommen van pensioenen, andere soortgelijke beloningen en lijfrenten. Dit lid is op verzoek van Nederland opgenomen omdat Nederland fiscaal gedreven emigratie naar een staat met een gunstig fiscaal regime voor pensioenafkoop wenst tegen te gaan.

II.17 Overheidsfuncties (artikel 17 van het Verdrag)

Artikel 17 van het Verdrag 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 gebaseerd op artikel 19 van het OESO-modelverdrag. Volgens het eerste lid, onderdeel a, mogen salarissen, lonen en andere soortgelijke beloningen 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 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.

Ingevolge het tweede lid, onderdeel a, mogen overheidspensioenen en andere soortgelijke beloningen worden belast in de staat die het pensioen betaalt of het fonds, waaruit het pensioen wordt betaald, in leven heeft geroepen. Volgens het tweede lid, onderdeel b, komt het heffingsrecht over deze overheidspensioenen en andere soortgelijke beloningen, echter uitsluitend toe aan de woonstaat van de pensioengenietster 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) is dan van toepassing.

II.18 Studenten (artikel 18 van het Verdrag)

Artikel 18 van het Verdrag ziet op vergoedingen aan studenten en stagiairs (hierna: studenten) voor hun onderhoud, studie of opleiding. Indien een student een opleiding volgt in de ene verdragsluitende staat en inwoner is (of direct voor zijn vertrek naar de eerstgenoemde staat inwoner was) van de andere verdragsluitende staat, dan mag de eerstgenoemde staat de vergoedingen die de student ontvangt voor zijn onderhoud, studie of opleiding niet belasten als deze vergoedingen afkomstig zijn uit bronnen buiten die staat. De bepaling komt overeen met artikel 20 van het OESO-modelverdrag.

II.19 Werkzaamheden buitengaats (artikel 19 van het Verdrag)

Artikel 19 van het Verdrag bevat specifieke bepalingen, overeenkomstig het in onderdeel 2.6.3 van de NFV 2011 uiteengezette beleid, die betrekking hebben op werkzaamheden die verband houden met de opsporing en winning van natuurlijke rijkdommen binnen de territoriale wateren en de exclusieve economische zone (werkzaamheden buitengaats). Artikel 19 heeft betrekking op de ondernemingsactiviteiten, werkzaamheden verricht in dienstbetrekking en voordelen verkregen uit de vervreemding van activa die verband houden met de exploratie en exploitatie van het continentale plat van en de natuurlijke rijkdommen gelegen in die verdragsluitende staat, inclusief werkzaamheden die verband houden met energiewinning uit water, getijdestromen, zon en wind.

In het eerste lid is neergelegd dat de bepalingen van artikel 19 toepassing vinden niettegenstaande enigerlei andere bepaling van het Verdrag. Dit moet niet worden opgevat in de zin dat de andere bepalingen van het Verdrag hun zin en betekenis zouden verliezen indien het gaat om de belastingheffing ter zake van werkzaamheden buitengaats. Voor zover die andere bepalingen niet in strijd zijn met hetgeen in artikel 19 is bepaald, blijven zij onverkort van kracht; artikel 19 heeft derhalve in zoverre slechts een aanvullende betekenis.

In het tweede lid is bepaald dat de werkzaamheden buitengaats die een onderneming van een verdragsluitende staat op het continentale plat van de andere verdragsluitende staat verricht, geacht worden te geschieden met behulp van een in die andere staat gelegen vaste inrichting, zodat de daarmee behaalde winst volgens de bepalingen van artikel 7 aldaar mag worden belast.

Het derde lid bevat de definitie van de uitdrukking 'werkzaamheden buitengaats'. Daaronder worden verstaan alle werkzaamheden die buitengaats worden verricht in verband met de exploratie en exploitatie van het continentale plat waarover Cyprus, respectievelijk Nederland, jurisdictie heeft alsmede van hun natuurlijke rijkdommen. Daarnaast is het begrip "werkzaamheden buitengaats" op verzoek van Nederland uitgebreid met werkzaamheden die verband houden met energiewinning uit water, getijdestromen, zon en wind.

In het vierde lid wordt op praktische gronden geen vaste inrichting aanwezig geacht indien die werkzaamheden in een tijdvak van twaalf maanden al dan niet aansluitend niet meer dan 30 dagen duren. In het vierde lid, onderdeel a, is opgenomen dat voor de vaststelling of is voldaan aan de termijn voor het constateren van een vaste inrichting ingevolge het tweede lid de samenhangende activiteiten van verbonden ondernemingen bij elkaar worden geteld. Met deze bepaling wordt beoogd te voorkomen dat de aanwezigheid van een vaste inrichting kan worden ontgaan door activiteiten te verdelen over verschillende verbonden ondernemingen. In paragraaf 52 van het commentaar op artikel 5 van het OESO-modelverdrag is een dergelijke bepaling opgenomen voor de vaststelling van de aanwezigheid van een vaste inrichting bij bouw- of constructiewerkzaamheden in de zin van het derde lid van artikel 5. Nederland pleegt in de belastingverdragen een vergelijkbare bepaling op te nemen voor de in het derde lid bedoelde werkzaamheden buitengaats. In het vierde lid, onderdeel b, is voor de toepassing van het vierde lid op verzoek van Cyprus een afzonderlijke definitie van verbonden ondernemingen opgenomen. Van verbonden ondernemingen in de zin van het vierde lid, onderdeel b, is sprake indien: i) een onderneming direct of indirect deelneemt aan de leiding van of het toezicht op, dan wel voor ten minste 30% in het kapitaal van de andere onderneming, of ii) een zelfde persoon direct of indirect deelneemt aan de leiding van of het toezicht op, dan wel voor ten minste 30% in het kapitaal van de andere onderneming.

Ingevolge het vijfde lid wordt de uitdrukking 'werkzaamheden buitengaats' voor de toepassing van derde lid geacht niet te omvatten: (a) werkzaamheid of een combinatie van werkzaamheden van voorbereidende aard of ondersteunend karakter als bedoeld in het vijfde lid van artikel 5, (b) werkzaamheden die worden verricht met schepen die primair zijn ontworpen voor het verrichten van sleep- of ankerwerkzaamheden, en (c) het vervoer van voorraden en personeel door schepen of luchtvaartuigen in internationaal verkeer.

Het zesde lid ziet op inkomsten uit dienstbetrekking in verband met werkzaamheden buitengaats. Deze bepaling komt overeen met de voor inkomsten uit dienstbetrekking geldende hoofdregel, zoals neergelegd in artikel 14, eerste lid, van het Verdrag. De door een inwoner van de ene verdragsluitende staat verkregen inkomsten uit dienstbetrekking uitgeoefend op het continentale plat van de andere verdragsluitende staat mogen, ingevolge het zesde lid, onderdeel a, in de laatstgenoemde verdragsluitende staat (de werkstaat) worden belast.

Het zesde lid, onderdeel b, komt overeen met de in artikel 14, tweede lid, van het Verdrag neergelegde uitzonderingsbepaling en voorziet in een exclusief heffingsrecht voor de woonstaat van de werknemer

als cumulatief wordt voldaan aan de gestelde voorwaarden, met dien verstande dat in subonderdeel (i) van genoemd onderdeel b, kort gezegd, wordt uitgegaan van 30 dagen in plaats van 183 dagen. Inkomsten uit dienstbetrekking, uitgeoefend aan boord van een schip of luchtvaartuig dat wordt geëxploiteerd door een onderneming die inwoner is van een verdragsluitende staat en waarvan de activiteiten bestaan uit het internationale vervoer van goederen of personeel naar een plaats waar werkzaamheden buitengaats worden verricht of exploitatie van sleepboten en bepaalde andere specifieke schepen die verband houden met zulke activiteiten zijn ingevolge onderdeel c van het zesde lid uitsluitend belastbaar in de verdragsluitende staat waarin de feitelijke leiding van de onderneming is gelegen. Dit komt overeen met de hoofdregel die in het Verdrag ter zake van een aan boord van een schip of luchtvaartuig uitgeoefende dienstbetrekking is neergelegd (artikel 14, derde lid, van het Verdrag).

Op grond van het zevende lid mogen voordelen verkregen door een inwoner van een van de verdragsluitende staten behaald met de vervreemding van:

- (a) rechten die verband houden met de exploratie of exploitatie van de onder de jurisdictie van de andere verdragsluitende staat vallende zeebodem, de ondergrond daarvan en hun natuurlijke rijkdommen, inclusief rechten die verband houden met energiewinning uit water, getijdestromen, zon en wind dan wel rechten op belangen in of voordelen uit dergelijke activa; of
- (b) technische apparatuur of andere soortgelijke goederen die zich bevinden in die andere staat en die direct worden gebruikt bij de werkzaamheden buitengaats, bedoeld in het derde lid van dit artikel; of
- (c) aandelen waarvan de waarde voor meer dan 50% direct of indirect verband houdt met dergelijke rechten of goederen of met dergelijke rechten en goederen gezamenlijk; in die andere staat (situsstaat) worden belast.

II.20 Overige inkomsten (artikel 20 van het Verdrag)

Artikel 20 van het Verdrag 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 ontvanger van die inkomsten woont.

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

II.21 Vermijding van dubbele belasting (artikel 21 van het Verdrag)

In artikel 21 is neergelegd op welke wijze de verdragsluitende staten dubbele belasting vermijden. In het eerste tot en met het zesde 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 Cyprus mogen worden belast.

Uit het eerste lid volgt expliciet dat Nederland de inkomsten die (ook) in Cyprus 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 Cyprus kan 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. In afdeling 2.10a Wet Vpb 1969 is de zogenoemde objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten opgenomen. Toegespitst op het onderhavige Verdrag wordt op basis van deze objectvrijstelling bij een belastingplichtige met winst uit Cyprus de winst vermindert met de positieve en de negatieve bedragen van de winst uit Cyprus die op basis van het Verdrag mede aan Cyprus 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 Cyprus afkomstige (en aan Cyprus ter heffing toegewezen) winsten per saldo geen deel meer uitmaken van de in het eerste lid bedoelde grondslag waarover de vennootschapsbelasting wordt geheven. Daarom 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 de onderhavige bepaling opgenomen vrijstellingsmethode onverkort van belang voor de in dit onderdeel bedoelde inkomsten van natuurlijke personen.

Het derde lid vloeit voort uit actiepunten 2 van het BEPS-project en heeft betrekking op de toepassing van de in het tweede lid opgenomen vrijstellingsmethode. Op grond van deze bepaling is Nederland niet gehouden de vrijstellingsmethode toe te passen voor inkomen dat op basis van de bepalingen

van het Verdrag door Cyprus wordt vrijgesteld. Hiermee wordt voorkomen dat inkomen als gevolg van een verschillende toepassing van de verdragsbepalingen in beide verdragsluitende staten geheel niet of maar ten dele in de belastingheffing wordt betrokken.

In het vierde lid wordt voor andere inkomsten waarover (ook) Cyprus belasting mag heffen, uitgewerkt dat Nederland in die gevallen een vermindering ter vermijding van dubbele belasting verleent volgens de verrekeningsmethode met evenredigheidslimiet. Het betreft dividenden, vermogenswinsten, inkomen uit arbeid verricht aan boord van een schip of luchtvaartuig geëxploiteerd in het internationale verkeer door een onderneming waarvan de feitelijke leiding zich in Cyprus bevindt, inkomen van bestuurders en afkoopsommen van pensioenen waarvoor een bronstaatheffing geldt. Voorts wordt in het vijfde lid expliciet vastgelegd dat de bepalingen van het vierde lid niet afdoen aan, kort gezegd, de in de Nederlandse regelgeving vastgelegde "gezamenlijke methode" en voortwentelingsmogelijkheid bij de verrekening van Cypriotische belasting.

In het zesde lid is vastgelegd dat Nederland bij het vermijden van dubbele belasting, over winst behaald met een in Cyprus 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 Wet Vpb 1969; in dat geval wordt voorzien in een verrekening van de op die winst drukkende buitenlandse belasting op grond van de in artikel 23d Wet Vpb 1969 getroffen regeling. Door opname van de onderhavige bepaling kan Nederland deze in de Nederlandse wetgeving opgenomen regeling ter vermijding van dubbele belasting ook in relatie tot Cyprus toepassen.

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

II.22 Non-discriminatie (artikel 22 van het Verdrag)

Artikel 22 van het Verdrag is grotendeels gebaseerd op de in het OESO-modelverdrag opgenomen non-discriminatiebepaling.

Het eerste lid bevat het verbod op fiscale discriminatie naar nationaliteit.

In het tweede lid is een bepaling opgenomen voor zogenoemde staatloze personen.

Uit het derde lid volgt dat een verdragsluitende staat een vaste inrichting van een door een inwoner van de andere verdragsluitende staat gedreven onderneming niet ongunstiger mag behandelen dan de ondernemingen van de 'eigen' inwoners. Deze staat is evenwel niet verplicht persoonlijke aftrekken en dergelijke te verlenen. Het uitgangspunt is immers dat met name de woonstaat van een belastingplichtige rekening moet houden met de persoonlijke omstandigheden van de belastingplichtige.

In het vierde lid is vastgelegd dat voor de fiscale aftrekbaarheid van de daarin bedoelde vergoedingen geen onderscheid gemaakt mag worden naar de woonplaats van de crediteur.

Het vijfde lid verbiedt dat ondernemingen van een verdragsluitende staat, waarvan het kapitaal geheel of ten dele onmiddellijk of middellijk in bezit is van of wordt beheerst door één of meer inwoners van de andere verdragsluitende staat, in de eerstbedoelde staat aan een andere of zwaardere belastingheffing of daarmee verband houdende verplichting worden onderworpen dan waaraan andere soortgelijke ondernemingen van de eerstbedoelde staat zijn of kunnen worden onderworpen.

Volgens het zesde lid is de toepassing van dit artikel niet beperkt tot de belastingen waar het Verdrag ingevolge artikel 2 op van toepassing is.

In onderdeel 2.11.5 van de NFV 2011 is aangegeven dat Nederland streeft naar opname in het artikel over non-discriminatie van een regeling inzake voortgezette pensioenpremieaftrek. Een dergelijke regeling garandeert dat (tijdelijk) inkomende werknemers in de werkstaat eenzelfde recht op premieaftrek hebben als lokale werknemers. Cyprus en Nederland zijn EU-lidstaten en zijn op basis van EU-recht gehouden hierin te voorzien. Het opnemen van een dergelijke verdragsbepaling was daarom niet nodig.

II.23 Procedure voor onderling overleg (artikel 23 van het Verdrag)

Artikel 23 van het Verdrag bevat een regeling voor onderling overleg tussen de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staten om moeilijkheden op te lossen die mochten rijzen bij de toepassing van het Verdrag. De bepaling is grotendeels gebaseerd op artikel 25 van het OESO-modelverdrag.

Het eerste lid bepaalt dat een belastingplichtige een verzoek kan indienen voor onderling overleg tussen de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staten indien volgens de belastingplichtige sprake is van een belastingheffing in strijd met het Verdrag. De gecreëerde mogelijkheid om een verzoek te kunnen richten aan de bevoegde autoriteiten van beide staten, in plaats van alleen bij de bevoegde autoriteit van de staat waarvan de belastingplichtige inwoner is, stemt overeen met artikel 25, eerste lid, van het OESO-modelverdrag. Op grond van de tweede zin van het eerste lid moet het

verzoek worden ingediend binnen drie jaar nadat de maatregel die mogelijk belastingheffing in strijd met het Verdrag tot gevolg heeft voor het eerst bekendgemaakt is aan de belastingplichtige. Het tweede lid bevat een inspanningsverplichting voor de bevoegde autoriteiten om – indien het verzoek gegrond voorkomt – in onderling overleg eventuele belastingheffing die in strijd is met het Verdrag weg te nemen. In de tweede zin is de verplichting opgenomen voor verdragsluitende staten om niettegenstaande de termijnen in de nationale wetgeving de uitkomst van een procedure voor onderling overleg te implementeren.

Het derde lid bepaalt dat de bevoegde autoriteiten in onderling overleg moeilijkheden en twijfelpunten die ontstaan bij de uitleg en toepassing van het Verdrag weg kunnen nemen. Uit de tweede zin volgt verder dat bevoegde autoriteiten ook in overleg kunnen treden bij situaties van dubbele belastingheffing die niet in het Verdrag zijn geregeld.

Het vierde lid bepaalt dat de bevoegde autoriteiten direct met elkaar kunnen communiceren om de in de voorgaande leden bedoelde overeenstemming te bereiken. De bevoegde autoriteiten kunnen ook via een gezamenlijke commissie met elkaar overleggen.

Op verzoek van Nederland bevat het vijfde lid een arbitrageregeling in overeenstemming met artikel 25, vijfde lid, van het OESO-modelverdrag en de uitgangspunten zoals neergelegd in onderdeel 2.17.1. van de NFV 2011. 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. In afwijking van het OESO-modelverdrag is de laatste zin van artikel 25, vijfde lid, van het OESO-modelverdrag, over de wijze van toepassing, niet in artikel 23 van het Verdrag opgenomen. Daarnaast zal op verzoek van Cyprus de arbitrageregeling pas in werking treden nadat Cyprus een wettelijke basis heeft gecreëerd voor verplichte een bindende arbitrage (verwezen wordt naar artikel 28, tweede lid).

II.24 Uitwisseling van informatie (artikel 24 van het Verdrag en artikel 4 van het Protocol)

Artikel 24 van het Verdrag verplicht de verdragsluitende staten om, op verzoek, automatisch of spontaan, informatie uit te wisselen. Het artikel komt overeen met artikel 26 van het OESO-modelverdrag en is in lijn met het Nederlandse verdragsbeleid. Deze bepaling is ingevolge artikel 4, eerste lid, van het Protocol ook van toepassing op de Nederlandse inkomensafhankelijke regelingen ('de toeslagen').

Uit het eerste lid volgt de werkingssfeer van de informatie-uitwisseling. Volgens de tweede zin is de informatie-uitwisseling niet beperkt tot informatie ten aanzien van inwoners van de verdragsluitende staten en evenmin tot de belastingen waarop het Verdrag van toepassing is. Op verzoek van Nederland is in artikel 4, derde lid, van het Protocol voor de volledigheid opgenomen dat bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staten in onderling overleg de toepassing kunnen regelen van dit artikel. Indien die toepassing wordt vastgelegd in een verdrag kan dit beschouwd worden als een uitvoeringsverdrag dat op grond van artikel 7, onderdeel b, van de Rijkswet goedkeuring en bekendmaking verdragen geen parlementaire goedkeuring behoeft, behoudens het bepaalde in artikel 8 van die Rijkswet.

Het tweede lid regelt hoe de verdragsluitende staat die informatie ontvangt van de andere verdragsluitende staat met deze informatie dient om te gaan in termen van vertrouwelijkheid. 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, namelijk indien dat in elk van de verdragsluitende staten wettelijk is toegestaan en mits de aanleverende bevoegde autoriteit dit toestaat. Op basis van deze zin kan door Nederland en Cyprus uitgewisselde informatie door Nederland ook gebruikt worden voor de uitvoering van de Nederlandse inkomensafhankelijke regelingen (toeslagen). In artikel 4, eerste en tweede lid, van het Protocol is expliciet vermeld dat de bepalingen van artikel 24 ook van toepassing zijn op informatie die relevant is voor de uitvoering van de Nederlandse inkomensafhankelijke regelingen (toeslagen).

Op grond van het derde lid kunnen de verdragsluitende staten de voor een arbitrageprocedure noodzakelijke informatie verstrekken aan de arbiters en zijn de arbiters gebonden aan de regels omtrent vertrouwelijkheid in het tweede lid. Omdat het derde lid samenhangt met de arbitrageregeling (zie artikel 23, vijfde lid), zal dat lid eveneens pas in werking treden nadat Cyprus ook een wettelijke basis heeft gecreëerd voor de bedoelde informatieverstrekking (verwezen wordt naar artikel 28, tweede lid).

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

Het vijfde lid brengt expliciet tot uitdrukking dat de aangezochte staat de gevraagde informatie niet kan weigeren op grond van het feit dat deze staat die 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, niet de grond mag zijn op basis waarvan informatie niet wordt uitgewisseld.

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

Artikel 25 ziet op de toepassing van het Verdrag in relatie tot leden van een diplomatieke of consulaire vertegenwoordiging.

Het eerste lid 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. Het tweede lid is ontleend aan paragraaf 3 van het commentaar op artikel 28 van het OESO-modelverdrag. Als gevolg van deze bepaling wordt een diplomaat voor de toepassing van het Verdrag geacht inwoner te zijn van de zendstaat, indien hij onderdaan is van die staat en daarin op dezelfde wijze aan belastingen naar het inkomen is onderworpen als inwoners van die staat. Als aan die voorwaarde is voldaan, kunnen diplomaten een beroep doen op de toepassing van de bepalingen van het Verdrag. De bepaling ziet zowel op diplomaten die door de zendstaat zijn uitgezonden naar de andere verdragsluitende staat als op diplomaten die naar derde staten zijn uitgezonden. Voor Nederland sluit deze bepaling aan bij de woonplaatsfictie van artikel 2.2, tweede lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001.

II.26 Recht op voordelen (artikel 26 van het Verdrag)

In artikel 26 van het Verdrag is in aansluiting op artikel 29, negende lid, van het OESO-modelverdrag een zogeheten '*principal purposes test*' opgenomen ter bestrijding van verdragsmisbruik. Op grond van het eerste lid worden verdragsvoordelen niet toegekend voor een inkomensbestanddeel indien het verkrijgen van dit verdragsvoordeel één van de voornaamste redenen was voor een constructie of transactie die tot dat voordeel heeft geleid. Voorafgaand aan het onthouden van verdragsvoordelen door één van de verdragsluitende staten op grond van het eerste lid zal de betreffende verdragsluitende staat contact opnemen met de andere Staat (verplichte voorafgaande consultatie).

In het tweede lid is bepaald dat op verzoek van een belastingplichtige de bevoegde autoriteit van de staat waarvan verdragsvoordelen worden gevraagd (veelal het bronland) de mogelijkheid heeft verdragsvoordelen toch toe te kennen voor zover wordt vastgesteld dat bij afwezigheid van een transactie of constructie bedoeld in het eerste lid, verdragsvoordelen ook gegeven zouden zijn (de zogenoemde 'vangnetbepaling'). Voorafgaand aan het toekennen van verdragsvoordelen door één van de verdragsluitende staten op grond van het tweede lid zal de betreffende Staat contact opnemen met de andere verdragsluitende staat.

II.27 Uitbreiding tot andere gebieden (artikel 27 van het Verdrag)

Het eerste lid bepaalt dat het Verdrag – mits aan bepaalde voorwaarden wordt voldaan – kan worden uitgebreid tot Aruba, Curaçao of Sint Maarten. Een dergelijke uitbreiding zou de goedkeuring van het parlement behoeven.

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.

II.28 Inwerkingtreding (artikel 28 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 voor het eerst toepassing met betrekking tot 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.

Omdat in Cyprus een wettelijke bepaling voor arbitrage ontbreekt is in het tweede lid op verzoek van Cyprus een bepaling opgenomen dat de bepalingen met betrekking tot arbitrage zoals deze zijn neergelegd in het vijfde lid van artikel 23, en in het derde lid van artikel 24 in werking treden nadat Cyprus een wettelijke basis heeft gecreëerd voor verplichte en bindende arbitrage.

II.29 Beëindiging (artikel 29 van het Verdrag)

Uit het eerste lid volgt dat het Verdrag in beginsel voor onbepaalde tijd wordt aangegaan. Het Verdrag kan echter door elk van beide verdragsluitende staten, langs diplomatieke weg, worden beëindigd. Als de kennisgeving van beëindiging is ontvangen in de eerste helft van een kalenderjaar, dan houdt het Verdrag op van toepassing te zijn op of na 1 januari van het kalenderjaar dat volgt op het kalenderjaar waarin de kennisgeving van beëindiging is ontvangen. Als de kennisgeving van beëindiging is



ontvangen in de tweede helft van een kalenderjaar, dan houdt het Verdrag op van toepassing te zijn op of na 1 januari van het tweede kalenderjaar dat volgt op het kalenderjaar waarin de kennisgeving van beëindiging is gedaan.

In het tweede lid is bepaald dat de kennisgeving van beëindiging geacht wordt te zijn gedaan op de datum van ontvangst van een dergelijke kennisgeving.

De Staatssecretaris van Financiën,

De Minister van Buitenlandse Zaken,