



Advies Raad van State inzake het Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden, ten behoeve van Curaçao, 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; Washington, 23 april 2025 (Trb. 2025, 40)

Nader Rapport

Afdeling Verdragen

BZ2519713

's-Gravenhage, 2 september 2025

Aan de Koning

Nader rapport inzake het Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden, ten behoeve van Curaçao, 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; Washington, 23 april 2025 (Trb. 2025, 40)

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw kabinet van 19 mei 2025, no. 2025001123, machtigde Uwe Majesteit de Afdeling advisering van de Raad van State van het Koninkrijk haar advies inzake het bovenvermelde verdrag rechtstreeks aan mij te doen toekomen. Dit advies, gedateerd 4 juni 2025, nr. W02.25.00112/II/K, bied ik U hierbij aan.

De tekst van het advies treft U hieronder aan, voorzien van mijn reactie.

Bij Kabinetsmissive van 19 mei 2025, no. 2025001123, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Minister van Buitenlandse Zaken, bij de Afdeling advisering van de Raad van State van het Koninkrijk ter overweging aanhangig gemaakt het verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden, ten behoeve van Curaçao, 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; Washington, 23 april 2025 (Trb. 2025, 40), met toelichtende nota.

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

De Afdeling adviseert het verdrag aan de beide Kamers der Staten-Generaal en aan de Staten van Curaçao over te leggen.

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

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

Van de gelegenheid is gebruikgemaakt om in de toelichtende nota enkele redactionele verbeteringen door te voeren.

Ik verzoek U 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 en aan de Staten van Curaçao.

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



Advies Raad van State

No. W02.25.00112/II/K
's-Gravenhage, 4 juni 2025

Aan de Koning

Bij Kabinetsmissive van 19 mei 2025, no.2025001123, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Minister van Buitenlandse Zaken, bij de Afdeling advisering van de Raad van State van het Koninkrijk ter overweging aanhangig gemaakt het verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden, ten behoeve van Curaçao, 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; Washington, 23 april 2025 (Trb. 2025, 40), met toelichtende nota.

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

De Afdeling adviseert het verdrag aan de beide Kamers der Staten-Generaal en de Staten van Curaçao over te leggen.

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



Tekst zoals toegezonden aan de Raad van State van het Koninkrijk: Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden, ten behoeve van Curaçao, 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; Washington, 23 april 2025 (Trb. 2025, 40)

TOELICHTENDE NOTA

I. ALGEMEEN

1.0 Inleiding

Op 23 april 2025 is te Washington het Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden, ten behoeve van Curaçao, en de Republiek Cyprus tot het vermijden van dubbele belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en naar het vermogen en het voorkomen van het ontduiken en ontwijken van belasting, (hierna: 'het Verdrag') tot stand gekomen. Het Verdrag bevat regels die aanwijzen welke van de verdragsluitende staten bevoegd is om in overeenstemming met zijn nationale wetgeving belasting te heffen over het inkomen en het vermogen van inwoners van één of van beide verdragsluitende staten. Daarnaast is in het Verdrag, onder meer met het oog op het voorkomen van het ontduiken en ontwijken van belasting, een juridische basis opgenomen voor onderling overleg, voor uitwisseling van gegevens en voor bijstand bij de invordering van belastingschulden. Het Verdrag sluit aan bij het streven naar een uitbreiding van het belastingverdragen-netwerk van Curaçao om een duurzame economische ontwikkeling te bevorderen.

De onderhandelingen voor dit Verdrag zijn gevoerd op basis van het Curaçaos Fiscaal Verdragsbeleid 2023¹ (hierna: 'CFV 2023'). De uitkomst past binnen de uitgangspunten van het CFV 2023. Het Toetsschema Standaardcriteria Fiscaal Verdragsbeleid 2023 is in deze toelichtende nota opgenomen. Er is gewerkt binnen de kaders van het OESO-modelverdrag zoals dat luidt na de actualisering per 21 november 2017 (hierna: 'het OESO-modelverdrag') en op verzoek van Cyprus is deels gewerkt binnen de kaders van het OESO-modelverdrag zoals dat luidt na actualisering per 2014. Onder II. *artikelsgewijze toelichting* zal worden aangegeven bij welke bepalingen is uitgegaan van het OESO-modelverdrag van 2014.

Uitgangspunt van het CFV 2023 is om met landen waarmee Curaçao meer intensieve (handels-) betrekkingen onderhoudt of wenst te onderhouden te voorzien in een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting omdat aldus beter kan worden ingespeeld op de verhoudingen tussen beide landen en de regelgeving van beide landen. Bovendien kan daardoor de tegemoetkoming aan de dubbele belasting beter worden verdeeld dan op basis van een eenzijdige regeling ter voorkoming van dubbele belasting. Verdragen kunnen een belangrijke rol spelen bij de bevordering van de economische relatie tussen beide landen. Meer specifiek spreekt het CFV 2023 van een mogelijke uitbreiding van de rol van Curaçao als regionaal platform voor investeringen in het Caribisch gebied en ook voor investeringen vanuit en naar met name Zuid- en Midden-Amerika. Uitgangspunt is evenwel dat Curaçao in beginsel open staat om met alle landen een belastingverdrag te sluiten, waarbij de mate van intensiteit van de betrekkingen tussen de landen een rol van een betekenis kan spelen. De prioriteit wordt volgens het CFV 2023 gelegd bij het regionaal overeenkomen van belastingverdragen. Maar daarnaast zal ook gekeken worden naar andere landen die een belangrijke handelspartner zijn voor Curaçao of waarmee Curaçao economische relaties wil aangaan en wederzijdse investeringen wil bevorderen. Bij de opzet van het CFV 2023 is een aantal politiek-beleidsmatige uitgangspunten geformuleerd.

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

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

De artikelen van het onderhavige Verdrag bevatten (met uitzondering van de artikelen 27, 28 en 29 van het Verdrag) naar het oordeel van de regering een ieder verbindende bepalingen in de zin van de

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



artikelen 93 en 94 van de Grondwet, die aan rechtssubjecten rechtstreeks rechten toekennen of plichten opleggen.

1.1 Aanleiding voor en verloop van de onderhandelingen

In het voorjaar van 2023 heeft Curaçao het initiatief genomen om met Cyprus de mogelijkheden te verkennen voor het starten van onderhandelingen over een bilateraal belastingverdrag met als doel het aangaan van de economische relatie en de versterking van de administratieve samenwerking tussen de betrokken staten. Naar aanleiding van een ontmoeting in Washington tijdens de IMF Meetings in april 2023 tussen de Curaçaose Minister van Financiën, Javier Silvanía, en de delegatie uit Cyprus is besloten om onderhandelingen te starten.

In het najaar van 2023 is het modelverdrag van beide landen met elkaar uitgewisseld. Op verzoek van Cyprus is overeengekomen de onderhandelingen in 2024 te laten plaatsvinden. De technische gesprekken over een verdrag tussen Curaçao en Cyprus werden in Nicosia gehouden op 24, 25 en 26 september 2024. Dit heeft geleid tot het afronden van de onderhandelingen en het op ambtelijk niveau paraferen van de overeengekomen tekst door beide partijen op 26 september 2024 in Cyprus.

1.2 Inhoud van het Verdrag

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

De Curaçaose inzet bij de onderhandelingen was gebaseerd op het verdragsbeleid zoals dat is neergelegd in het CFV 2023. De Curaçaose inzet werd verder uitdrukkelijk bepaald door de wens oneigenlijk gebruik en misbruik van het Verdrag tegen te gaan.

De inzet van Cyprus was om een belastingverdrag met Curaçao af te sluiten en zo vorm te geven aan de wens een economische relatie met Curaçao aan te gaan en de versterking van de administratieve samenwerking tussen Cyprus en Curaçao. Daarnaast werd ook de inzet van Cyprus bepaald door de wens oneigenlijk gebruik en misbruik van het Verdrag tegen te gaan.

Voor het instrumentarium is hoofdzakelijk aangeknoopt bij de bepalingen van het eerder genoemde OESO-modelverdrag zoals dat luidt na de actualisering per 21 november 2017. Op verzoek van Cyprus is in een aantal gevallen deels aangesloten bij het OESO-modelverdrag van 2014.

Ook is gekeken naar de afspraken die Cyprus heeft gemaakt in zijn belastingverdrag met Nederland.

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). Voorts is van belang te vermelden dat, conform het CFV 2023, onder meer een volledige woonstaatheffing is overeengekomen voor dividend (artikel 10, eerste lid), voor interest (artikel 11, eerste lid), voor royalty's (artikel 12, eerste lid) en het niet opnemen van een bepaling voor artiesten en sportbeoefenaars.

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 de Curaçaose burgers en bedrijven. Voor het Curaçaose 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 en Curaçao

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) 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 buiten-



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

1.4 Budgettaire aspecten

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

1.5 Koninkrijkspositie

Het Verdrag zal, wat het Koninkrijk der Nederlanden betreft, gelden voor het land Curaçao. Wel bepaalt artikel 27 van het Verdrag dat het Verdrag onder voorwaarden kan worden uitgebreid tot andere delen van het Koninkrijk. Zie verder de toelichting op artikel 27 hieronder. Indien tot uitbreiding wordt overgegaan, heeft dit een wijziging van het Verdrag of een afzonderlijk verdrag dat door het Koninkrijk met Cyprus wordt aangegaan ten behoeve van het betreffende land van het Koninkrijk. De landen van het Koninkrijk, die fiscaal autonoom zijn, kunnen overigens ook zelfstandig besluiten om in onderhandeling te treden met Cyprus over een belastingverdrag.

1.6 Toetsschema Standaardcriteria Curaçao Fiscaal Verdragsbeleid 2023

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

CFV 2023 toelichting		Ja	Nee	Deels	N.v.t	Toelichtende nota in verdrag
I	Voorkoming dubbele heffing – bepalingen in afwijking of ter aanvulling op het OESO MV volgens het Curaçaose verdragsbeleid	X				Toelichting bij art. 21.
	Afwijkingen en aanvullingen OESO MV					
§ 3.2. Vestigingsplaats tiebreaker	Opname van een bepaling waarmee het criterium voor inwonerschap ten aanzien van niet-natuurlijke personen nader wordt ingevuld	X				Toelichting bij art. 4, leden 1, 2 en 3.
	Artikel 7 Winst uit onderneming – in aftrek toegelaten kosten die ten behoeve van de vaste inrichting zijn gemaakt.			X		Toelichting bij art. 7, lid 3.
§ 3.2. Beleggingsinstellingen	Opname van een bepaling om beleggingsinstellingen (i.d.z.v. artikel 24 van de National Ordinance on the Supervision of Investment Institutions and Administrators) de mogelijkheid te geven niet als inwoner voor verdragsdoeleinden te worden aangemerkt		X			Toelichting bij art. 1.
§3.3 Vaste inrichting	Opname vaste inrichtingsbegrip van het OESO-modelverdrag 2017.		X			Toelichting bij art. 5.
	Vermogensinkomsten en -winsten					

CFV 2023 toelichting		Ja	Nee	Deels	N.v.t	Toelichtende nota in verdrag
§ 3.4.2.	Opname uitsluitende woonstaatheffing.	X				Toelichting bij art. 10.
	• Zo nee, het betreft het volgende percentage					
§ 3.4.4.	• Zo nee, opname uitzondering pensioenfondsen					
§ 3.4.2.	Opname maximale bronstaat- heffingsstarief van 5% voor portfoliodividenden (dus <10% kapitaalbelang)	X				Toelichting bij art. 10.
§ 3.4.3.	Opname uitsluitende woon- staatheffing voor interest	X				Toelichting bij art. 11.
	• Zo nee, het betreft het volgende percentage					
§ 3.4.1.	Opname uitsluitende woon- staatheffing voor royalty's	X				Toelichting bij art. 12.
	• Zo nee, het betreft het volgende percentage					
§ 3.5	Opname van een aanmerkelijkbelang- voorbehoud in het vermogens- winstartikel en het dividendartikel		X			Toelichting bij art. 10 en art. 13.
§ 3.5	Opname van een bepaling waarin is vastgelegd dat inkomsten genoten bij de inkoop van aandelen of bij liquidatie worden beheerst door het dividendartikel		X			Toelichting bij art. 10.
§ 3.7	Geen opname sporters- artiestenbepaling of bepaling met drempelbedrag.	X				Toelichting in § I.2
§ 3.8	Opname woonstaatheffing voor pensioeninkomsten	X				Toelichting bij art. 16.

II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

II.0. Titel en preambule

In de titel wordt tot uitdrukking gebracht dat het Verdrag ertoe strekt om dubbele belasting op inkomen te vermijden en ontduiken en ontwijken van alle belastingen te voorkomen. De preambule voegt daaraan toe dat dubbele belasting moet worden voorkomen zonder daarmee mogelijkheden te creëren voor niet-heffing of verminderde heffing door belastingontduiking of belastingontwijking. Daarbij wordt expliciet verwezen naar het oneigenlijk gebruik van verdragen door middel van constructies gericht op de verkrijging van voordelen uit het verdrag voor personen voor die voordelen niet bedoeld zijn (in het Engels aangeduid als *'treaty shopping'*). Dit stemt overeen met de titel en de preambule van het OESO-modelverdrag. 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 beschrijft de personele werkingssfeer van het Verdrag. Het Verdrag geldt volgens het eerste lid van dit artikel ten aanzien van personen die inwoner zijn van een verdragsluitende staat of van beide verdragsluitende staten. De begrippen 'verdragsluitende staat' en 'persoon' worden omschreven in artikel 3, eerste lid, respectievelijk onderdelen c en d, en het begrip 'inwoner' in artikel 4 van het Verdrag.

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

daarin deelnemende personen, en kan leiden tot dubbele vrijstelling of dubbele belasting van inkomen.

Het tweede lid van artikel 1 geeft hier uitsluitel. Een hybride entiteit die in de staat waarin deze is opgericht of georganiseerd als fiscaal transparant wordt behandeld is geen inwoner van die staat als bedoeld in artikel 4 van het Verdrag; daarvoor is onderworpenheid aan belasting namelijk een voorwaarde. Op betalingen die een bestanddeel van het inkomen van een dergelijke entiteit vormen, zouden daarom de verdragsvoordelen niet van toepassing zijn. Dat resultaat is ongewenst wanneer de inkomsten in de woonstaat wel degelijk in de heffing worden betrokken, zij het bij de deelnemers in de entiteit. Even ongewenst is de situatie dat de verdragsvoordelen worden toegepast op betalingen aan een inwoner van de andere staat, wanneer die andere staat een ander als de belastingplichtige met betrekking tot dat inkomen beschouwt. Als die ander geen inwoner is van die andere staat zou dat kunnen leiden tot een dubbele vrijstelling.

Om die reden is in het tweede lid van artikel 1 neergelegd dat op een betaling aan, of via, een hybride entiteit toch, respectievelijk uitsluitend, de verdragsvoordelen van toepassing zijn wanneer dat inkomen als het inkomen van een (andere) inwoner van die andere staat wordt behandeld. Deze bepaling is in lijn met de in het kader van het BEPS-project ontwikkelde bepaling, zoals deze inmiddels is opgenomen in artikel 3, eerste lid, van het op 24 november 2016 in Parijs tot stand gekomen Multilateraal Verdrag ter implementatie van aan belastingverdragen gerelateerde maatregelen ter voorkoming van grondslaguitholling en winstverschuiving (MLI) (*Trb.* 2017, 86 en 194) en in artikel 1, tweede lid, van het OESO-modelverdrag. Het bepaalde in artikel 1, tweede lid, heeft niet tot gevolg dat een verdragsluitende staat wordt beperkt in het belasten van eigen inwoners. Dit ziet bijvoorbeeld op de situatie dat de hybride entiteit als inwoner belastingplichtig is in de verdragsluitende staat waar het inkomen van die entiteit opkomt. Vanuit deze staat bezien is dan sprake van een zuiver binnenlandse situatie. In dat geval hoeft de verdragsluitende staat waar het inkomen opkomt het Verdrag niet toe te passen. Op deze manier wordt voorkomen dat de heffingsrechten van een verdragsluitende staat beperkt zouden worden voor inkomen van een eigen inwoner (niet-transparante entiteit) omdat de andere verdragsluitende staat deze entiteit als transparant aanmerkt en inkomen bij de in deze entiteit deelnemende, achterliggende personen in aanmerking neemt. In afwijking van het CFV 2023 is op verzoek van Cyprus geen bepaling opgenomen voor een collectief beleggingsvehikel. Dit verzoek is gehonoreerd vanwege het feit dat Curaçao en Cyprus geen bronheffing op dividenden en interest kennen.

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

In artikel 2 is neergelegd op welke belastingen het Verdrag ziet, waarmee de materiële werkingssfeer van het Verdrag is vastgesteld. Het eerste, tweede en vierde lid van dit artikel stemmen, 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 ten tijde van de ondertekening van het Verdrag van kracht zijnde Curaçaose belastingen en de belastingen van Cyprus waarop de bepalingen van het Verdrag van toepassing zijn. Voor Curaçao zijn dat de relevante directe belastingen die worden geheven van natuurlijke personen en lichamen. In tegenstelling tot het OESO-modelverdrag en het CFV 2023 is hierbij geen belasting op het vermogen opgenomen. Curaçao kent geen vermogensbelasting en aangezien het niet in de lijn der verwachting is dat in de toekomst een vermogensbelasting wordt geïntroduceerd is gekozen om belastingen op het vermogen niet op te nemen. Curaçao kent geen dividendbelasting.

Voor Cyprus is het Verdrag van toepassing op de inkomstenbelasting, vennootschapsbelasting, de bijzondere bijdrage voor de verdediging van Cyprus en de vermogenswinstbelasting. Cyprus kent evenmin een dividendbelasting.

Artikel 2, vierde lid, van het Verdrag bepaalt dat het Verdrag ook van toepassing is op alle gelijke of in wezen gelijksoortige belastingen die na de datum van ondertekening van het Verdrag naast of in de plaats van de in het eerste, tweede en derde lid opgesomde belastingen worden geheven. Ten slotte bepaalt genoemd vierde lid tevens dat de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staten zijn gehouden om elkaar in kennis te stellen van alle wezenlijke wijzigingen in hun nationale belastingwetgeving.

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

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

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

Voor de algemene begrippen van het eerste lid, onderdelen d tot en met k, is aangesloten bij de overeenkomstige definities van het OESO-modelverdrag. In afwijking van het OESO-modelverdrag 2017, maar in overeenstemming met de keuzes die door het commentaar bij het OESO-modelverdrag

2017 worden geboden, is in onderdeel I. opgenomen dat onder pensioenfondsen eveneens wordt begrepen een beleggingsinstelling die geheel of nagenoeg geheel ten dienste staat van pensioenfondsen van verdragsluitende landen dan wel van landen waarmee het bronland een belastingverdrag heeft gesloten dat voordelen biedt aan pensioenfondsen gelijk aan of beter dan het verdrag tussen Curaçao en het bronland.

Het tweede lid bevat een algemene regel voor de uitleg van begrippen die niet in het Verdrag zijn omschreven. Aan die begrippen wordt, tenzij de context van het Verdrag anders vereist, de betekenis toegekend die zij hebben volgens de wetgeving van de verdragsluitende staat die het Verdrag toepast waarbij de betekenis in de belastingwetgeving voorgaat op de betekenis in eventuele andere wetgeving. Deze bepaling stemt overeen met artikel 3, tweede lid, van het OESO-modelverdrag. In afwijking tot het CFV 2023 is in het Verdrag geen bepaling opgenomen voor zogenaamde 'Collective Investment Vehicles' (CIV) omdat zowel Curaçao als Cyprus geen dividendbelasting heffen, waardoor het opnemen van deze bepaling zinledig is.

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

Artikel 4 bevat bepalingen ter invulling van het begrip 'inwoner'. Hiervoor is in de basis aangesloten bij artikel 4 van het OESO-modelverdrag zoals dat luidde voor 2017. In het OESO-modelverdrag is sinds 2017 voor situaties waarin ten aanzien van niet natuurlijke personen sprake is van een dubbele vestigingsplaats een onderling overlegbepaling opgenomen. Conform het CFV 2023 heeft Curaçao zich op het standpunt gesteld dat de regeling waarbij in alle gevallen van dubbele vestigingsplaats overleg plaats moet vinden over de verdragsvestigingsplaats in de praktijk niet goed werkbaar is. In de meeste gevallen is een dergelijk overleg niet noodzakelijk omdat de gebruikelijke regel die bepaalt dat de staat waar de feitelijke vestigingsplaats zich bevindt kan worden toegepast zonder overleg. Op voorstel van Curaçao is daarom gekozen voor de tiebreaker zoals die was opgenomen in het OESO-modelverdrag zoals dat luidde tot 2017. Cyprus heeft dit voorstel geaccepteerd. Dat betekent dat de verdragswoonplaats ingevolge de tiebreaker de plaats is waar zich de feitelijke leiding ofwel het bestuur zich bevindt dat de bestuursbeslissingen neemt. Alleen indien die regel niet tot een eenduidige oplossing leidt, vindt onderling overleg plaats tussen de verdragslanden (procedure voor onderling overleg).

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

Artikel 4, tweede lid, bevat regels om de woonstaat van een natuurlijke persoon voor de toepassing van het Verdrag vast te stellen in het geval 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. In dat geval zal de plaats waar de werkelijke leiding is gelegen, doorslaggevend zijn. Met deze bepaling wordt beoogd het risico op onbedoelde verdragstoepassing door een lichaam dat als inwoner van beide verdragsluitende staten wordt beschouwd te verkleinen.

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

Artikel 5 definieert het begrip 'vaste inrichting'. Dit begrip is primair van belang voor de verdeling van heffingsrechten over ondernemingswinsten volgens artikel 7 van het Verdrag. In afwijking van het CFV 2023 is voor artikel 5 niet het OESO-modelverdrag 2017, maar het OESO-modelverdrag 2014 op uitdrukkelijke verzoek van Cyprus als uitgangspunt genomen. Curaçao heeft hiermee ingestemd in het kader van een totaalcompromis. In artikel 19 is bovendien een specifieke bepaling opgenomen voor de offshore activiteiten.

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.

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.

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

Artikel 5, vijfde lid, gaat om situaties waarin een persoon – die geen onafhankelijke vertegenwoordiger is als bedoeld in het zesde lid – uit de aard van zijn werkzaamheden de onderneming (principaal) in een bepaalde mate betreft bij economische activiteiten in de betreffende verdragsluitende staat. Als een persoon namens een onderneming optreedt, en een machtiging bezit om namens de onderneming overeenkomsten af te sluiten en dit recht gewoonlijk uitoefent, wordt die onderneming geacht in die staat een vaste inrichting te hebben.

Artikel 5, zesde 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 artikel 5, zevende lid, is bepaald dat de enkele omstandigheid dat een lichaam dat inwoner is van een verdragsluitende staat, een lichaam beheerst dat in de andere verdragsluitende staat is gevestigd, dan wel in die andere staat door middel van een vaste inrichting of anderszins zakendoet, niet meebrengt dat een van deze lichamen een vaste inrichting vormt van het andere lichaam.

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

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

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

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

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

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

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 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 scheep- en luchtvaart (artikel 8 van het Verdrag)

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

Artikel 8, eerste lid, bepaalt dat de winst behaald met de exploitatie van schepen en luchtvaartuigen in internationaal verkeer ter belastingheffing is toegewezen aan de verdragsluitende staat die de winst behaalt uit exploitatie van schepen of luchtvaartuigen. Dit onderdeel sluit aan bij het OESO-modelverdrag 2017 waarin is bepaald dat het heffingsrecht over winsten uit internationale scheep- en luchtvaartactiviteiten wordt toegekend aan het land waarvan de onderneming die deze activiteiten ontplooit inwoner is.

Artikel 8, tweede lid, bepaalt dat de winst verkregen uit de exploitatie van schepen en luchtvaartuigen in internationaal verkeer mede wordt begrepen winst verkregen uit de verhuur van schepen en luchtvaartuigen met bemanning (tijd of reis) of zonder bemanning.

Artikel 8, derde lid, bepaalt dat winst verkregen uit het gebruik, het onderhoud of de verhuur van containers (daaronder begrepen opleggers of aanhangwagens, schuiten en daarmee verband houdende uitrusting voor het vervoer van containers) voor het vervoer van goederen of handelswaar is uitsluitend in die staat belastbaar is, behalve wanneer deze containers uitsluitend worden gebruikt voor het vervoer van goederen of handelswaar tussen plaatsen in die andere verdragsluitende staat. In artikel 8, vierde lid, wordt in afwijking van het CFV 2023 en op uitdrukkelijk verzoek van Cyprus interest ('on funds') die rechtstreeks verband houdt met exploitatie van schepen of luchtvaartuigen op grond van het OESO-modelverdrag 2014 tevens onder toepassing van dit artikel gebracht.

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

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

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

Artikel 9, eerste lid, bevat de hoofdregel dat als tussen gelieerde ondernemingen in hun handelsbetrekkingen of financiële betrekkingen voorwaarden worden overeengekomen die afwijken van die welke tussen niet-gelieerde ondernemingen zouden worden overeengekomen de winst die één van de gelieerde ondernemingen als gevolg van die afwijkende voorwaarden niet heeft behaald, in de winst van die onderneming mag worden begrepen en dienovereenkomstig mag worden belast.

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

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

Artikel 10 betreft de verdeling van heffingsrechten over dividenden en is gebaseerd op artikel 10 van het OESO-modelverdrag. Op een aantal onderdelen wijkt de onderhavige bepaling daarvan af. Dit betreft in het bijzonder het eerste lid, dat ziet op een uitsluitende woonstaatheffing. Dit is op verzoek van Cyprus overeengekomen en sluit aan bij het CFV 2023 waarin Curaçao steeds een volledige woonstaatheffing wenselijk acht. Zowel Cyprus als Curaçao kennen geen bronbelasting op dividenden.

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

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

Op grond van artikel 10, derde lid, is het eerste lid niet van toepassing op dividenden betaald op rechten die behoren tot het vermogen van een vaste inrichting van de uiteindelijk gerechtigde tot de dividenden, wanneer die vaste inrichting is gelegen in de verdragsluitende staat waarvan het lichaam dat de dividenden betaalt inwoner is. In dat geval zijn de bepalingen van artikel 7 van toepassing.

Artikel 10, vierde 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 afwijking van het CFV 2023 is, op verzoek van Cyprus, geen opname van een aanmerkelijk belang voorbehoud opgenomen. Een bepaling waarin is vastgelegd dat inkomsten genoten bij de inkoop van aandelen of bij liquidatie worden beheerst door het dividendartikel is op verzoek van Cyprus evenmin opgenomen.

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

Artikel 11 betreft de verdeling van heffingsrechten over interest. Het artikel sluit tekstueel aan bij artikel 11 van het OESO-modelverdrag, maar kent inhoudelijk een verschil omdat de verdragsluitende staten uitsluitende woonstaathoefting zijn overeengekomen. Zowel Curaçao als Cyprus heffen geen bronbelasting over interest en streven in de hoofdregel naar uitsluitende woonstaathoefting voor interest.

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

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

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

Ten slotte bepaalt artikel 11, vierde lid, dat de bepalingen van artikel 11 slechts van toepassing zijn voor zover de op een schuldvordering betaalde interest overeenkomt met de interest die tussen onafhankelijke partijen overeengekomen zou zijn. Het eventueel bovenmatige gedeelte van die interest is belastbaar overeenkomstig de nationale wetgeving van elk van de verdragsluitende staten, zorgvuldig rekening houdend met de overige bepalingen van het Verdrag.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Ingevolge artikel 13, derde lid, zijn, in lijn met artikel 8 (Internationale scheep- en luchtvaart), de voordelen uit de vervreemding van luchtvaartuigen en schepen die in het internationale verkeer worden gebruikt, en andere bezittingen die daarbij worden gebruikt, slechts belastbaar in de verdragsluitende staat van de desbetreffende lucht- of scheepvaartonderneming.

Artikel 13, vierde lid, bevat, op verzoek van Cyprus en in aansluiting op artikel 13, vierde lid, van het OESO-modelverdrag, een bronstaathoefting over vermogenswinsten behaald met de vervreemding van aandelen of daarmee vergelijkbare belangen in zogenoemde onroerendzaken (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 vervreem-

den. 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. 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.

Op basis van artikel 13, vijfde lid, zijn alle overige vermogenswinsten ter heffing toegewezen aan de verdragsluitende staat waarvan de vervreemder inwoner is.

In afwijking van het CFV 2023 is, op verzoek van Cyprus, geen opname van een aanmerkelijk belang voorbehoud opgenomen.

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

De verdeling van heffingsbevoegdheden met betrekking tot inkomen uit dienstbetrekking (niet-zelfstandige arbeid) is in artikel 14 van het Verdrag geregeld overeenkomstig de internationaal – en ook in het CFV 2023 gehanteerde – gebruikelijke uitgangspunten. Deze bepaling komt overeen met artikel 15 van het OESO-modelverdrag.

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

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

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

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

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

II.15. Bestuurdersbeloningen (artikel 15 van het Verdrag)

Artikel 15 inzake bestuurdersbeloningen komt overeen met artikel 16 van het OESO-modelverdrag. Volgens de overeengekomen bepaling mogen de beloningen ontvangen door personen in hun hoedanigheid van bestuurder van een lichaam worden belast in het land waarvan het lichaam inwoner is.

Volgens het tweede lid, dat op verzoek van Curaçao 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 (artikel 16 van het Verdrag)

Artikel 16, bepaalt dat pensioenen en andere soortgelijke beloningen, anders dan overheidspensioenen zoals bepaald in artikel 17, ter heffing zijn toegewezen aan de woonstaat van de genietter van dergelijk inkomen. Dit is in overeenstemming van het OESO-modelverdrag en het CFV 2023.

II.17. Overheidsfuncties (artikel 17 van het Verdrag)

Artikel 17 regelt de toewijzing van heffingsrechten over beloningen die worden ontvangen door een natuurlijk persoon vanwege werkzaamheden die voor de verdragsluitende staat, of een staatkundig onderdeel of een plaatselijk publiekrechtelijk lichaam daarvan, zijn verricht. Het artikel stemt overeen met artikel 19 van het OESO-modelverdrag.

Op grond van artikel 17, eerste lid, onderdeel a, mogen salarissen, lonen en andere soortgelijke beloningen betaald door een verdragsluitende staat aan een natuurlijk persoon voor diensten verleend aan die staat slechts in die staat worden belast.

Artikel 17, eerste lid, onderdeel b, maakt daarop een uitzondering. De staat waarin de werkzaamheden

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

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

II.18. Studenten (artikel 18 van het Verdrag)

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

II.19. Activiteiten voor de kust (artikel 19 van het Verdrag)

Artikel 19 van het Verdrag bevat specifieke bepalingen, die op verzoek van Cyprus zijn opgenomen en 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. Wanneer sprake is van werkzaamheden buitengaats, is dit artikel van toepassing ongeacht de overige bepalingen van dit Verdrag.

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 Curaçao, jurisdictie heeft alsmede van hun natuurlijke rijkdommen.

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.

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: een onderneming direct of indirect deelneemt aan de leiding van of het toezicht op, dan wel voor ten minste 25% in het kapitaal van de andere onderneming, of een zelfde persoon direct of indirect deelneemt aan de leiding van of het toezicht op, dan wel voor ten minste 25% in het kapitaal van de andere onderneming.

Ingevolge het vijfde lid is het tweede lid niet van toepassing voor 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; of (b) roerende zaken 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 die hun waarde direct of indirect ontleen aan dergelijke rechten of goederen of met dergelijke rechten en goederen gezamenlijk; in die andere staat (situsstaat) worden belast.

II.20. Overig inkomen (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 artikel 20, 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. Methoden voor het vermijden van dubbele belasting (artikel 21 van het Verdrag)

In artikel 21 is neergelegd op welke wijze de verdragsluitende staten dubbele belasting vermijden. Uit artikel 21, eerste lid, volgt dat als een inwoner van Cyprus inkomsten ontvangt die volgens dit Verdrag (ook) mogen worden belast in Curaçao, Cyprus een vermindering ter vermijding van dubbele belasting verleent volgens de verrekeningsmethode. Daarbij staat Cyprus een aftrek toe van de in Curaçao betaalde belasting maar tot ten hoogste het bedrag van de Cypriotische belasting die toerekenbaar is aan het inkomen dat belast mag worden door Curaçao.

Artikel 21, tweede lid, onderdeel a bepaalt dat Curaçao het inkomen dat (ook) in Cyprus mag worden belast of slechts in Cyprus belastbaar is in de grondslag mag betrekken waarnaar de Curaçaose belasting wordt geheven. Daarmee wordt bevestigd dat Curaçao de tariefprogressie die met name in de inkomstenbelasting gestalte krijgt ook met betrekking tot inkomen uit Cyprus kan effectueren. Verder verduidelijkt het tweede deel van de tweede zin van het tweede lid dat Curaçao niet gehouden is om bij eigen inwoners een vermindering ter vermijding van dubbele belasting te verlenen als sprake is van inkomen of vermogen dat in Cyprus mag worden belast enkel omdat dit inkomen of vermogen ook inkomen is dat is verkregen door of vermogen is dat in het bezit is van een inwoner van Cyprus.

Artikel 21, tweede lid, onderdeel b bepaalt vervolgens dat voor het daar genoemde inkomen en vermogen belastingvrijstelling wordt verleend door een vermindering toe te staan volgens de evenredigheidsmethode ofwel met de vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud; dit stemt overeen met de in het OESO-modelverdrag opgenomen voorkomingsmethode. Het gaat met name om inkomen uit de vervreemding van onroerende zaken (of wat betreft vermogensbelasting: onroerende zaken), winst of vermogen toerekenbaar aan een vaste inrichting, winst uit de exploitatie van schepen of luchtvaartuigen in internationaal verkeer, inkomen uit dienstbetrekking, pensioenen, lijfrenten en socialezekerheidsuitkeringen en inkomen uit overheidsdienst voor de andere verdragsluitende staat.

Artikel 21, tweede lid, onderdeel c bevat de mogelijkheid om de vrijstellingsmethode zoals is bedoeld in artikel 21, tweede lid, onderdeel a niet toe te passen indien de andere staat – de bronstaat – over

dergelijke inkomsten niet of beperkt heft. De wijze waarop de vermindering in dergelijke gevallen wordt toegepast betreft de in artikel 21, tweede lid, onderdeel d opgenomen verrekeningsmethode. Deze methode stamt eveneens overeen met de in het OESO-modelverdrag opgenomen verrekeningsmethode (zogenoemde ordinary creditmethode). De methode komt er op neer dat de door Curaçao te heffen belasting wordt verminderd met de door de andere staat geheven gemaximeerde belasting. In principe betreft dit alleen dividend als bedoeld in artikel 10.

In artikel 21, tweede lid, onderdeel d, wordt voor inkomsten ten aanzien waarvan de andere staat – de bronstaat – volledig of beperkt heffingsbevoegd is – door Curaçao de verrekeningsmethode toegepast ofwel de ordinary creditmethode. Deze methode is overigens in het Verdrag niet uitgewerkt, maar is geregeld in de nationale regelgeving van Curaçao en wel in het Landsbesluit voorkoming dubbele belasting. Het betreft hier naast dividendinkomen met name inkomsten van directeuren.

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

Artikel 22 van het Verdrag is stemt overeen met de in het OESO-modelverdrag opgenomen non-discriminatiebepaling in artikel 24.

Artikel 22, eerste lid, bevat het verbod op fiscale discriminatie naar nationaliteit.

In artikel 22, tweede lid, is een bepaling opgenomen voor zogenoemde staatloze personen.

Uit artikel 22, 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 artikel 22, vierde lid, is vastgelegd dat voor de fiscale aftrekbaarheid van de daarin bedoelde vergoedingen geen onderscheid gemaakt mag worden naar de woonplaats van de crediteur.

Artikel 22, 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 artikel 22, zesde lid, is de toepassing van dit artikel niet beperkt tot de belastingen waar het Verdrag ingevolge artikel 2 op van toepassing is.

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

Artikel 23 bevat een procedure voor onderling overleg tussen de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staten (onderlinge overlegprocedure) en stemt overeen met artikel 25 van het OESO-modelverdrag.

Artikel 23, eerste lid, bepaalt dat een belastingplichtige een verzoek kan indienen voor onderling overleg tussen de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staten indien volgens de belastingplichtige sprake is van een belastingheffing in strijd met het Verdrag. De belastingplichtige kan dit verzoek indienen in beide verdragsluitende staten. De ratio hierachter is dat de procedure voor onderling overleg zo goed mogelijk toegankelijk moet zijn voor belastingplichtigen en dat de vraag of een procedure voor onderling overleg moet worden opgestart door beide bevoegde autoriteiten moet kunnen worden beoordeeld. Op grond van de tweede zin van het eerste lid moet het verzoek worden ingediend binnen drie jaar na de eerste kennisgeving aan de belastingplichtige van de maatregel die mogelijk belastingheffing die niet in overeenstemming is met het Verdrag tot gevolg heeft.

Artikel 23, tweede lid, bevat een inspanningsverplichting voor de bevoegde autoriteiten om – indien een verzoek hen gegrond voorkomt – in onderling overleg eventuele belastingheffing die niet in overeenstemming is met het Verdrag weg te nemen (zie de eerste zin). In de tweede zin is de verplichting opgenomen voor de verdragsluitende staten om niettegenstaande de termijnen in hun nationale wetgeving de uitkomst van een procedure voor onderling overleg te implementeren. Op grond van artikel 23, derde lid, trachten bevoegde autoriteiten in onderling overleg moeilijkheden en twijfelpunten die ontstaan bij de interpretatie of toepassing van het Verdrag weg te nemen. Uit de tweede zin volgt dat bevoegde autoriteiten ook in overleg kunnen treden bij situaties van dubbele belastingheffing die niet in het Verdrag zijn geregeld. Dit kan ook zonder dat daaraan een verzoek ten grondslag ligt.

Artikel 23, vierde lid, bepaalt dat de bevoegde autoriteiten direct met elkaar kunnen communiceren om de in de voorgaande leden bedoelde overeenstemming te bereiken. De bevoegde autoriteiten kunnen ook via een gezamenlijk comité met elkaar overleggen.

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

Artikel 24 van het Verdrag legt de basis voor verdragsluitende staten om op verzoek, automatisch of spontaan, informatie uit te wisselen. Het artikel komt overeen met artikel 26 van het OESO-

modelverdrag en is in lijn met de internationale standaard zoals wordt gestimuleerd en gewaarborgd in het kader van het *'Global Forum for Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes'*. Artikel 24, eerste lid, bepaalt welke informatie de verdragsluitende staten dienen uit te wisselen. Met de verwijzing naar informatie die 'voorzienbaar relevant' is voor de toepassing van de bepalingen uit het Verdrag of de administratie of de handhaving van nationale wetgeving op het gebied van belasting van elke soort of omschrijving, is beoogd de uitwisseling van informatie een zo ruim mogelijk bereik te geven. Dit is ook zo verwoord in paragraaf 5 van het OESO-commentaar op artikel 26 van het OESO-modelverdrag. Voorts is in lijn met artikel 26 van het OESO-modelverdrag de uitwisseling van informatie niet beperkt tot informatie ten aanzien van inwoners van de verdragsluitende staten of tot de belastingen waarop het Verdrag van toepassing is. In artikel 1.1 van het Protocol is bepaald welke informatie dient te worden verstrekt bij een verzoek om informatie uit hoofde van artikel 24.

Artikel 24, tweede lid, regelt hoe de verdragsluitende staat dient om te gaan met de informatie die hij ontvangt van de andere verdragsluitende staat. Deze bepaling is in de eerste plaats bedoeld om waarborgen te bieden voor de vertrouwelijkheid van de uitgewisselde informatie. Voor de ontvangen informatie geldt dezelfde geheimhoudingsplicht als voor informatie die onder de nationale wetgeving van die ontvangende staat wordt verkregen. Ook is bepaald dat de informatie alleen mag worden vrijgegeven aan bepaalde personen of autoriteiten, belast met specifieke taken. Het tweede lid bepaalt verder dat de informatie ook voor andere (niet fiscale) doeleinden mag worden gebruikt, mits dat wettelijk is toegestaan in beide verdragsluitende staten en de bevoegde autoriteiten van de verstrekende staat dit toestaan.

Artikel 24, derde lid, geeft aan onder welke omstandigheden een verdragsluitende staat geen informatie hoeft te verstrekken aan de andere verdragsluitende staat. Een verdragsluitende staat is allereerst niet gehouden om bestuurlijke maatregelen te nemen die in strijd zijn met de wetgeving of bestuurlijke praktijk van die of van de andere verdragsluitende staat. Een verdragsluitende staat is ook niet gehouden informatie uit te wisselen die niet verkrijgbaar is volgens de wetgeving of in de normale bestuurlijke gang van zaken van die verdragsluitende staat of van de andere staat. Verder vallen bedrijfs- of beroepsgeheimen buiten de toepassing van de informatie-uitwisselingsbepaling en hoeft ook geen informatie uitgewisseld te worden als dat in strijd zou zijn met de openbare orde. In artikel 1.2 van het Protocol is bepaald wanneer geen informatie wordt verstrekt aan de verzoekende staat.

Artikel 24, vierde lid, brengt expliciet tot uitdrukking dat de aangezochte staat de gevraagde informatie niet kan weigeren op grond van het feit dat die staat deze informatie niet nodig heeft voor de eigen belastingheffing.

Tot slot bepaalt artikel 24, vijfde lid, dat het enkele feit dat informatie in het bezit is van bijvoorbeeld een bank, een andere financiële instelling of een zaakwaarnemer, of dat de informatie betrekking heeft op eigendomsverhoudingen, geen reden is voor de aangezochte staat om de gevraagde informatie niet te verstrekken aan de verzoekende staat.

II.25. Leden van diplomatieke vertegenwoordigingen en consulaire (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 artikel bepaalt, conform artikel 28 van het OESO-modelverdrag, dat fiscale voorrechten toegekend aan leden van een diplomatieke of consulaire vertegenwoordiging op grond van internationaal recht of internationale overeenkomsten, niet worden aangetast door het onderhavige Verdrag.

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

In artikel 26 van het Verdrag is in aansluiting bij artikel 29, negende lid, van het OESO-modelverdrag een zogeheten '*principal purpose test*' opgenomen ter bestrijding van verdragsmisbruik.

Op grond van artikel 26 worden verdragsvoordelen niet toegekend voor een bestanddeel van het inkomen of het vermogen indien het verkrijgen van dit verdragsvoordeel één van de voornaamste redenen was voor een constructie of transactie die direct of indirect tot dat voordeel heeft geleid.

II.27. Uitbreiding van de territoriale toepasselijkheid (artikel 27 van het Verdrag)

Artikel 27, eerste lid, bepaalt dat het Verdrag – mits aan bepaalde voorwaarden wordt voldaan – kan worden uitgebreid tot elk van de andere delen van het Koninkrijk. Voor die uitbreiding zou een wijziging van het Verdrag nodig zijn, dan wel een separaat verdrag. Beide behoeven de goedkeuring van de Staten-Generaal.

Curaçao streeft ernaar (zie CFV 2023), net zoals Nederland (zie Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020³),

² Zie: www.oecd.org/tax/transparency.

³ <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/rapporten/2020/05/29/notitie-fiscaal-verdragsbeleid>



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

Tussen Nederland (het Europese en het Caribische deel) en Cyprus is sinds 30 juni 2023 het op 1 juni 2021 te Nicosia totstandgekomen 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 (Trb. 2021, 80) van kracht. Een eventuele uitbreiding van het Verdrag zou daarom Aruba en/ of Sint Maarten betreffen.

Artikel 27, tweede lid, bepaalt dat als het Verdrag in overeenstemming met het eerste lid is uitgebreid, die uitbreiding niet automatisch wordt beëindigd als het onderhavige Verdrag wordt beëindigd, tenzij anders wordt overeengekomen.

II.28. Inwerkingtreding (artikel 28 van het Verdrag)

Artikel 28 regelt de inwerkingtreding van het Verdrag. De verdragsluitende staten stellen elkaar (via diplomatieke nota's) ervan in kennis wanneer de in hun staat vereiste wettelijke procedures voor de inwerkingtreding van het Verdrag zijn vervuld. Het Verdrag treedt dan in werking op de laatste dag van de maand volgend op de maand waarin de laatste van de beide kennisgevingen is ontvangen.

Artikel 28, tweede lid, bepaalt wanneer de bepalingen van het Verdrag van toepassing zijn. De bepalingen van dit Verdrag worden voor Curaçao van toepassing voor belastingjaren en -tijdvakken die beginnen, en belastbare gebeurtenissen die zich voordoen, op of na 1 januari van het kalenderjaar volgend op dat waarin het Verdrag in werking is getreden.

II.29. Beëindiging (artikel 29 van het Verdrag)

Artikel 29 regelt de beëindiging van het Verdrag. Het Verdrag kan na verloop van vijf jaar na de datum van inwerkingtreding door elk van de verdragsluitende staten worden beëindigd. Beëindiging dient langs diplomatieke weg te geschieden door een kennisgeving van beëindiging op of vóór 30 juni van enig kalenderjaar dat aanvangt na afloop van die periode van vijf jaar.

Voor Curaçao geldt dat bij een dergelijke kennisgeving, het Verdrag ophoudt van toepassing te zijn voor belastbare gebeurtenissen die zich voordoen en voor belastingjaren en -tijdvakken die aanvangen op of na 1 januari van het kalenderjaar dat volgt op het kalenderjaar waarin de kennisgeving van beëindiging is gedaan. Indien de kennisgeving is gedaan in de laatste zes maanden van een kalenderjaar, houdt het Verdrag op van toepassing te zijn voor belastingjaren en -tijdvakken die aanvangen en belastbare gebeurtenissen die plaatsvinden na het einde van het kalenderjaar volgend op het kalenderjaar waarin de kennisgeving van beëindiging is gedaan.

De Minister van Buitenlandse Zaken,