

Vergaderjaar 1985–1986

19614

Overeenkomst met Canada tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting, met Protocol; 's-Gravenhage, 27 mei 1986

Nr. 1

Ter griffies van de Eerste en Tweede Kamer der Staten-Generaal ontvangen 28 augustus 1986. De wens dat deze overeenkomst aan de uitdrukkelijke goedkeuring van de Staten-Generaal zal worden onderworpen, kan door of namens een van beide Kamers of door ten minste vijftien leden van de Eerste Kamer dan wel dertig leden van de Tweede Kamer te kennen worden gegeven op uiterlijk 27 september 1986

BRIEF VAN DE MINISTER VAN BUITENLANDSE ZAKEN

Aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal

's-Gravenhage, 26 augustus 1986

Ter voldoening aan het ter zake bepaalde in de Grodwet¹, de Raad van State gehoord, heb ik de eer u hierbij ter stilzwijgende goedkeuring over te leggen de op 27 mei 1986 te 's-Gravenhage tot stand gekomen Overeenkomst tussen het Koninkrijk der Nederlanden en Canada tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen, met Protocol (Trb. 1986, 65).²

Een toelichtende nota bij deze Overeenkomst gelieve u hiernevens aan te treffen.

De goedkeuring wordt alleen voor Nederland gevraagd.

De Minister van Buitenlandse Zaken,
H. van den Broek

¹ Art. 91, (1), add.art. XXI, (1) (a) G. W. en art. 61, (3), G. W. 1972.

² Ter inzage gelegd op de bibliotheek.

TOELICHTENDE NOTA

Inleiding

De Overeenkomst tussen het Koninkrijk der Nederlanden en Canada ter vermijding van dubbele belasting en ter voorkoming van het ontgaan van belastingen met betrekking tot belastingen van inkomsten van 2 april 1957 (Trb. 1957, 61) is een van de oudere verdragen die door Nederland op dit terrein zijn gesloten. Sinds haar totstandkoming is deze Overeenkomst tweemaal gewijzigd, namelijk bij de Aanvullende Overeenkomsten van 28 oktober 1959 (Trb. 1959, 173) en van 3 februari 1965 (Trb. 1965, 33). Beide wijzigingen betroffen voornamelijk de belastingheffing van dividenden.

De steeds voortschrijdende ontwikkelingen op het gebied van de internationale vermijding van dubbele belasting, zoals deze met name tot uitdrukking zijn gekomen in de O.E.S.O.-modelverdragen van 1963 en 1977, deden op den duur steeds meer de behoefte gevoelen tot een meer omvattende herziening van het Verdrag te geraken. Zo ontbreken in het bestaande Verdrag onder meer regelingen met betrekking tot de belastingheffing van pensioenen en van beloningen van bestuurders en commissarissen en van artiesten. Daarnaast werd een betere aansluiting met de bewoordingen van genoemde OESO-modelverdragen steeds meer wenselijk. Dit leidde ertoe dat Nederland reeds geruime tijd geleden bij de Canadese Regering een herziening van het Nederlands-Canadese belastingverdrag aan de orde heeft gesteld.

Voor het aan de orde stellen van deze herziening bestond trouwens te meer reden, doordat enkele bepalingen van het Verdrag hun doel voorbij geschoten zijn dan wel niet meer stroken met het huidige Nederlandse verdragsbeleid.

Een bepaling die zijn doel voorbij is geschoten, betreft artikel VII van het huidige Verdrag. Ingevolge het tweede lid van dit artikel mag elk van de landen een bronheffing van 15% toepassen op dividenden – zowel portfoliodividenden als deelnemingsdividenden – die door een maatschappij van het ene land aan een inwoner van het andere land worden betaald. Het derde lid van dit artikel maakt echter een uitzondering voor deelnemingsdividenden die vrijwel geheel afkomstig zijn uit winsten, die niet zijn behaald in het land waarin de uitdelende maatschappij gevestigd is. Dergelijke deelnemingsdividenden kunnen onder bepaalde voorwaarden zonder heffing van bronbelasting worden dooruitgedeeld naar de moedermaatschappij in het andere land. Het komt er dus op neer dat een categorie deelnemingsdividenden gunstiger wordt behandeld dan de andere deelnemingsdividenden.

Deze bepaling is destijds tot stand gekomen tegen de achtergrond dat Nederlandse moedermaatschappijen de winsten, die zij tijdens de Tweede Wereldoorlog en in een aantal jaren daarna via hun niet-Canadese dochtervennootschappen op het Amerikaanse continent behaald hadden, en die zij in een Canadese vennootschap hadden aangehouden, zonder heffing van Canadese bronbelasting naar Nederland zouden kunnen overbrengen. De wederkerige formulering van bedoelde bepaling heeft er evenwel toe geleid, dat in de loop van de jaren zeventig een praktijk in omgekeerde richting is ontstaan. Deze praktijk berust echter op geheel andere overwegingen dan bij de totstandkoming van de bepaling voor ogen stonden. De achtergrond van deze praktijk is, dat de verdragen die Nederland met een groot aantal landen heeft gesloten vrijwel steeds in aanzienlijk lagere bronheffingen voorzien dan de verdragen die Canada zelf met die landen heeft gesloten. In verband hiermede zijn vele Canadese moedervennootschappen er toe overgegaan tussen henzelf en hun buitenlandse dochtervennootschappen een Nederlandse tussenholding te creëren. Dit leidde ertoe, dat de Nederlandse tussenholdings aanspraak

Gelet op het bepaalde in artikel 25a, vierde lid juncto derde lid, onder b, van de Wet op de Raad van State, blijft openbaarmaking van het advies van de Raad van State en het nader rapport achterwege.

konden maken op de voordelen van de Nederlandse verdragsbepalingen, terwijl anderzijds deze tussenholdings onder de werking van artikel VII, derde lid, van het Nederlands-Canadese belastingverdrag de door hen ontvangen dividenden zonder heffing van Nederlandse dividendbelasting konden dooruitdelen naar de Canadese moedermaatschappijen.

De aldus ontstane praktijk is echter niet zonder bedenkingen en in strijd met de ratio waarvoor deze bepaling destijds in het leven is geroepen. Teneinde het voortgaan van deze praktijken tegen te gaan, was het dus gewenst een herziening van artikel VII van het huidige Verdrag met Canada te bewerkstelligen.

Een bepaling die niet meer strookt met het huidige Nederlandse verdragsbeleid, betreft de belastingheffing van hypothecaire interest. Volgens artikel III van het huidige Verdrag mag elk van de landen volgens zijn interne wetgeving belasting heffen op interest (andere dan interest van obligaties) ter zake van een vordering die verzekerd is door hypotheek op in dat land gelegen onroerend goed. Ontvangt een inwoner van Nederland interest ter zake van een vordering die verzekerd is door hypotheek op Canadees onroerend goed, dan kan Canada deze inwoner van Nederland voor die interest mitsdien in zijn belastingheffing betrekken. Ingevolge artikel XVIII van het Verdrag dient Nederland alsdan voor die interest vrijstelling (met progressievoorbehoud) te verlenen. Canada is er evenwel onder de werking van de «National Housing Act» van 1954 toe overgegaan onder bepaalde voorwaarden vrijstelling van belasting te verlenen. In die gevallen oefent het dus het heffingsrecht dat het volgens het Verdrag kan uitoefenen, in feite niet uit. Deze vrijstelling en de gevolgen daarvan heeft kritiek opgeroepen. Ook in de Tweede Kamer van de Staten-Generaal is deze kritiek naar voren gekomen. In dit verband moge de eerste ondergetekende verwijzen naar de vragen van het toenmalige lid van de Tweede Kamer, de heer De Graaf, en de daarop door de toenmalige Staatssecretaris van Financiën gegeven antwoorden (Aanhangsel Handelingen II 1977/78, 1004 en Aanhangsel Handelingen II 1978/79, 158), alsmede naar de vragen van het lid van de Tweede Kamer, de heer Kombrink, en de daarop door de eerste ondergetekende gegeven antwoorden (Aanhangsel Handelingen II 1983/84, 341).

De OESO-modelverdragen van 1963 en 1977 gaan ervan uit, dat het bronland op interest – ook wanneer het hypothecaire interest betreft – een beperkte bronbelasting mag toepassen en dat deze bronbelasting in aanmerking wordt genomen bij de belasting die de genietter van de interest in zijn woonland verschuldigd is. In verband hiermede is het Nederlandse verdragsbeleid er sinds een aantal jaren op gericht met betrekking tot hypothecaire interest tot een gelijke regeling te komen als geldt voor andere interest. Mitsdien is dit onderwerp ook in de onderhandelingen met Canada aan de orde gesteld.

Bij de onderhandelingen zijn uiteraard ook verschillende Canadese wensen naar voren gebracht, zoals onder andere de belastingheffing van de winst uit de vervreemding van indirect bezeten onroerend goed, een uitbreiding van de bronheffing op royalty's en de regeling voor de werkzaamheden buitengaats (offshore activities). Op deze en andere bepalingen, die in verband daarmee zijn overeengekomen, wordt in het hierna volgende teruggekomen.

De onderhandelingen die gezien de verlangens over en weer moeilijk waren en die daardoor geruime tijd in beslag hebben genomen, hebben uiteindelijk geleid tot de totstandkoming van een nieuwe Overeenkomst ter vermijding van dubbele belasting, met bijbehorend Protocol, getekend op 27 mei 1986, (Trb. 1986, 86) die in de plaats zal treden van het huidige Verdrag. Naar de mening van de eerste ondergetekende weerspiegelen de in de nieuwe Overeenkomst neergelegde regelingen een

resultaat dat in het licht van de over en weer naar voren gebrachte wensen als evenwichtig kan worden beschouwd.

In het hierna volgende worden met name die delen van de Overeenkomst, die een enigszins belangrijke afwijking van het O.E.S.O.-modelverdrag van 1977 of van het huidige Verdrag inhouden, nader toegelicht.

Belastingen waarop de Overeenkomst van toepassing is (artikel 2)

Evenals het huidige verdrag geldt de nieuwe Overeenkomst alleen voor belastingen naar het inkomen en niet voor belastingen naar het vermogen. Wat laatstbedoelde belastingen betreft blijven mitsdien de nationale wetgevingen van de beide Staten van toepassing.

De nieuwe Overeenkomst geldt, evenals het huidige Verdrag, slechts voor belastingen die door de federale overheid worden geheven. De Canadese grondwet laat namelijk niet toe de belastingen van de Canadese deelstaten onder de werking van een verdrag te brengen. Aangezien de belastingheffing van de Canadese deelstaten echter veelal geschiedt op basis van de belastingheffing zoals deze door de federale overheid, met inachtneming van de bepalingen van de Overeenkomst, heeft plaatsgevonden, zijn de feitelijke gevolgen van het Canadese constitutionele bezwaar van geringe betekenis.

Wat de Nederlandse belastingen naar het inkomen betreft, geldt de nieuwe Overeenkomst ook voor het winstaandeel dat wordt geheven krachtens de Mijwet 1810 (Loi concernant les Mines, les Minières et les Carrières. Du 21 Avril 1810, Bulletin des Loi no 285. Laatstelijk gewijzigd bij wet van 26 maart 1920, Stb. 157) en de Mijwet Continentaal Plat 1965 (Stb. 428). Dit leidt er toe dat Canada in het vervolg bij de voorkoming van dubbele belasting (artikel 2, vierde lid), niet slechts rekening houdt met de in Nederland geheven vennootschapsbelasting doch ook met bedoeld winstaandeel.

Algemene begripsbepalingen (artikel 3)

De definities van «Canada» en «Nederland» (eerste lid, onderdelen b en c) omvatten tevens het continentale plat van beide landen. Aanvullende regels die de belastingheffing op het continentale plat betreffen zijn neergelegd in artikel 23 en komen hierna nog aan de orde.

Op verzoek van Canada zijn een opengevallen nalatenschap en een trust, die krachtens de Canadese nationale wetgeving zelfstandige rechtssubjecten voor de belastingheffing zijn, in het eerste lid, onderdeel d, aan de definitie van «persoon» toegevoegd. Dit houdt in dat zij als zodanig aanspraak kunnen maken op toepassing van het Verdrag. Volgens de Nederlandse wetgeving is een opengevallen nalatenschap geen zelfstandig rechtssubject. Degenen die tot de nalatenschap gerechtigd zijn, kunnen, indien zij in Nederland wonen, ieder voor hun deel de voordelen van het Verdrag inroepen. Zoals bekend ontbreekt de rechtsfiguur van de trust in de Nederlandse wetgeving.

Dubbele fiscale woonplaats van lichamen (artikel 4, derde lid)

De in de door Nederland afgesloten verdragen gebruikelijke bepaling – die overeenstemt met de bepaling van het OESO-modelverdrag terzake – dat bij een dubbele woonplaats van lichamen, welke zich bijvoorbeeld kan voordoen in een geval dat een dergelijk lichaam is opgericht naar het recht van het ene land maar feitelijk wordt geleid in

het andere land, de plaats van de feitelijke leiding beslissend is, stuitte bij Canada op bezwaren. Canada wilde in een dergelijk geval het oprichtingscriterium laten prevaleren. Bij wijze van compromis is overeengekomen, dat in gevallen dat zich een dubbele woonplaats van lichamen voordoet, de bevoegde autoriteiten met elkaar in overleg zullen treden om dubbele belastingheffing te voorkomen. Wordt geen overeenstemming bereikt, dan kan zo'n lichaam slechts in zeer beperkte mate aanspraak maken op de voordelen van de Overeenkomst.

Inkomsten uit onroerend goed (artikel 6)

In bewoordingen die overeenstemmen met artikel 6 van het OESO-modelverdrag, is in het onderhavige artikel overeengekomen, dat inkomsten die een inwoner van een van de Staten verkrijgt uit onroerende goederen die in de andere Staat zijn gelegen, in die andere Staat mogen worden belast. Voor voordelen die worden verkregen uit de vervreemding van onroerende goederen, is een overeenkomstige regel neergelegd in artikel 13, eerste lid, van de Overeenkomst. Deze regel bestrijkt zowel gevallen waarin de voordelen in het kader van een onderneming als daar buiten worden behaald. Aan Canadese zijde bestond echter enige vrees, dat deze bepaling door de Canadese rechtspraak zou kunnen worden beperkt tot de gevallen waarin de speciale bepalingen van de «capital gains tax» van toepassing zijn. De Canadese wetgeving maakt namelijk onderscheid tussen vervreemdingswinsten die tot het normale inkomen of de normale winst behoren en vervreemdingswinsten die aan de bepalingen van de «capital gains tax» zijn onderworpen. Voor alle zekerheid is daarom in onderdeel IV van het Protocol een bepaling opgenomen die elke twijfel op dit punt wegneemt. Deze problematiek speelt niet voor Nederland.

Voorts is in onderdeel V van het Protocol een additionele bepaling opgenomen die aan inwoners van Nederland die inkomsten uit Canadees onroerend goed genieten, garandeert dat zij in Canada kunnen kiezen tussen belastingheffing op bruto-basis (alsdan is 25% belasting over de bruto-huren verschuldigd) of op netto-basis (alsdan wordt de netto opbrengst volgens het normale progressieve tarief in de Canadese inkomstenbelasting betrokken). Een dergelijk keuzerecht bestaat ook reeds onder het huidige Verdrag, doch de formulering is inhoudelijk enigszins gewijzigd. De eerste wijziging bestaat hierin, dat de tekst nu de mogelijkheid gaat bieden boekwinsten, behaald bij de vervreemding van het onroerend goed en veroorzaakt door te hoge afschrijving in het verleden, in de heffing te betrekken. De tweede wijziging vloeit voort uit de nieuwe toewijzingsregel met betrekking tot de hypothecaire interest.

Winst uit onderneming (artikel 7)

In overeenstemming met artikel 7 van het OESO-modelverdrag gaat het onderhavige artikel uit van het beginsel, dat de ene Staat de winst van een onderneming van de andere Staat slechts mag belasten indien en voorzover die winst is toe te rekenen aan een in de eerstbedoelde Staat gevestigde vaste inrichting. De formulering van dit beginsel en de verdere uitwerking daarvan stroken geheel met de bewoordingen van het OESO-modelverdrag. In het derde lid is uitdrukkelijk vastgelegd, dat bij het bepalen van de winst van een vaste inrichting geen kosten in mindering mogen worden gebracht, die een eigen onderneming van de Staat waarin de vaste inrichting is gevestigd, ook niet in mindering zou mogen brengen.

Daarnaast is in onderdeel VI van het protocol een interpretatieve bepaling neergelegd met betrekking tot zogenaamde «turn key projects». Inhoudelijk wijkt deze door Nederland voorgestelde bepaling niet af van de Nederlandse en Canadese opvattingen op dit punt, doch het werd

desalniettemin nuttig geacht deze eenstemmige opvatting te verwoorden met het oog op het uitstralings-effect dat daarvan kan uitgaan op onderhandelingen met landen die van een ander standpunt blijk geven.

Zeevaart en luchtvaart (artikel 8)

Dit artikel gaat uit van hetzelfde uitgangspunt als artikel 8 van het OESO-modelverdrag: voordelen uit de exploitatie van schepen en luchtvaartuigen in internationaal verkeer zijn slechts belastbaar in de staat waar de werkelijke leiding van de onderneming is gelegen.

In het tweede lid is echter aan dit uitgangspunt enige uitbreiding gegeven met betrekking tot voordelen uit de verhuur van schepen en luchtvaartuigen en uit het gebruik, het onderhoud en de verhuur van containers en daarmee annexe uitrusting.

Teneinde te voorkomen dat deze verhuuropbrengsten als royalty-betalingen aangemerkt zouden kunnen worden waardoor een bronheffing op de voet van artikel 12 (Royalties) zou kunnen worden geheven, hetgeen mogelijk zou zijn op grond van de algemene regel van art. 7, zesde lid, is in het eerste lid van het onderhavige artikel de toepassing van artikel 12 uitdrukkelijk uitgesloten.

Verbonden ondernemingen (artikel 9)

In dit artikel is het zogenaamde «arm's-length»-beginsel neergelegd.

Het eerste lid stemt overeen met de bewoordingen van artikel 9 van het OESO-modelverdrag, behoudens dat op Nederlands verzoek een volzin is toegevoegd, welke tot uitdrukking brengt, dat de omstandigheid dat een moedervenootschap met haar dochtervenootschap in het andere land een «costsharing»-overeenkomst of een dienstverleningsovereenkomst heeft gesloten, op zichzelf niet met zich brengt dat inbreuk is gemaakt op het «arm's-length»-beginsel. De feitelijke inhoud van zo'n overeenkomst mag uiteraard wel aan het «arm's-length»-beginsel worden getoetst.

In het derde lid is overeengekomen dat winstcorrecties op basis van het arm's length-beginsel niet meer kunnen worden toegepast na het verstrijken van de wettelijke termijnen van elk van de landen en in ieder geval niet na het verstrijken van 6 jaren sinds het jaar waarop de winstcorrectie zou moeten worden toegepast. Een voorbehoud is gemaakt voor gevallen van fraude en moedwillig verzuim. Wat Nederland betreft, houdt de aldus overeengekomen regeling, gelet op de termijnen die gelden voor het opleggen van definitieve aanslagen en van navorderingsaanslagen, vrijwel geen afwijking in van de eigen wetgeving.

Dividenden (artikel 10)

Ingevolge artikel VII, tweede lid, van het huidige Verdrag zijn dividenden, ongeacht of het particuliere dividenden of deelnemingsdividenden betreft, behoudens de in de Inleiding vermelde uitzondering, over en weer aan een bronheffing van ten hoogste 15% onderworpen. In de nieuwe Overeenkomst is het maximum voor particuliere dividenden gehandhaafd op 15%, doch het maximum voor deelnemingsdividenden verlaagd tot 10% (tweede lid). In dit verband mag niet onvermeld blijven dat, behoudens in een recentelijk met de Verenigde Staten van Amerika gesloten nieuw verdrag, in alle Canadese verdragen ook voor deelnemingsdividenden een maximum van 15% is overeengekomen. Welke dividenden als deelnemingsdividenden moeten worden aangemerkt stemt overeen met de bepalingen van het OESO-modelverdrag.

In de Inleiding is uiteengezet, dat de bepaling neergelegd in artikel VII, derde lid, zijn doel voorbij is geschoten. Een van de belangrijkste doelstel-

lingen bij de onderhandelingen was er dan ook op gericht te voorkomen, dat een dergelijke bepaling ook in de nieuwe Overeenkomst zou worden opgenomen. Hoezeer Canada deze Nederlandse wens ook ernstig betreurde in verband met de grote belangen die voor het Canadese bedrijfsleven gemoeid zijn met het handhaven van deze bepaling, zij is uiteindelijk gezwicht voor de bezwaren die van Nederlandse zijde zijn aangevoerd. De nieuwe Overeenkomst voorziet dan ook niet meer in een nul-tarief voor een bepaalde categorie deelnemingsdividenden, noch in enig ander tarief dat lager is dan het hiervoor vermelde tarief van 10%. Nu daarmede een belangrijke Nederlandse doelstelling was bereikt, is wel ingegaan op een Canadees verzoek om aan Canadese moedervennootschappen met Nederlandse tussenholdings althans enige tijd te laten om de structurering van de Canadese concerns aan te passen aan de nieuwe verdragssituatie. Dit heeft ertoe geleid, dat overeenstemming is bereikt over een overgangsregeling, welke is neergelegd in artikel 30, vierde lid, van de Overeenkomst. Krachtens deze overgangsregeling kunnen moedervennootschappen, die bij de ondertekening van de Overeenkomst (27 mei 1986) inwoner van een van de Staten waren, nog in het jaar van ondertekening en gedurende 3 jaren na dat jaar, doch uiterlijk tot 31 december 1988 aanspraak maken op de toepassing van artikel VII, derde lid, van het huidige Verdrag. Aangezien te verwachten valt, dat verschillende tussenholdings in Nederland zullen worden geliquideerd en dat bij die liquidatie vervreemdingswinsten op aandelenpakketten in vennootschappen in andere landen zullen worden gerealiseerd, is in deze samenhang voorts overeengekomen dat dergelijke vervreemdingswinsten geen belemmering zullen zijn voor de toepassing van het nul-tarief in de overgangsperiode (artikel 30, vierde lid, onderdeel a). In onderdeel b van dit lid is voorts vastgelegd, dat in het geval van een juridische fusie («merger») het opvolgende lichaam op één lijn wordt gesteld met het lichaam dat in het opvolgende lichaam is opgegaan.

Volgens het huidige Verdrag kan Canada een zogenaamde «branch profits tax» van 25% heffen over de winst van vaste inrichtingen. In de nieuwe Overeenkomst is deze heffing in zeer belangrijke mate beperkt (artikel 10, zevende lid).

De eerste beperking is hierin gelegen, dat het percentage van de aanvullende belasting niet hoger mag zijn dan het percentage dat onder de werking van de Overeenkomst voor deelnemingsdividenden geldt. In feite betekent dit een beperking tot 10%.

De tweede beperking houdt in, dat gedurende de bestaansduur van een vaste inrichting een bedrag ter grootte van 500 000 Canadese dollars van de winst (na aftrek van compensabele verliezen) van de aanvullende belasting is vrijgesteld. Ingeval lichamen die met elkaar gelieerd zijn ieder voor zich een vaste inrichting in Canada aanhouden, geldt deze vrijstelling voor die vaste inrichtingen gezamenlijk.

Interest (artikel 11)

Ingevolge artikel VIII, tweede lid, van het huidige Verdrag mag elk van de Staten ten hoogste 15% belasting heffen over interest die aan een inwoner van de andere Staat wordt betaald. Het nationale tarief in Canada is 25%. Canada bleek niet bereid een verdere algemene verlaging van dit percentage van 15 in de nieuwe Overeenkomst vast te leggen. Het bleek echter wel bereid een aantal vrijstellingen van bronbelasting te aanvaarden. Deze vrijstellingen zijn neergelegd in het derde en vierde lid.

De in onderdeel a van het derde lid bedoelde vrijstelling betreft rente op leverancierskrediet. Deze vrijstelling geldt echter niet, als de koper en de verkoper bij hun transacties het «arm's-length»-beginsel niet in acht nemen.

De tweede vrijstelling (onderdeel b) heeft betrekking op interest die door de overheid van een van de Staten of door een staatkundig onderdeel of een publiekrechtelijk lichaam daarvan wordt betaald aan een inwoner van de andere Staat. In welke hoedanigheid die inwoner die interest ontvangt, is niet van belang.

De derde vrijstelling (onderdeel c) betreft interest die door de overheid van de andere Staat, bepaalde overheidsinstellingen of daarmee gelijkgestelde instellingen wordt ontvangen. Hierbij doet de aard van de interest niet ter zake.

De vierde vrijstelling (onderdeel d) betreft interest op leningen die door een garantie of een verzekering gedekt zijn, alsmede kredieten die door een financiële instelling zijn verstrekt en waaraan eveneens een garantie of een verzekering is verbonden. De verdere invulling van deze vrijstelling is overgelaten aan de bevoegde autoriteiten van beide Staten. Voorshands gaan de gedachten uit naar de Canadese Export Development Corporation en de Nederlandse Credietverzekeringsmaatschappij N.V.

In het vierde lid is tenslotte nog een vijfde vrijstelling neergelegd. Deze vrijstelling consolideert een in 1975 in de Canadese wetgeving neergelegde tijdelijke – doch in het verleden meermalen verlengde – vrijstelling voor niet-inwoners van Canada ter zake van interest op leningen die voor ten minste 5 jaar aan Canadese lichamen zijn verstrekt (onderdeel a). Deze vrijstelling geldt echter niet, indien de interest het karakter krijgt van een vergoeding voor het gebruik van of de opbrengst uit goederen of zaken in Canada (onderdeel c).

In verband met het tijdelijke karakter van de in de Canadese wetgeving belichaamde vrijstelling heeft Canada zich het recht voorbehouden deze vrijstelling eenzijdig op te schorten, indien zij onder de Canadese wetgeving niet meer van toepassing zou zijn. Bereikt kon echter worden, dat in dat geval de vrijstelling nog blijft gelden voor leningen die in de eerste 6 maanden na de kennisgeving van opschorting worden verstrekt. Is de kennisgeving van opschorting gedateerd vóór 1 juli van een jaar, dan blijft de vrijstelling nog gelden voor leningen die in de loop van dat jaar worden verstrekt.

De definitie van «interest» in het vijfde lid van het onderhavige artikel stoelt op de definitie uit het OESO-modelverdrag van 1963 en deels op die uit het OESO-modelverdrag van 1977. Het voor Nederland belangrijkste element is, dat kon worden bereikt dat de definitie ook hypothecaire interest omvat. In samenhang met de in artikel 22, tweede lid, van de Overeenkomst neergelegde regels op het punt van de voorkoming van dubbele belasting brengt dit met zich mede, dat Nederland voortaan de uit Canada afkomstige hypothecaire interest integraal belast, waarbij eventueel in Canada geheven belasting in aanmerking wordt genomen. Tegemoetgekomen is aan een Canadees bezwaar tegen een te abrupte overgang naar de nieuwe situatie. Van Nederlandse zijde is daarom ingestemd met een overgangsregeling, welke is neergelegd in artikel 30, vijfde lid, van de Overeenkomst. Krachtens deze overgangsregeling zal Nederland met betrekking tot hypothecaire interest die in het jaar van ondertekening van de Overeenkomst en in de 18 maanden daarna, mits vóór 1 juli 1987, wordt ontvangen op bij de ondertekening van de Overeenkomst bestaande Canadese hypotheke de vrijstellingsmethode blijven toepassen. De vrijstelling geldt echter niet voor hypothecaire interest, die weliswaar voor het einde van de overgangstermijn is ontvangen, doch betrekking heeft op een tijdvak na de overgangstermijn.

Royalty's (artikel 12)

Ingevolge artikel IX, tweede lid, van het huidige Verdrag zijn royalty's in beginsel aan een bronbelasting van ten hoogste 15% onderworpen. Een

uitzondering geldt ingevolge het derde lid van dat artikel slechts voor zogenaamde culturele royalty's. Deze zijn van bronbelasting vrijgesteld.

Van Canadese zijde is er op verzoek van Nederland mee ingestemd het maximum van de bronbelasting op royalty's in de nieuwe Overeenkomst te verlagen van 15% tot 10% (tweede lid), zulks onder handhaving van de vrijstelling voor culturele royalty's, andere dan filmroyalty's (derde lid, onderdeel a). Aan deze vrijstelling kon nog een vrijstelling voor direct of indirect door de overheid ontvangen royalty's toegevoegd worden (derde lid, onderdeel b).

Tegenover de door Nederland verlangde verlaging van het tarief, bracht Canada de wens naar voren de omschrijving van het begrip «royalty's» af te stemmen op de definitie, zoals deze is neergelegd in artikel 12, tweede lid, van het OESO-modelverdrag van 1977. Hierdoor zou het royalty-begrip mede omvatten vergoedingen die voortvloeien uit het gebruik van, of uit het recht van gebruik van, nijverheids- of handelsuitrusting of wetenschappelijke uitrusting, alsmede voor vergoedingen voor inlichtingen omtrent ervaringen op het gebied van nijverheid, handel of wetenschap. Nederland is in beginsel aan dit verlangen tegemoetgekomen. Wel is een aantal beperkingen aangebracht.

De eerste beperking is hiervoor in deze nota reeds ter sprake gebracht: het royalty-artikel is niet van toepassing op de onder de werking van artikel 8 vallende voordelen uit de verhuur van schepen, luchtvaartuigen en containers die in internationaal verkeer worden geëxploiteerd.

De tweede beperking is vervat in een overgangsbepaling, welke is neergelegd in artikel 30, zesde lid, van de Overeenkomst. Krachtens deze overgangsbepaling kunnen vergoedingen ter zake van contracten die op de datum van de ondertekening van de Overeenkomst reeds bestonden, pas in het bronland aan belasting worden onderworpen na het verstrijken van een termijn die het jaar van ondertekening en de daaropvolgende drie jaren omvat. Ook hier geldt evenwel als uiterste datum 31 december 1988. Deze termijn is gelijk aan de termijn waarbinnen voor deelnemingsdividenden nog een beroep kan worden gedaan op de toepassing van artikel VII, derde lid, van het huidige Verdrag. In dit verband zij verwezen naar de toelichting op artikel 10. De overgangsbepaling geldt echter niet voor vergoedingen die weliswaar voor het einde van de overgangstermijn zijn betaald, doch betrekking hebben op daarna gelegen perioden.

De derde beperking heeft betrekking op vergoedingen voor inlichtingen omtrent ervaringen op het gebied van nijverheid, handel of wetenschap. Zij is neergelegd in onderdeel IX van het Protocol. Krachtens deze bepaling kunnen vergoedingen voor de aldaar omschreven diensten slechts onder bepaalde omstandigheden in het bronland aan een heffing worden onderworpen.

Vermogenswinsten (artikel 13)

De Canadese wetgeving voorziet ten aanzien van niet-inwoners niet slechts in belastingheffing met betrekking tot winsten, voortvloeiende uit de vervreemding van rechtstreeks bezeten Canadees onroerend goed, doch ook in belastingheffing met betrekking tot winsten, voortvloeiende uit de vervreemding van indirect bezeten Canadees onroerend goed, zoals aandelen in een Canadese onroerend-goedmaatschappij.

In afwijking van het huidige Verdrag, doch voortbouwend op een beleid dat reeds geruime tijd in latere Canadese verdragen tot uitdrukking was gekomen, wenste Canada in de nieuwe Overeenkomst met Nederland in beginsel niet van zijn nationale heffingsbevoegdheden af te zien. Als prijs hiervoor bleek het wel bereid een aantal belangrijke beperkingen op die

heffingsbevoegdheden te aanvaarden. Zo komt, wat indirect bezeten onroerend goed betreft, belastingheffing pas aan de orde wanneer de vervreemder een wezenlijk belang, dat wil zeggen een belang van 10% of meer te zamen met personen die met hem gelieerd zijn, bezit in de rechtspersoon of samenwerkingsvorm, en het vermogen van deze rechtspersoon of samenwerkingsvorm hoofdzakelijk bestaat uit onroerend goed. Voorts zijn vervreemdingswinsten op aan de beurs genoteerde aandelen in onroerend-goedmaatschappijen van de belastingheffing uitgezonderd (artikel 13, vierde lid). Een zeer belangrijke beperking is voorts daarin gelegen, dat de belastingheffing zich niet uitstrekt tot waardeverschillen die op 31 december van het jaar waarin de Overeenkomst in werking treedt, reeds bestonden. Voor heffingsrechten die reeds onder het huidige Verdrag bestonden – hierbij valt te denken aan onroerend goed dat deel uitmaakt van een vaste inrichting welke een onderneming van een van de Staten in de andere Staat aanhoudt – geldt deze beperking uiteraard niet (artikel 13, vijfde lid). Voorts is in het zesde lid de mogelijkheid geopend, dat de belastingheffing over vervreemdingswinsten naar de toekomst wordt doorgeschoven, indien de vervreemdingswinsten voortvloeien uit transacties waarbij slechts van een verschuiving van onroerend-goedbelangen binnen het kader van een concern kan worden gesproken.

Opgemerkt zij overigens nog, dat ook Nederland indien een inwoner van Canada aandelen vervreemdt die deel uitmaken van een aanmerkelijk belang in een Nederlandse onroerend-goedvennootschap dit heffingsrecht op basis van zijn wetgeving kan uitoefenen.

In het achtste lid is een bepaling opgenomen die, wat Nederland betreft, beoogt te voorkomen dat de belastingheffing over winst uit aanmerkelijk belang in andere gevallen dan die van onroerend-goedvennootschappen wordt ontgaan. Deze bepaling stemt vrijwel geheel overeen met die van artikel 13, vijfde lid, van het belastingverdrag tussen Nederland en het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland (Trb. 1980, 205).

Pensioenen, lijfrenten, sociale verzekeringsuitkeringen en alimentatie-uitkeringen (artikel 18)

Artikel 18 van het OESO-modelverdrag 1977 gaat ervan uit, dat particuliere pensioenen uitsluitend belastbaar zijn in de woonstaat van de gepensioneerde. Daarentegen leidt artikel 19, tweede lid, van dit OESO-modelverdrag ertoe, dat het heffingsrecht met betrekking tot overheids-pensioenen aan de kasstaat toekomt. Canada achtte het niet mogelijk dit onderscheid tussen particuliere pensioenen en overheidspensioenen in acht te nemen met betrekking tot pensioenen die vanuit Canada aan inwoners van Nederland worden betaald. De Canadese pensioenwetgeving voorziet er namelijk in, dat een Canadese werknemer die van dienstbetrekking verandert, de waarde van zijn pensioenrechten meeneemt naar de nieuwe werkgever. Dit geldt ook bij overgang van een particuliere dienstbetrekking naar een dienstbetrekking bij de overheid of omgekeerd. Een ander brengt met zich mede, dat pensioenen die door overheids-pensioenfondsen worden betaald een particulier element kunnen omvatten en betalingen door een particulier pensioenfonds een overheids-element. Teneinde de daaruit voortvloeiende moeilijkheden te vermijden wenste Canada een bronheffing van 15% op alle pensioenen die vanuit Canada aan inwoners van Nederland worden betaald, ongeacht of sprake is van een particulier pensioen dan wel van een overheidspensioen. In beide gevallen zal Nederland als woonstaat deze pensioenen in de heffing kunnen betrekken onder verrekening van maximaal 15% Canadese belasting. Van Nederlandse zijde is hiermede ingestemd. Wat pensioenen

betreft die vanuit Nederland aan inwoners van Canada worden betaald, is overeengekomen, dat voor zover het particuliere pensioenen betreft ook hierop een heffing gelegd mag worden, zij het beperkt tot 15%. Voor de Nederlandse overheidspensioenen geldt echter een onverkort Nederlands heffingsrecht, tenzij de pensioenen worden betaald aan inwoners van Canada die de Canadese nationaliteit bezitten dan wel de pensioenen hun grondslag vinden in diensten die zijn bewezen in het kader van een op winst gericht overheidsbedrijf (derde lid). Deze laatste benadering is niet alleen in overeenstemming met het OESO-modelverdrag, doch ook in overeenstemming met hetgeen Nederland in zijn verdragen met andere landen is overeengekomen.

Het vorenstaande brengt met zich mede, dat de in de nieuwe Overeenkomst neergelegde regels inzake de belastingheffing van pensioenen tot andere gevolgen leiden dan onder de werking van het bestaande Verdrag het geval is. In het bestaande Verdrag is namelijk geen enkele bepaling inzake de belastingheffing van pensioenen opgenomen. Op grond van artikel XVII (het zogenaamde «saldo-artikel») moest de conclusie worden getrokken, dat zowel particuliere pensioenen als overheidspensioenen slechts belastbaar zijn in de woonstaat van de gepensioneerde (resolutie van de Minister van Financiën van 5 mei 1958).

Artikel 18 van de nieuwe Overeenkomst bevat thans ook regels voor de belastingheffing van lijfrenten. Deze zijn geïncorporeerd in de hiervoor uiteengezette regels die de belastingheffing van pensioenen beheersen. In dit verband zijn opgemerkt, dat het hiervoor ter sprake gebrachte beperkte heffingsrecht van 15% alleen geldt voor de pensioenen en lijfrenten zelf. Deze beperking geldt niet, zoals een vergelijking tussen het eerste en tweede lid van het artikel in samenhang met het bepaalde in onderdeel XI van het Protocol uitwijst, voor afkoopsommen van pensioenen en lijfrenten. Deze mogen onbeperkt in de bronstaat worden belast. Wat afkoopsommen van pensioenen betreft, wordt daarmee een lijn voortgezet, die ook terug te vinden is in de verdragen, die Nederland in de laatste jaren met andere landen heeft gesloten (zie bijvoorbeeld artikel 19, tweede lid, van eerder genoemd belastingverdrag met het Verenigd Koninkrijk).

Krachtens de in het vierde lid van het onderhavige artikel vermelde wetten worden in Canada bepaalde pensioenen en vergoedingen verstrekt die met name verband houden met Canada's betrokkenheid bij de Tweede Wereldoorlog. Deze pensioenen en vergoedingen zijn in Canada volledig vrijgesteld van belasting. In dit verband wenste Canada te voorkomen, dat deze pensioenen en uitkeringen, voorzover deze toekomen aan inwoners van Nederland, in de Nederlandse belastingheffing zouden worden betrokken. Aan deze wens is tegemoetgekomen.

In het vijfde lid is een regeling opgenomen voor pensioenen en soortgelijke betalingen die krachtens de sociale verzekeringswetgeving van een van de Staten worden betaald. Wat Nederland betreft valt hier te denken aan uitkeringen ingevolge de AOW, AWW en AAW. Deze regeling komt ongeveer overeen met die welke in de laatste jaren ook in verdragen tussen Nederland en enkele andere landen is neergelegd (zie bijvoorbeeld artikel 19, tweede lid, onderdeel a, van het belastingverdrag met Nieuw-Zeeland (Trb. 1980, 176) en artikel 18, vierde lid, van het belastingverdrag met Joegoslavië (Trb. 1982, 41).

Ingevolge het zesde lid zijn alimentatie-uitkeringen en andere soortgelijke betalingen slechts belastbaar in de Staat waar degene die de uitkeringen ontvangt, woont. Ook onder het huidige Verdrag is dit het geval.

Inkomsten uit nalatenschappen en trusts (artikel 21)

Als uitzondering op artikel XVII van het huidige Verdrag heeft Canada in het Protocol bij het Verdrag bedongen, dat ieder van de Staten het recht heeft inkomsten uit nalatenschappen en trusts, verkregen uit bronnen in die Staat, te belasten. Voor Canada betekent dit dat het zulke inkomsten die betaald of verschuldigd worden aan een inwoner van Nederland, naar een tarief van 25% kan belasten.

De belastingheffing van deze inkomsten is thans geregeld in het onderhavige artikel. Bereikt kon worden, dat Canada zijn belastingtarief in de nieuwe Overeenkomst beperkt tot 15% (tweede lid). De vrijstelling voor inkomsten die niet uit Canadese bronnen afkomstig zijn, is gehandhaafd in het derde lid.

Vermijding van dubbele belasting (artikel 22)

Evenals in de in de laatste jaren met andere landen gesloten verdragen het geval is, is de Nederlandse regeling op het punt van de voorkoming van dubbele belasting zodanig geformuleerd, dat wel is aangegeven voor welke bestanddelen van het inkomen de vrijstellingsmethode respectievelijk de verrekeningsmethode zal gelden, doch voor de technische uitwerking van deze methoden wordt verwezen naar de Nederlandse wetgeving, dat wil zeggen het Besluit voorkoming dubbele belasting. Een en ander is neergelegd in het eerste, tweede en derde lid.

Die voorkoming van dubbele belasting aan Canadese zijde geschiedt, evenals onder de werking van het huidige Verdrag het geval is, in beginsel volgens de verrekeningsmethode (vierde lid, onderdeel a). Tevens zijn echter de gevallen waarin Canada volgens zijn wetgeving een vrijstelling verleent – een vrijstelling die min of meer vergelijkbaar is met de Nederlandse deelnemingsvrijstelling – in de Overeenkomst geconsolideerd (vierde lid, onderdeel b).

In het vijfde lid, onderdeel b, is overeengekomen, dat investeringsbijdragen en -toeslagen en de desinvesteringbetalingen ingevolge de WIR, alsmede de tijdens de onderhandelingen nog bestaande heffingen ingevolge de SIR, die bij het bepalen van de in Nederland verschuldigde inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting in aanmerking worden genomen, het bedrag van de in Canada te verrekenen belasting niet beïnvloeden. Door deze uitdrukkelijke bepaling staat onbetwistbaar vast, dat de Nederlandse WIR-wetgeving niet ten gunste van de Canadese fiscus werkt.

Werkzaamheden buitengaats (offshore activities) (artikel 23)

Het Verdrag van Genève inzake het continentale plateau van 29 april 1958, Trb. 1959, 126 (laatstelijk Trb. 1971, 224) bepaalt in artikel 2, eerste lid, dat kuststaten over hun continentale plat soevereine rechten uitoefenen ter exploratie en exploitatie van de natuurlijke rijkdommen van het plat. In overeenstemming daarmee kunnen de kuststaten de inkomsten en winsten die samenhangen met de exploratie en de exploitatie van die bodemrijdommen in hun belastingheffing betrekken, ook indien deze worden behaald door niet-inwoners.

In het kader van de OESO heeft een uitvoerige discussie plaatsgevonden over de belastingheffing van inkomsten en winsten die samenhangen met de exploratie en exploitatie van bodemrijdommen buitengaats. In het commentaar op artikel 5 (vaste inrichting) van het OESO-modelverdrag 1977 wordt onder punt 14 opgemerkt, dat het niet mogelijk bleek om eenstemmigheid te bereiken over de toedeling van heffingsbevoegdheden, alsmede over de kwalificatie van inkomsten uit exploratie-activitei-

ten. In verband hiermee zijn op dit punt door de OESO geen aanbevelingen gedaan. Wel zijn enkele mogelijke standpunten opgesomd, die kunnen worden ingenomen ingeval van exploratiewerkzaamheden van een onderneming van een staat op het gebied van een andere staat in verband met natuurlijke rijkdommen, te weten:

- a. een vaste inrichting wordt geacht niet aanwezig te zijn; of
- b. een vaste inrichting wordt geacht steeds aanwezig te zijn; of
- c. een vaste inrichting wordt geacht aanwezig te zijn, indien de exploratiewerkzaamheden een bepaalde tijdsduur overschrijden.

Sedertdien heeft zich bij een aantal landen met een aangrenzend continentaal plat, waarop de exploratie- en exploitatie-activiteiten enige omvang aannamen, een duidelijke voorkeur ontwikkeld voor een hierboven onder b weergegeven standpunt, met dien verstande, dat daarbij om praktische redenen de duur van de werkzaamheden veelal aan een beperkte minimumtermijn werd gebonden.

Uitgesproken voorstanders van dit standpunt zijn het Verenigd Koninkrijk en Noorwegen, die doorgaans ook niet bereid zijn in bilaterale onderhandelingen op dit stuk wezenlijk van dit standpunt af te wijken. Dit moge ook blijken uit de regelingen die inmiddels zijn getroffen tussen het Verenigd Koninkrijk en de Verenigde Staten, tussen het Verenigd Koninkrijk en Canada, tussen Noorwegen en de Verenigde Staten en tussen het Verenigd Koninkrijk en Noorwegen. Ook in het op 12 juli 1983 getekende Protocol tot wijziging van de op 7 november 1980 ondertekende belastingovereenkomst tussen Nederland en het Verenigd Koninkrijk (Trb. 1983, 128) heeft dit standpunt zijn neerslag gevonden.

Tijdens de onderhandelingen bleek ook Canada een land te zijn dat sterk hecht aan een zo ruim mogelijk heffingsrecht met betrekking tot activiteiten die plaatsvinden op haar continentaal plat. Om de Nederlandse verlangens die, zoals elders in deze nota vermeld, met betrekking tot andere wezenlijke punten van het Verdrag leefden, gehonoreerd te krijgen, is aan vorengenoemde wens van Canada tegemoetgekomen. Daarbij is mede in de overwegingen betrokken, dat Canada uiteindelijk bereid bleek het winstaandeel dat wordt geheven krachtens de Mijwet 1810 en de Mijwet Continentaal Plat 1965, onder de Nederlandse belastingen naar het inkomen te begrijpen (verwezen wordt naar de toelichting op artikel 2), alsmede de investeringsbijdragen en -toeslagen en de desinvesteringsbijdragen ingevolge de WIR bij de in Canada te verrekenen Nederlandse belasting buiten aanmerking te laten (verwezen wordt naar de toelichting op artikel 22).

Overeenstemming is bereikt over bepalingen die grotendeels overeenkomen met die welke zijn neergelegd in het reeds hiervoor genoemde Protocol, dat Nederland en het Verenigd Koninkrijk op dit punt zijn overeengekomen.

Nederland heeft de fiscale jurisdictie (nog) niet tot het continentale plat uitgebreid. Een ambtelijke werkgroep, bestaande uit vertegenwoordigers van de Ministeries van Financiën en Economische Zaken, is een onderzoek begonnen naar de eventuele wenselijkheid van een uitbreiding van de Nederlandse fiscale jurisdictie tot het Nederlands deel van het Continentale plat.¹

Voor wat de afzonderlijke bepalingen van het artikel aangaat, kan meer in het bijzonder het volgende worden opgemerkt. Het artikel ziet op en bevat regels van toepassing op bepaalde werkzaamheden buitengaats. De aanhef van het artikel «Niettegenstaande enige andere bepaling van deze Overeenkomst» dient niet aldus te worden opgevat, dat alle bepalingen van de Overeenkomst hun zin en betekenis verliezen, indien het gaat om de belastingheffing ter zake van activiteiten op het continentale plat. Voor

¹ Dit onderzoek is toegezegd bij de behandeling van de intrekking van het wetsvoorstel Heffing meeropbrengsten aardgas (Kamerstukken II 1983/84, 17 503).

zover die bepalingen niet in strijd zijn met hetgeen in het onderhavige artikel is neergelegd, blijven deze onverkort van kracht. In zoverre heeft het in dit artikel bepaalde slechts aanvullende betekenis. Zoals uit het vervolg zal blijken, heeft toepassing van het in het onderhavige artikel bepaalde voor wat betreft Nederland met name gevolgen voor de wijze waarop aftrek ter voorkoming van dubbele belasting wordt verleend.

De werkzaamheden waarop artikel 23 betrekking heeft, zijn de volgende:

1. ondernemingsactiviteiten in verband met de exploratie of exploitatie van de zeebodem en de ondergrond daarvan en hun natuurlijke rijkdommen;
2. werkzaamheden in het kader van een vrij beroep of andere zelfstandige hoedanigheid in verband met de exploratie of exploitatie van de zeebodem en de ondergrond daarvan en hun natuurlijke rijkdommen;
3. werkzaamheden verricht in dienstbetrekking in verband met de exploratie of exploitatie van de zeebodem en de ondergrond daarvan en hun natuurlijke rijkdommen.

De onder punt 1 genoemde werkzaamheden, verricht door een onderneming van de ene Staat op het continentale plat van de andere Staat, worden geacht te geschieden door middel van een in de andere Staat gevestigde vaste inrichting (artikel 23, eerste lid), zodat de daarmede behaalde voordelen, ingevolge het in artikel 7 van de Overeenkomst bepaalde, aldaar mogen worden belast. Om praktische redenen is echter in het tweede lid bepaald, dat het eerste lid geen toepassing vindt, indien de activiteiten in totaal niet meer dan 30 dagen in een tijdvak van twaalf maanden plaatsvinden.

Een vergelijkbare regeling is in het derde lid neergelegd terzake van de hiervoor onder punt 2 genoemde zelfstandige werkzaamheden die worden verricht door inwoners van de ene Staat op het continentale plat van de andere Staat.

In de praktijk zal de fictie van de vaste inrichting of het vaste middelpunt voornamelijk van belang zijn met betrekking tot werkzaamheden in de exploratiefase en met betrekking tot werkzaamheden van ondersteunende aard. De exploitatie van een olie- of gasvoorkomen zal in het algemeen ook nu al onder zodanige omstandigheden plaatsvinden, dat reeds krachtens het in artikel 5 van de Overeenkomst bepaalde sprake is van een vaste inrichting.

De door een inwoner van de ene Staat verkregen opbrengst van de hiervoor onder punt 3 genoemde dienstbetrekking, uitgeoefend op het continentale plat van de andere Staat, mag ingevolge het in het vijfde lid, onderdeel a bepaalde, in de laatstgenoemde Staat worden belast. Deze regeling stemt overeen met de voor een dienstbetrekking geldende hoofdregel, zoals neergelegd in artikel 15, eerste lid, van de Overeenkomst. De in artikel 15, tweede lid, van de Overeenkomst neergelegde uitzonderingsbepaling ontbreekt echter. Op overeenkomstige wijze als met betrekking tot het winstinkomen is bepaald, is ook hier het 30-dagencriterium van toepassing.

Voorts zijn in artikel 23 nog bepalingen opgenomen die handelen over:

- a. het vervoeren van personeel of voorraden in internationaal verkeer naar een plaats waar voornoemde werkzaamheden worden verricht, of de exploitatie van sleepboten en soortgelijke werkzaamheden in verband daarmee;
- b. werkzaamheden verricht in dienstbetrekking aan boord van schepen of luchtvaartuigen die zich bezighouden met het internationale vervoer van voorraden of personeel naar een plaats waar werkzaamheden in verband met de exploratie of exploitatie van de zeebodem en de ondergrond

daarvan en hun natuurlijke rijkdommen worden verricht of aan boord van sleepboten of soortgelijke vaartuigen in verband met deze werkzaamheden.

Terzake van de opbrengst van de onder a genoemde vervoersactiviteiten wordt krachtens het vierde lid, voorzover het betreft internationaal verkeer, dezelfde regeling gevolgd als in de Overeenkomst in artikel 8 is neergelegd. De in internationaal verkeer behaalde scheep- en luchtvaartwinst is slechts belastbaar in de Staat waar de plaats van de werkelijke leiding van de onderneming is gelegen.

De regeling die geldt voor de opbrengst van een aan boord van een schip of luchtvaartuig in internationaal verkeer uitgeoefende dienstbetrekking, genoemd onder b (vijfde lid, onderdeel b) komt overeen met de hoofdregel die in de Overeenkomst terzake van een aan boord van een schip of luchtvaartuig in internationaal verkeer uitgeoefende dienstbetrekking is neergelegd (artikel 15, derde lid): de opbrengst is slechts belastbaar in de Staat waarvan de werknemer inwoner is.

Zoals hiervoor reeds is opgemerkt vindt de exploitatie van olie- en gasvoorkomens in het algemeen onder zodanige omstandigheden plaats, dat reeds krachtens de gebruikelijke bepalingen inzake de toedeling van heffingsrechten belasting kan worden geheven in de exploitatiestaat.

In deze situaties hanteert Nederland ook de gebruikelijke methode ter voorkoming van internationale dubbele belasting. De uitbreiding van het heffingsrecht in de exploitatiestaat, in casu door het eerder dan gebruikelijk vaststellen dat sprake is van een vaste inrichting, heeft daarom met name betrekking op activiteiten van ondersteunende aard in de exploratie en exploitatiefase. Mede vanwege de onzekerheden die nog bestaan bij deze vooralsnog ongebruikelijke toedeling van heffingsrechten en de vragen die rijzen met betrekking tot de afbakening van de genoemde activiteiten van ondersteunende aard, is een gedeeld heffingsrecht overeengekomen, zoals bijvoorbeeld ook het geval is bij interest en royalty's.

Non-discriminatie (artikel 24)

De regeling inzake de non-discriminatie die in het onderhavige artikel is neergelegd, behelst een aanzienlijke verbetering in vergelijking met hetgeen daaromtrent in het huidige Verdrag is bepaald. Artikel XXII van het huidige Verdrag houdt namelijk in feite niet meer in dan wat thans in de bewoordingen van artikel 24, eerste lid, van het OESO-modelverdrag in het overeenkomstige artikellid van de nieuwe Overeenkomst is neergelegd. Hoezeer ook hetgeen is overeengekomen een aanzienlijke verbetering inhoudt, niet kon bereikt worden dat Canada zich in alle opzichten conformeerde aan de aanbevelingen in artikel 24 van het OESO-modelverdrag. Zo ontbreekt in de nieuwe Overeenkomst de bepaling, welke is neergelegd in artikel 24, vijfde lid, van het OESO-modelverdrag 1977, welke inhoudt dat bij het bepalen van de winst van een onderneming kosten in de vorm van interest, royalty's en dergelijke die aftrekbaar zijn, indien zij worden betaald aan een inwoner van de Staat waarin de onderneming is gevestigd, ook aftrekbaar dienen te zijn, indien zij worden betaald aan een inwoner van de andere Staat. Canada wilde deze bepaling niet aanvaarden. De Canadese wetgeving bevat bepalingen op het gebied van de onderkapitalisatie van ondernemingen, die ertoe kunnen leiden, dat interestbetalingen aan een niet-inwoner/aandeelhouder niet van de winst van een Canadese vennootschap aftrekbaar zijn, voorzover die niet-inwoner/aandeelhouder leenkapitaal heeft verstrekt dat meer dan het drievoud bedraagt van het door hem verstrekte aandelenkapitaal. In verband hiermede wenste Canada geen bepaling te aanvaarden die tot gevolg zou hebben dat rentebetalingen aan een inwoner van Nederland in dezelfde mate aftrekbaar zouden zijn als rentebetalingen aan

haar eigen inwoners. Zij wenste evenmin enige andere inperking op haar onderkapitalisatieregels te aanvaarden.

Ook met betrekking tot artikel 24, zesde lid, van het OESO-model 1977 (geen discriminatie bij de belastingheffing van vennootschappen op grond van het feit dat de aandelen van die vennootschappen geheel of ten dele aan inwoners van de andere Staat toebehoren) werden door Canada bezwaren naar voren gebracht. Deze bezwaren waren overigens meer van theoretische aard dan dat zij praktische betekenis hadden. Uiteindelijk werd overeenstemming bereikt over een zodanige aanpassing van de OESO-bepaling, dat deze het karakter heeft van een meestbegunstigingsclausule (derde lid).

Anderzijds is op Nederlands verzoek aan het onderhavige artikel een bepaling toegevoegd die in het OESO-modelverdrag niet voorkomt. Deze in het vierde lid neergelegde bepaling houdt verband met beperkingen die de Canadese wetgeving bevat met betrekking tot de fiscale aftrekbaarheid van pensioenpremies die aan een niet-Canadees pensioenfonds worden betaald. Met name ten aanzien van inwoners van Nederland die tijdelijk naar Canada worden uitgezonden, doch wier pensioen tijdens die uitzending ondergebracht blijft bij een Nederlands pensioenfonds, levert dit bezwaren op. De onderhavige bepaling schept in verband hiermede een raam waarbinnen bereikt kan worden dat Canada, indien dat land het heffingsrecht heeft, de pensioenpremies fiscaal in aftrek toelaat. Dit geldt ook voor eventuele premies AOW en AWW.

Regeling voor onderling overleg (artikel 25)

De bepalingen van dit artikel komen materieel grotendeels overeen met die van artikel 25 van het OESO-modelverdrag 1977. Wel is vastgelegd dat de termijn waarbinnen een klacht inzake een bestaande of een dreigende dubbele belasting aanhangig moet worden gemaakt, 2 jaren bedraagt na kennisgeving van de maatregel die daartoe leidt (eerste lid).

Een andere afwijking houdt in, dat inkomensbestanddelen, die daadwerkelijk in een van de Staten zijn belast, behoudens in het geval van fraude of moedwillig verzuim, door de andere Staat in ieder geval niet meer in de belastingheffing mogen worden betrokken, indien sedert het desbetreffende belastingjaar zes jaren zijn verstreken. De bepaling loopt parallel met die welke reeds eerder in deze nota met betrekking tot winstcorrecties tussen gelieerde ondernemingen (artikel 9) is toegelicht.

Diverse bepalingen (artikel 28)

Ingevolge de Canadese Income Tax Act (artikel 91) kunnen bepaalde passieve inkomsten van een niet in Canada gevestigde vennootschap, voor de belastingheffing in Canada onder bepaalde omstandigheden worden toegerekend aan een in dat land wonende of gevestigde aandeelhouder. Canada wenste zijn nationale rechten op dit punt uitdrukkelijk vastgelegd te zien (eerste lid).

De Canadese wetgeving op het punt van 'non-resident owned investment corporations' (lichamen waarvan de aandelen voor tenminste 95% in handen van niet-inwoners van Canada zijn) leidt er toe, dat buitenlandse inkomsten van die lichamen zonder enige feitelijke Canadese belastingheffing in die lichamen kunnen worden opgepot, dan wel via deze naar derde landen kunnen stromen. In verband hiermede is op Nederlands verzoek overeengekomen, dat die lichamen zijn uitgesloten van de voordelen van de Overeenkomst, waarop normaliter jegens Nederland aanspraak zou kunnen worden gemaakt (tweede lid).

Uitbreiding tot andere gebieden (artikel 29)

Zoals in vrijwel alle Nederlandse verdragen ter voorkoming van dubbele belasting gebruikelijk is, kunnen de bepalingen van de onderhavige Overeenkomst worden uitgebreid tot de Nederlandse Antillen. De tekst biedt tevens de mogelijkheid dat de Overeenkomst tot Aruba kan worden uitgebreid. Indien tot uitbreiding wordt overgegaan, zal zulks geschieden door middel van een ter zake afzonderlijk te sluiten overeenkomst tussen Canada en de Nederlandse Antillen.

Inwerkingtreding (artikel 30)

De Overeenkomst treedt in werking op de dertigste dag na de laatste der beide data waarop de onderscheiden Regeringen elkaar schriftelijk hebben medegedeeld, dat de in hun onderscheiden Staten grondwettelijk vereiste formaliteiten zijn vervuld. Behoudens de in het derde, vierde, vijfde en zesde lid neergelegde overgangsbepalingen vindt zij toepassing met ingang van 1 januari van het jaar van inwerkingtreding (eerste lid). Onder hetzelfde voorbehoud kunnen de bepalingen van het bestaande Verdrag daarna geen toepassing meer vinden (tweede lid). Zijn ook de overgangsbepalingen uitgewerkt, dan wordt het bestaande Verdrag algeheel beëindigd (zevende lid).

De eerste overgangsbepaling (derde lid) is van algemene aard – omvat dus niet de bijzondere regelingen van het vierde, vijfde en zesde lid – en heeft alleen betrekking op belastingjaren die bij de inwerkingtreding van de overeenkomst reeds waren aangevangen. Alsdan kan men voor die reeds aangevangen jaren kiezen voor de bepalingen van het huidige Verdrag, indien deze voordeliger zijn dan de bepalingen van de nieuwe Overeenkomst. Voor inwoners van Nederland kan men hierbij bijvoorbeeld denken aan vervreemdingswinsten die onder de werking van het bestaande Verdrag niet door Canada in de belastingheffing kunnen worden betrokken, doch wel onder de werking van artikel 13 van de nieuwe Overeenkomst.

Wat de bijzondere overgangsbepalingen van het vierde, vijfde en zesde lid betreft, moge worden volstaan met een verwijzing naar hetgeen dienaangaande hiervoor in deze nota is opgemerkt onder de artikelen 10, 11 en 12.

Van de gelegenheid is gebruik gemaakt om een uit 1929 daterende en in zijn bewoordingen zeer verouderde overeenkomst met betrekking tot de belastingheffing van scheepvaartwinsten in te trekken (achtste lid). Onder het huidige Verdrag (art. XXI) was de werking van die overeenkomst reeds opgeschort.

De Staatssecretaris van Financiën,
H. E. Koning

De Staatssecretaris van Buitenlandse Zaken,
P. R. H. M. van der Linden