

**21 680 (R 1397)****Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden met betrekking tot de Nederlandse Antillen en het Koninkrijk Noorwegen tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en naar het vermogen; Willemstad, 13 november 1989****Nr. 1****BRIEF VAN DE MINISTER VAN BUITENLANDSE ZAKEN**

Ter griffie van de Eerste en van de Tweede Kamer der Staten-Generaal ontvangen op 31 augustus 1990. De wens dat deze overeenkomst aan de uitdrukkelijke goedkeuring van de Staten-Generaal zal worden onderworpen, kan door of namens een of beide Kamers of door tenminste vijftien leden van de Eerste Kamer dan wel dertig leden van de Tweede Kamer of door de gevolmachtigd minister van de Nederlandse Antillen te kennen worden gegeven uiterlijk op 30 september 1990.

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

's-Gravenhage, 17 augustus 1990

Ter voldoening aan het ter zake bepaalde in de Grondwet en het Statuut voor het Koninkrijk der Nederlanden<sup>1</sup>, de Raad van State van het Koninkrijk gehoord, heb ik de eer U hierbij ter stilzwijgende goedkeuring over te leggen het op 13 november 1989 te Willemstad tot stand gekomen Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden met betrekking tot de Nederlandse Antillen en het Koninkrijk Noorwegen tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en naar het vermogen (Trb. 1990, 4)<sup>2</sup>.

Een toelichtende nota bij het Verdrag treft U eveneens hierbij aan. De goedkeuring wordt alleen voor de Nederlandse Antillen gevraagd.

Aan de Gouverneur van de Nederlandse Antillen is verzocht hogerge-noemde stukken op 31 augustus 1990 over te leggen aan de Staten van de Nederlandse Antillen.

De Gevolmachtigd Minister van de Nederlandse Antillen is van deze overlegging in kennis gesteld.

De Minister van Buitenlandse Zaken,  
H. van den Broek

<sup>1</sup> Art. 91, (1), add. art. XXI, GW; Art. 61, (3), G.W. 1972, en Art. 24 Statuut.

<sup>2</sup> Ter inzage gelegd op de bibliotheek.

S-BEL  
S-IZ

## TOELICHTENDE NOTA

### Inleiding

Op Noors initiatief hebben in 1988 onderhandelingen plaatsgevonden over een nieuw belastingverdrag tussen Noorwegen en het Koninkrijk met betrekking tot de Nederlandse Antillen. Dit verdrag zou in de plaats moeten komen van de uit 1973 daterende overeenkomst (Trb. 1973, 126 laatstelijk Trb. 1973, 179) welke op 12 juni 1987 werd opgezegd door Noorwegen, nadat Aruba uit het Nederlands-Antilliaans staatsverband was getreden. In dit verband zij opgemerkt dat voor een belastingovereenkomst ten behoeve van Aruba van Noorse zijde geen belangstelling bestaat.

In het voorliggende Verdrag is, zowel wat de inhoud als wat de formulering betreft, zoveel mogelijk aansluiting gezocht bij het OESO-modelverdrag van 1977, zodat ook het officiële OESO-commentaar, voorzover van toepassing, van betekenis is. In het hiernavolgende kan derhalve volstaan worden met een bespreking van met name die bepalingen van het Verdrag die enigszins belangrijk afwijken van het modelverdrag.

### Belastingen waarop het Verdrag van toepassing is

Artikel 2, vierde lid van het Verdrag bevat niet het vereiste dat de wijzigingen in de belastingwetgeving van beide landen worden gemeld. Dit verschil met het OESO-modelverdrag is van geringe betekenis, aangezien die mededeling geen voorwaarde is voor de toepassing van het Verdrag op toekomstige belastingen.

### Algemene begripsbepalingen

In het eerste lid, onderdelen a en b van artikel 3 is de gebiedsomschrijving van beide landen uitgebreid met het continentaal plat. Voor de Nederlandse Antillen is deze uitbreiding overigens van geen belang, daar de Nederlandse Antillen in tegenstelling tot Noorwegen geen belasting heffen over inkomens en vermogens die voortvloeien uit activiteiten op het plat.

### Vaste inrichting

Ingevolge artikel 5, derde lid is ook sprake van een vaste inrichting, wanneer gedurende een periode van langer dan 12 maanden diensten van toezichthoudende en/of adviserende aard worden verleend, die verband houden met de plaats van uitvoering van een bouwwerk of met constructie-, installatie- of montagewerkzaamheden. Krachtens het zevende lid van artikel 5 wordt een onderneming van een van de staten die in het kader van bepaalde economische activiteiten, behoudens de in het vierde lid bedoelde activiteiten, samenwerkt met een onderneming van de andere staat, steeds geacht een vaste inrichting te hebben in de andere staat. Door deze bepaling kan de in het derde lid genoemde periode van twaalf maanden terzijde worden gesteld.

### Winst uit onderneming

De belastingheffing van voordelen genoten uit onderneming (artikel 7) is geheel in overeenstemming met de overeenkomstige bepaling van het OESO-modelverdrag. Gezien het feit dat Noorwegen bij de belastingheffing van voordelen uit onderneming, verkregen door niet-inwoners niet uitgaat van de vaste-inrichtingsgedachte, bevat het eerste lid van artikel 7 een belangrijke beperking van de belastingplicht van Antilliaanse

ondernemingen in Noorwegen. Laatstgenoemde inrichtingen kunnen nu immers slechts aan de Noorse belastingheffing worden onderworpen, indien zij over een vaste inrichting in Noorwegen beschikken.

### **Winst uit internationaal verkeer**

Voordelen uit de exploitatie van schepen, luchtvaartuigen en containers worden in artikel 8 van het Verdrag geregeld. In afwijking van het OESO-modelverdrag bevat het eerste lid van dit artikel ook een bepaling waarbij heffingsbevoegdheid wordt toegekend aan de woonstaat van de verkrijger van de voordelen, indien het land van de werkelijke leiding niet in staat is belasting te heffen over de totale winst van de onderneming.

In het vijfde lid is een bepaling neergelegd met betrekking tot ondernemingen waarvan de vennoten in beide staten wonen en waarvan de werkelijke leiding niet slechts in een van de staten is gevestigd. In dit geval zijn de voordelen, naar gelang van het aandeel van de betrokken vennoten, slechts belastbaar in de woonstaat van de vennoten. In tegenstelling tot het OESO-modelverdrag bevat de onderhavige Overeenkomst geen regeling met betrekking tot voordelen verkregen uit de exploitatie van schepen die worden gebruikt op de binnenwateren. Op deze voordelen zal artikel 7 van het Verdrag van toepassing zijn. De belastingheffing van opbrengsten verkregen uit gebruik, onderhoud of verhuur van containers (en daarmee annexe uitrusting) worden ingevolge het vierde lid van artikel 8 uitsluitend toegewezen aan de staat waar de werkelijke leiding van de onderneming zich bevindt, ongeacht of de betrokken onderneming een vaste inrichting heeft in de andere staat. Deze bepalingen gelden niet indien het gebruik van die containers (en daarmee annexe uitrusting) slechts plaatsvindt bij vervoer binnen die andere staat. Aangezien het royalty-begrip van artikel 12 niet omvat vergoedingen voor het gebruik van industriële uitrusting, dient te worden aangenomen dat deze voordelen onder de werking van artikel 7 of artikel 22 vallen.

### **Gelieerde ondernemingen**

Artikel 9 komt woordelijk overeen met artikel 9 van het OESO-modelverdrag, doch het tweede lid van het OESO-modelverdrag is niet overgenomen, aangezien Noorwegen niet bereid bleek de bepaling ten aanzien van winstcorrecties in het Verdrag vast te leggen uit vrees dat deze bepaling de indruk zou kunnen wekken dat iedere aanpassing van de winst in de ene Staat, automatisch tot een correctie in de andere staat moet leiden. De gevolgen van het ontbreken van deze bepaling zijn minder groot dan zij lijken, aangezien van Noorse zijde de opvatting bestaat dat een winstcorrectie op basis van het «arms length principe», mits gerechtvaardigd, in beide staten moet plaatsvinden.

### **Dividenden**

Met betrekking tot dividenden is in artikel 10 vastgelegd dat beide staten de dividenden die aan een inwoner van de andere staat worden betaald, aan een (beperkte) bronheffing mogen onderwerpen. Ingevolge het derde lid van artikel 10 mag Noorwegen de in het tweede lid genoemde bronheffing verhogen tot maximaal 15%, indien de uitgekende dividenden in aftrek van de winst van de Noorse maatschappij zijn toegelaten.

## **Interest**

Met betrekking tot interest is in artikel 11 overeengekomen dat deze, tenzij de schuldvordering behoort tot het vermogen van een in de bronstaat aangehouden vaste inrichting of vast middelpunt, uitsluitend belastbaar is in de woonstaat van de genietter van de interest. Noch de Noorse, noch de Antilliaanse belastingwetgeving voorziet in een heffing op uitgaande interest. In de definitie van interest ontbreken in tegenstelling tot het OESO-modelverdrag de schuldvorderingen die aanspraak geven op een aandeel in de winst. Dit verschil met het OESO-modelverdrag maakt materieel gezien niets uit. In de definitie van dividenden (artikel 10, vierde lid) worden deze schuldvorderingen in overeenstemming met het OESO-modelverdrag uitdrukkelijk uitgesloten. Gelet op het eerste zinsdeel van het tweede lid van artikel 11 moeten dergelijke opbrengsten als interest worden aangemerkt.

## **Royalty's**

Met betrekking tot royalty's wijkt de regeling van artikel 12 in twee opzichten van het OESO-modelverdrag 1977 af:

1. De definitie van royalty's omvat niet de betalingen voor het gebruik of voor het recht van gebruik van industriële, handels- of wetenschappelijke uitrusting. Deze vergoedingen vallen naar gelang de omstandigheden onder de werking van artikel 7 of artikel 22.
2. Het vierde lid van artikel 12 bevat de bepaling wanneer royalty's geacht worden afkomstig te zijn uit een van de landen. Een overeenkomstige bepaling, zij het ter zake van interest, vindt men in artikel 11, vijfde lid van het OESO-modelverdrag van 1977.

## **Vermogenswinsten**

In afwijking van de overeenkomstige OESO-bepaling worden vermogenswinsten, behaald bij de vervreemding van vaartuigen die worden gebruikt bij vervoer op de binnenwateren, niet toegewezen aan de staat van de werkelijke leiding. Op grond van het zesde lid van artikel 13 van het Verdrag zijn deze winsten dan uitsluitend belastbaar in de woonplaats van de vervreemder. Vormen deze vaartuigen echter een deel van het bedrijfsvermogen van een vaste inrichting, dan zou op grond van het tweede lid de staat waarin de vaste inrichting is gevestigd, belasting mogen heffen. Volgens artikel 13, vierde lid, zijn vermogenswinsten, behaald bij de vervreemding van containers (en daarmee annexe uitrusting) die gebruikt worden bij het internationaal vervoer, uitsluitend belastbaar in de staat waar de werkelijke leiding van die onderneming is gevestigd. Worden de containers (en daarmee annexe uitrusting) daarentegen uitsluitend gebruikt bij het vervoer binnen een van de staten, dan geldt, naar gelang van het geval, het tweede of het zesde lid van artikel 13. De bepalingen sluiten aan bij de bepalingen van artikel 8, waardoor de bevoegdheid om vermogenswinsten te belasten toekomt aan de staat die gerechtigd is belasting over de inkomsten uit de betreffende goederen te heffen. Anders dan in het OESO-modelverdrag is in deze Overeenkomst een bepaling opgenomen, artikel 13, vijfde lid, met betrekking tot winsten, behaald bij de vervreemding van aandelen. Deze winsten mogen worden belast in de staat waar het lichaam is gevestigd. Van dit recht mag echter slechts gebruik worden gemaakt, indien de vervreemde aandelen deel uitmaken van een belang in het lichaam van tenminste 30%.

Aangezien de Noorse nationale wetgeving ter zake van de onderhavige winsten een vrij ruime heffingsbepaling bevat, houdt deze bepaling een beperking van de Noorse heffingsbevoegdheid in. In beginsel worden

niet-inwoners op grond van de nationale wetgeving van de Nederlandse Antillen belast voor vervreemdingswinst op aandelen, indien die aandelen deel uitmaken van een belang in het lichaam van ten minste 25%.

### **Zelfstandige arbeid**

Artikel 14, eerste lid, onderdeel a betekent ten opzichte van het OESO-modelverdrag een uitbreiding van de belastingplicht van beoefenaars van vrije beroepen in de bronstaat. De belastbaarheid in de bronstaat is in het Verdrag niet slechts afhankelijk gesteld van de aanwezigheid van een vast middelpunt in die staat. Indien de werkzaamheden in de werkstaat een verblijf van de vrije beroepsbeoefenaar aldaar meebrengen van meer dan 183 dagen, verkrijgt de werkstaat het heffingsrecht, ongeacht of er aldaar een vast middelpunt aanwezig is. Zowel in Noorwegen als in de Nederlandse Antillen wordt de bevoegdheid tot belastingheffing in de bronstaat niet afhankelijk gesteld van een vast middelpunt, indien die arbeid persoonlijk in die staat wordt verricht.

### **Niet-zelfstandige arbeid**

Artikel 15, tweede lid bevat de uitzondering op de in het eerste lid neergelegde regel dat het loon belastbaar is in de staat waar de dienstbetrekking wordt uitgeoefend. Deze uitzondering is echter beperkter dan de overeenkomstige bepaling van het OESO-modelverdrag, aangezien hiervoor onder onderdeel b wordt vereist dat de werkgever inwoner moet zijn van de woonstaat van de werknemer. Gelet op het cumulatief karakter van deze uitzonderingsbepaling krijgt de werkstaat hierdoor een ruimere heffingsbevoegdheid dan onder het OESO-modelverdrag. Zowel Noorwegen als de Nederlandse Antillen kunnen als werkstaat van deze bevoegdheid gebruik maken, aangezien de nationale wetgeving van beide staten de belastingplicht van niet-ingezetenen niet beperkt tot de gevallen waarin de loon uitkerende instantie binnen de werkstaat is gevestigd.

Het heffingsrecht van de woonstaat wordt verder beperkt, doordat op grond van het laatste zinsdeel van onderdeel b van het tweede lid de werkstaat ook tot heffing bevoegd is indien de activiteiten van de werkgever, zijnde een inwoner van de woonstaat van de werknemer, bestaan uit het ter beschikking stellen aan derden van arbeidskrachten.

Het derde en vierde lid van artikel 15 bevatten bijzondere regelingen met betrekking tot de belastingheffing bij het personeel aan boord van schepen en vliegtuigen, gebruikt in het internationaal verkeer. Op beloningen van personeel aan boord van binnenschepen zijn dus de bepalingen van het eerste en tweede lid van toepassing.

### **Artiesten en sportbeoefenaars**

Artikel 17, derde lid bevat een afwijking van de in de eerste twee leden en overeenkomstig het OESO-modelverdrag vastgelegde regeling dat artiesten en sportbeoefenaars in de werkstaat belast worden. Indien namelijk de activiteiten van deze personen door de woonstaat worden gesubsidieerd, zijn de beloningen slechts in de woonstaat belastbaar. Beide staten zijn op grond van hun nationale wetgeving bevoegd inkomstenbelasting te heffen over de onderhavige beloningen, doch de Noorse wetgeving kent verschillende vrijstellingen voor buitenlandse artiesten die in dat land optreden. De Antilliaanse wetgeving kent, behoudens de mogelijkheid van gehele of gedeeltelijke ontheffing van belasting bij landsbesluit indien het verblijf in de Antillen niet langer dan 183 dagen



duurt, geen vrijstellingen voor niet-inwoners die binnen de Antillen een beroep uitoefenen.

### **Pensioenen en andere uitkeringen**

Pensioenen (waaronder particuliere pensioenen) en andere uitkeringen (waaronder de uitkeringen die voortvloeien uit sociale verzekeringswetten) met uitzondering van bepaalde uitkeringen die een onderhoudskarakter hebben, mogen in de bronstaat worden belast (artikel 18).

De Nederlandse Antillen heffen geen belasting over particuliere pensioenuitkering, genoten door niet-inwoners, met het gevolg dat deze inkomens noch in de Antillen noch in Noorwegen belast zullen worden.

Ten aanzien van pensioenen die in Noorwegen opkomen en genoten worden door inwoners van de Antillen, wordt dubbele belastingheffing voorkomen door de bepalingen van artikel 24.

### **Overheidsfuncties**

In artikel 19 wordt de heffing over beloningen terzake van de dienstverlening aan de staat die het salaris of pensioen betaalt (kasstaat) toegewezen. Op grond van het tweede en derde lid van dit artikel moet onder overheid ook worden verstaan de, al dan niet op winst gerichte overheidsbedrijven en bedrijven die geheel of nagenoeg geheel in handen van de overheid zijn, die zich bezighouden met de post en telecommunicatie, alsmede energie- en watervoorziening.

### **Werkzaamheden buitengaats**

Artikel 21 bevat regelingen met betrekking tot voordelen die samenhangen met de exploratie en exploitatie van de natuurlijke rijkdommen op het continentaal plat. In tegenstelling tot de Nederlandse Antillen heeft Noorwegen wel de fiscale jurisdictie tot het plat uitgebreid. Inmiddels heeft Noorwegen met de meeste landen waarmee het een belastingverdrag heeft, een regeling getroffen voor wat betreft de activiteiten daarop.

Onder artikel 21 vallen zowel bedrijfswinsten als inkomsten uit dienstbetrekking. Slechts in geval het onderhavige artikel geen regeling bevat ten aanzien van de heffing over deze voordelen, kunnen de andere artikelen van het Verdrag van kracht zijn. Zo bevat dit artikel een eigen regeling inzake de begrippen vaste inrichting en vast middelpunt. Uit het tweede lid valt namelijk af te leiden dat reeds in de exploratiefase een vaste inrichting steeds aanwezig wordt geacht, indien, behoudens in een paar uitzonderingsgevallen, een tijdsduur van 30 dagen wordt overschreden. De met die vaste inrichting of vast middelpunt behaalde winsten zullen evenwel op voet van artikel 7 moeten worden belast. Ook met betrekking tot voordelen uit vervreemding van met de exploratie en exploitatie van natuurlijke rijkdommen samenhangende vermogensbestanddelen bevat artikel 21 een aantal regelingen. Voorzover de bepalingen van artikel 13 (vermogenswinsten) niet in strijd zijn met deze regelingen, blijven eerstgenoemde bepalingen van kracht. Tenslotte bevat het artikel in het vierde lid en vijfde lid, onderdeel b, bepalingen met betrekking tot het transport van personeel en voorraden en de exploitatie van sleepboten en dergelijke vaartuigen op het continentaal plat en de arbeid van personeel aan boord van vaar- of vliegtuigen die worden gebruikt op het continentaal plat. In beide gevallen is het heffingsrecht, niettegenstaande de overige bepalingen van het Verdrag, uitsluitend toegewezen aan de staat waarin de werkelijke leiding van de onderneming is gevestigd.

## **Vermogen**

Artikel 23 komt niet woordelijk overeen met de overeenkomstige bepaling in het OESO-model, doch in het Verdrag wordt wel hetzelfde systeem gevolgd, namelijk dat de belastingheffing van de diverse vermogensbestanddelen in beginsel is toegewezen aan de staat die bevoegd is over de opbrengsten van die bestanddelen belasting te heffen. De Nederlandse Antillen kennen geen vermogensbelasting. In Noorwegen worden natuurlijke personen aan de gemeentelijke vermogensbelasting onderworpen, terwijl lichamen aan de nationale vermogensbelasting onderworpen zijn. Scheepvaartmaatschappijen betalen over het in schepen geïnvesteerd kapitaal geen belasting.

## **Vermijding van dubbele belasting**

De Noorse regeling ter voorkoming van dubbele belasting (artikel 24, eerste lid) houdt in, dat de inkomsten die in de Antillen mogen worden belast bij de berekening van de Noorse belasting niet in de grondslag waarnaar de belasting wordt geheven, worden begrepen. Noorwegen maakt echter wel het progressievoorbehoud door te bepalen dat bij de berekening van de belasting over het overig inkomen het tarief mag worden toegepast, dat van toepassing zou zijn geweest, indien met de vrijgestelde inkomsten rekening was gehouden.

Voor dividenden, voordelen uit de vervreemding van aanmerkelijk-belang-aandelen en de opbrengsten als bedoeld in de artikelen 16, 18 en 21 zal echter belastingverrekening worden toegepast met de beperking dat niet meer mag worden verrekend dan de Noorse belasting welke aan bedoelde inkomsten is toe te rekenen. De door de Antillen gehanteerde methode ter voorkoming van dubbele belasting (artikel 24, tweede lid) is in hoofdzaak een vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud. De Antilliaanse belasting wordt derhalve naar evenredigheid vermindert.

Aangezien deze regeling ook kan gelden ten aanzien van inkomstenbestanddelen die in Noorwegen aan een (beperkte) bronbelasting zijn onderworpen, hebben de Antillen zich het recht voorbehouden een lagere vermindering te verlenen, teneinde te voorkomen dat in bepaalde gevallen de vermindering groter is dan de belasting die in Noorwegen verschuldigd is.

## **Non-discriminatie**

Artikel 25 is in grote lijnen in overeenstemming met het OESO-modelverdrag. Het ontbreken van de omschrijving van onderdanen is niet van betekenis, aangezien dit begrip reeds in artikel 3 is omschreven. Aan het derde lid is op verzoek van Noorwegen een bepaling toegevoegd, op grond waarvan het mogelijk is de vaste inrichting van een buitenlandse onderneming te belasten naar een tarief dat afwijkt van het tarief waarnaar eigen ondernemingen worden belast. Dit laatste staat in verband met een bepaling in de Noorse wetgeving op grond waarvan de winst van bepaalde Noorse ondernemingen, voorzover uitgedeeld, naar een lager tarief wordt belast. Aangezien de overmaking van winst door de vaste inrichting aan het buitenlandse hoofdkantoor niet als een winstuitdeling kan worden beschouwd, is deze bepaling niet in strijd met het discriminatieverbod.

## **Beperkingen van voordelen**

Artikel 28 bevat bepalingen die de verdragsvoordelen beperken ten aanzien van bepaalde personen. Hieronder vallen in beginsel de zogenaamde offshore-maatschappijen en maatschappijen die in enge zin

*zijn aan te merken als brievenbusmaatschappijen. Het is namelijk evident dat laatstgenoemde maatschappijen onder bepaalde omstandigheden daadwerkelijk aan het substance-vereiste kunnen voldoen. Uitgesloten van de verdragsvoordelen zijn ook lichamen die hoofdzakelijk in handen zijn van niet-inwoners, niet zijnde lichamen waarvan de aandelen op een erkende effectenbeurs worden verhandeld. Financieringsmaatschappijen vallen niet onder de uitsluiting van artikel 28.*

De Minister van Buitenlandse Zaken a.i.,  
J. E. Andriessen