

Vergaderjaar 2011–2012

33 056

Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en het Sultanaat Oman tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen, met Protocol; Muscat, 5 oktober 2009

A/ Nr. 1

Ter griffie van de Eerste en van de Tweede Kamer der Staten-Generaal ontvangen op 25 oktober 2011.

De wens dat het verdrag aan de uitdrukkelijke goedkeuring van de Staten-Generaal wordt onderworpen kan door of namens één van de Kamers of door ten minste vijftien leden van de Eerste Kamer dan wel dertig leden van de Tweede Kamer te kennen worden gegeven uiterlijk op 25 november 2011.

BRIEF VAN DE MINISTER VAN BUITENLANDSE ZAKEN

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

Den Haag, 24 oktober 2011

Overeenkomstig het bepaalde in artikel 2, eerste lid, en artikel 5, eerste lid, van de Rijkswet goedkeuring en bekendmaking verdragen, de Raad van State gehoord, heb ik de eer u hierbij ter stilzwijgende goedkeuring over te leggen het op 5 oktober 2009 te Muscat tot stand gekomen verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en het Sultanaat Oman tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen, met Protocol (Trb. 2010,181).

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

De goedkeuring wordt alleen voor het Europese deel van Nederland gevraagd.

De minister van Buitenlandse Zaken,
U. Rosenthal

TOELICHTENDE NOTA

1. Inleiding

Het onderhavige Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en het Sultanaat Oman tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen (hierna: het Verdrag) bevat regels die aanwijzen welke van de verdragsluitende staten, het Koninkrijk der Nederlanden voor wat betreft Nederland dan wel het Sultanaat Oman voor wat betreft Oman, bevoegd is om in overeenstemming met zijn nationale wetgeving belasting te heffen van het inkomen van inwoners van één of van beide staten; dit teneinde dubbele belasting te voorkomen. Daarnaast regelt het Verdrag, onder meer met het oog op het voorkomen van het ontgaan van belasting, de onderlinge uitwisseling van fiscale gegevens. Het Verdrag sluit aan bij het streven naar een uitbreiding van het netwerk van belastingverdragen in de regio Midden-Oosten en past in het netwerk van vergelijkbare belastingverdragen die het Koninkrijk der Nederlanden is aangegaan met tal van andere landen ter wereld.

2. Verloop van de onderhandelingen

In juli 2007 hebben Nederland en Oman in Den Haag voor het eerst over het Verdrag onderhandeld. De tweede onderhandelingsronde vond plaats in februari 2008 in Muscat, Oman. In de tweede onderhandelingsronde is op ambtelijk niveau overeenstemming bereikt over het Verdrag. De aanleiding voor de onderhandelingen was de wens van beide partijen om de bestaande verdragsloze situatie op te heffen, teneinde de economische betrekkingen tussen en de wederzijdse investeringen door inwoners van Nederland en Oman te bevorderen. Het Verdrag biedt het Nederlandse bedrijfsleven meer zekerheid ten aanzien van investeringen in Oman. In oktober 2009 is te Muscat het Verdrag ondertekend. De goedkeuringsprocedure heeft enige vertraging opgelopen wegens het herstellen van een onjuistheid in de Nederlandse verdragstekst, die met de Omani geaccordeerd diende te worden. De tekst is inmiddels gecorrigeerd en is in Tractatenblad 2010, 181 gepubliceerd.

Voor Nederland diende als grondslag voor de onderhandelingen een ten behoeve van de verdragsonderhandelingen opgesteld ontwerp. Dit ontwerp kwam nagenoeg overeen met de bijlage bij de notitie Algemeen fiscaal verdragsbeleid (Kamerstukken II 1987/88, 20 365, nrs. 1–2), met dien verstande dat daaraan zijn toegevoegd de in het Nederlandse verdragsbeleid ontwikkelde bepalingen, die zijn toegelicht in de notitie Uitgangspunten van het beleid op het terrein van het internationaal fiscaal (verdragen)recht (Kamerstukken II 1997/98, 25 087, nr. 4; hierna: Notitie Uitgangspunten), en dat de tekst op enige punten in overeenstemming is gebracht met de tekst van het OESO-modelbelastingverdrag 2005¹ (hierna: het OESO-modelverdrag).

De Nederlandse inzet van de onderhandelingen was te komen tot een verdrag dat zoveel mogelijk in overeenstemming zou zijn met het in voormelde notities neergelegde beleid.

De onderhandelingen over dit Verdrag hebben plaatsgevonden voordat de notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011 totstandkwam. Het Verdrag bevat echter geen afspraken die wezenlijk afwijken van de uitgangspunten in die notitie, behoudens de hieronder genoemde punten waarop Nederland tegemoet is gekomen aan de wensen van Oman. Wat betreft het inwonersbegrip kon uiteraard geen rekening worden gehouden met de uitspraak van de Hoge Raad van 4 december 2009, nr. 07/10383

¹ OESO-publicaties, Parijs 2005; zie www.oecd.org

(BNB 2010/177). In de artikelsgewijze toelichting wordt hierop nader ingegaan.

Aan het Verdrag is een Protocol gehecht, waarin een aantal begrippen in de afzonderlijke verdragsartikelen nader wordt gepreciseerd. Dit Protocol vormt een integrerend onderdeel van het Verdrag. Op verzoek van Oman is dit opgenomen in artikel 29, omdat dit op grond van de nationale wetgeving van Oman noodzakelijk is.

Naar de mening van de eerste ondertekenaar vormen de in het Verdrag neergelegde regelingen 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 het Nederlandse bedrijfsleven. De door Nederland naar voren gebrachte wensen konden bij de onderhandelingen voor een groot deel worden verwezenlijkt. Hiervan kunnen de volgende punten worden genoemd.

- Oman onderschrijft het Nederlandse standpunt over de winsttoerekening in geval van bedrijfsklare projecten (zogenoemde «turnkey»-projecten) en over de zogenoemde cost-sharingbepaling bij gelieerde ondernemingen (Protocolbepaling VII bij artikel 7 respectievelijk Protocolbepaling XI bij artikel 9).
- Een bepaling op grond waarvan pensioenfondsen als verdragsgerechtigd worden aangemerkt (Protocolbepaling III bij artikel 4).
- Een bronstaatheffing voor pensioenen, uitkeringen op grond van een socialezekerheidsstelsel, lijfrenten en voor afkoopsommen van pensioenen en lijfrenten (artikel 18).
- Géén ruime omschrijving van het begrip «vaste inrichting» (artikel 5, eerste en tweede lid). In het Verdrag is de omschrijving uit het OESO-modelverdrag gevolgd en niet de ruime omschrijving uit het VN-modelverdrag, inhoudende dat ook dienstverlening in algemene zin onder het begrip vaste inrichting wordt gebracht.
- 0% bronheffing over deelnemingsdividenden bij een aandelenbelang van ten minste 10% (artikel 10, tweede lid, onderdeel a).
- Uitsluitende woonstaatheffing over interest (artikel 11).
- De mogelijkheid voor Nederland een conserverende aanslag op te leggen en in te vorderen in geval van emigratie van een aanmerkelijk-belanghouder (Protocolbepaling XIII bij artikelen 10 en 13).
- Uitwisseling van inlichtingen (artikel 26) zo veel mogelijk conform het OESO-modelverdrag.

Op enkele punten is van het Nederlandse verdragsbeleid afgeweken teneinde rekening te houden met de specifieke wensen van het Sultanaat Oman. Deze specifieke wensen zijn onder andere tot uitdrukking gekomen in:

- een negenmaandentermijn voor het constateren van een vaste inrichting bij de uitvoering van een bouwwerk e.d. in plaats van de gebruikelijke twaalfmaandentermijn;
- een bronstaatheffing op royalty's van 8%;
- een ruime definitie van het royaltybegrip, met inbegrip van vergoedingen voor het gebruik van apparatuur;
- een bronstaatheffing over inkomsten uit zelfstandige arbeid conform het OESO-modelverdrag dat van toepassing was tot 2000;
- geen bepaling over arbitrage;
- geen bepaling over de mogelijkheid tot uitbreiding van de reikwijdte van het Verdrag tot de delen van het Koninkrijk der Nederlanden, die niet in Europa zijn gelegen.

Hieronder zullen in paragraaf 5 de overeengekomen resultaten op hoofdlijnen worden uiteengezet. Daarbij zullen per artikel de belangrijkste afwijkingen van het Nederlandse verdragsbeleid worden aangegeven.

3. Budgettaire gevolgen

Over de omvang van de budgettaire gevolgen valt, gezien de huidige stand van de investeringen, nog geen concrete aanwijzing te geven. Voor het Nederlandse bedrijfsleven zal het Verdrag bij toenemende activiteiten en investeringen in Oman positief uitwerken. De grenzen van de heffingsbevoegdheden van beide landen zijn duidelijk vastgelegd en er is een goede grondslag gelegd voor overleg in die situaties waarin toepassing van het Verdrag desalniettemin tot problemen zou kunnen leiden.

4. Koninkrijkspositie

Op verzoek van Oman wordt het Verdrag, wat het Koninkrijk der Nederlanden betreft, alleen aangegaan voor het Europese deel van Nederland. Tevens is op verzoek van Oman geen bepaling opgenomen over de mogelijkheid tot uitbreiding van de reikwijdte van het Verdrag tot de delen van het Koninkrijk der Nederlanden, die niet in Europa zijn gelegen.

5. Artikelsgewijze toelichting

Titel en preambule

Het Verdrag geldt voor belastingen naar het inkomen, maar niet voor belastingen naar het vermogen. Oman kent geen vermogensbelasting. In Nederland is de vermogensbelasting sinds 1 januari 2001 afgeschaft. Hoewel op verzoek van Oman in de preambule als verdragsluitende partijen de regeringen van beide landen worden genoemd, zal het Verdrag uiteraard gelden tussen beide staten, zoals ook blijkt uit de verdere tekst.

Belastingen waarop het Verdrag van toepassing is (artikel 2 juncto Protocolbepaling I)

De Omaanse belastingen waarop het Verdrag van toepassing is, zijn de «*Company Income Tax*» en de «*Profit Tax*». De «*Company Income Tax*» is een belasting die wordt geheven van ondernemingen die zijn geregistreerd of opgericht in Oman en van vaste inrichtingen van buitenlandse ondernemingen in Oman. Omaanse dan wel buitenlandse natuurlijke personen die in Oman een handels-, industriële en/of professionele onderneming drijven, worden belast op grond van de «*Profit Tax*».

Tijdens de onderhandelingen was het belastingtarief 12% voor Omaanse inwoners en inwoners van de *Gulf Co-operation Council* (GCC) met een vaste inrichting in Oman. De GCC-landen zijn: Bahrein, Koeweit, Oman, Qatar, Saoedi-Arabië en de Verenigde Arabische Emiraten. Vaste inrichtingen van inwoners van andere landen werden belast tegen een progressief tarief dat opliep van 5% tot 30%.

In Oman is per 1 januari 2010 een nieuwe belastingwet in werking getreden. Hierbij is onder andere één uniform tarief van 12% ingevoerd voor buitenlandse en Omaanse belastingplichtigen.

Over royalty's, huur van apparatuur, «*management fees*», betalingen voor de overdracht van technische kennis, onderzoek en ontwikkeling aan buitenlandse ondernemingen die geen vaste inrichting in Oman hebben, wordt een bronheffing geheven van 10%. Voor zover deze vergoedingen betrekking hebben op inkomsten van ondernemingen die een vaste inrichting in Oman hebben, bedraagt de heffing 12% (indien het hoofdhuis in een GCC-staat is gevestigd), of is (in alle andere gevallen) het progressieve tarief van toepassing. Oman heft geen bronbelasting op dividenden en interest. Voor mijnbouwactiviteiten en toerisme geldt een vrijstelling van belasting.

Natuurlijke personen, voor zover zij geen onderneming drijven, zijn in Oman niet onderworpen aan belasting.

Op verzoek van Nederland is in Protocolbepaling I, onderdeel a, een bepaling opgenomen die beoogt lichamen en andere personen uit te sluiten van de voordelen van het Verdrag indien zij geheel of gedeeltelijk van belasting zijn vrijgesteld wegens vestiging in een vrije zone («free zone»), waarin vrijdom van directe belastingen geldt.

Inwoner (artikel 4, junctis Protocolbepalingen III en IV)

Op verzoek van Oman is in het Verdrag ook de plaats van inschrijving als criterium voor het inwonerschap opgenomen.

Natuurlijke personen worden ingevolge artikel 4, eerste lid, van het Verdrag aangemerkt als inwoners van een van beide staten als zij in de staat waarin zij wonen voor de belastingheffing als inwoners worden behandeld. Voor het aanmerken als inwoner van een staat voor de toepassing van het verdrag volstaat dat deze personen zijn onderworpen aan een belastingheffing die voor alle inwoners van die staat geldt. Natuurlijke personen zijn, voor zover zij geen onderneming in Oman drijven, in dat land niet aan een belastingheffing naar het inkomen onderworpen. Het feit dat de volledige onderworpenheid aan de belastingheffing van Oman een objectief beperkte omvang heeft, betekent voor natuurlijke personen echter niet dat geen sprake zou zijn van «full tax liability» in de zin van de belastingwetgeving van Oman. Dat is slechts anders in het geval bepaalde natuurlijke personen in Oman niet aan dezelfde fiscale verplichtingen zouden zijn onderworpen als die welke algemeen gelden voor andere inwoners van dat land. Bij afwezigheid van feitelijke belastingheffing in Oman zal aan de hand van de feiten en omstandigheden beoordeeld moeten worden of natuurlijke personen geacht kunnen worden inwoner van dat land te zijn voor de toepassing van het onderhavige Verdrag.

Voor lichamen geldt een enigszins andere benadering. De vraag of lichamen, die in hun staat van vestiging subjectief van belastingheffing zijn vrijgesteld, voor de toepassing van het verdrag wel kunnen worden beschouwd als inwoner van die Staat was onderwerp van het arrest van de Hoge Raad van 4 december 2009, nr. 07/10383 (*BNB* 2010/177). De Hoge Raad lijkt van oordeel te zijn dat als een verdrag bepaalde vrijgestelde lichamen uitdrukkelijk als verdragsinwoner aanmerkt, andere vrijgestelde lichamen niet als verdragsinwoner in aanmerking komen. Uit het arrest kan evenwel niet met zekerheid worden afgeleid hoe de Hoge Raad zou oordelen over vrijgestelde lichamen onder een verdrag met een woonplaatsartikel overeenkomstig artikel 4 OESO-modelverdrag, derhalve zonder dat dit bepaalde vrijgestelde lichamen uitdrukkelijk als inwoner bestempelt. Het desbetreffende arrest is gewezen nadat het verdrag met Oman tot stand is gekomen. Dit arrest heeft dus geen invloed gehad op de bepalingen ten aanzien van verdragsinwonerschap en onderworpenheid. In de discussies over de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011 is uitgesproken dat (subjectieve) vrijstellingen in beginsel niet afdoen aan de voor verdragsinwonerschap vereiste onderworpenheid. In dat licht moet ook artikel III, onderdeel a, van het Protocol bij het voorliggende Verdrag worden gezien, waarin is bepaald dat bij wet ingestelde organen van een staat en in de vestigingsstaat erkende en onder toezicht staande pensioenfondsen, eveneens worden aangemerkt als inwoner in de zin van het Verdrag. Daarmee is de toegang tot de voordelen van het Verdrag voor deze entiteiten buiten twijfel gesteld. Teneinde veilig te stellen dat het Verdrag van toepassing is op natuurlijke personen die, naar de feiten en omstandigheden beoordeeld, wonen aan boord van een schip en niet beschikken over een feitelijke woonplaats in één van de verdragsluitende staten, regelt Protocolbepaling III, onderdeel b, dat zij geacht worden

inwoner te zijn van de verdragsluitende staat waar het desbetreffende schip zijn thuishaven heeft.

Indien een lichaam inwoner is van beide staten, is op grond van artikel 4, derde lid, in beginsel doorslaggevend de plaats waar de feitelijke leiding van het lichaam is gevestigd (zie voor een definitie van het begrip «lichaam» artikel 3, eerste lid, onderdeel e). Echter, in Protocolbepaling IV is hierop een uitzondering gemaakt om ontwijking van Nederlandse belastingheffing over de winstreserves van het lichaam tegen te gaan. Als de feitelijke leiding van een lichaam in de drie voorafgaande jaren was gevestigd in de andere staat (lees: Nederland) en de bezittingen op enig moment in de periode van twaalf maanden voorafgaand aan de vestiging in een staat (lees: Oman) bestonden uit liquide middelen, is artikel 4, derde lid, niet van toepassing. Het gevolg hiervan is dat een dergelijk naar Nederlands recht opgericht (kasgeld)lichaam gedurende nog ten hoogste drie jaren na de verplaatsing van diens werkelijke leiding naar Oman ook voor de toepassing van het verdrag mag worden behandeld als inwoner van Nederland. Op de materiële gevolgen van de toepassing van deze anti-misbruikbepaling zal hierna worden ingegaan bij de behandeling van artikel 10 onderscheidenlijk artikel 13. Als uitzondering op de uitzondering is artikel 4, derde lid, weer wel van toepassing als de bevoegde autoriteiten gezamenlijk vaststellen dat de verplaatsing van de feitelijke leiding van het lichaam is geschied om bona fide zakelijke redenen.

Vaste inrichting (artikel 5 juncto Protocolbepalingen V en VI)

Hoewel artikel 5 grotendeels het OESO-modelverdrag volgt, is bij wijze van compromis in artikel 5, derde lid, voor de uitvoering van bouw- werken, constructie- of installatiewerkzaamheden een termijn opgenomen van negen maanden, die tevens geldt voor toezichthoudende activiteiten die met die werkzaamheden verband houden. Overeenkomstige bepalingen, waarbij de termijn verschilt van de termijn in het OESO modelverdrag, zijn door Nederland overeengekomen in de belastingverdragen met onder meer Albanië (*Trb.* 2004, 281), Bulgarije (*Trb.* 1990, 131) en Estland (*Trb.* 1997, 98). Op verzoek van Oman geldt deze bepaling tevens voor montagewerkzaamheden en voor toezichthoudende activiteiten die met deze werkzaamheden verband houden. Nederland kon hiermee instemmen omdat voor wat betreft montagewerkzaamheden de «turnkey»-bepaling geldt en omdat toezichthoudende werkzaamheden op grond van het OESO-commentaar ook onder de uitvoering van een bouwwerk vallen (par. 17 van het commentaar bij artikel 5).

In artikel VI van het Protocol bij het Verdrag is voorts de bijzondere bepaling opgenomen dat rechten tot exploratie en exploitatie van natuurlijke rijkdommen bij wijze van fictie worden aangemerkt als een vaste inrichting in de staat die deze rechten heeft verleend. Een dergelijke bepaling is niet-ongebruikelijk in de Nederlandse belastingverdragen sedert het midden van de jaren-90 van de vorige eeuw. Door deze bepaling worden de heffingsrechten versterkt van de staat waar de natuurlijke rijkdommen zijn gelegen.

Bij wijze van compromis heeft Nederland ook ingestemd met de constatering van een «vaste inrichting» als een persoon voor een onderneming van een van een van de staten in de andere staat gewoonlijk een voorraad goederen of koopwaar voor de onderneming aanhoudt en daaruit aflevert namens de onderneming (vijfde lid, onderdeel b). Deze situatie verschilt van die waarin een vertegenwoordiger van de onderneming in de andere staat incidenteel een voorraad goederen voor de onderneming aanhoudt uitsluitend voor opslagdoeleinden, of voor uitstalling of voor aflevering aan andere partijen. Die activiteiten worden aangemerkt als hulpactiviteiten of activiteiten van voorbereidende aard en vormen op grond van het vierde lid geen vaste inrichting in de zin van artikel 5. De in het vijfde lid, onderdeel b, bedoelde activiteiten zijn daarentegen nagenoeg

niet te onderscheiden van die van een persoon die namens de onderneming in het andere land een voorraad goederen aanhoudt en door de onderneming gemachtigd is daaruit goederen te verkopen en te leveren. Laatstbedoelde persoon vormt reeds op grond van het vijfde lid, aanhef en onderdeel a, een vaste inrichting voor de onderneming omdat zijn werkzaamheden niet beperkt zijn tot hulpactiviteiten als bedoeld in het vierde lid. Op aandringen van Oman heeft Nederland er daarom mee ingestemd ook de persoon die zodanige machtiging (formeel) niet bezit maar die dezelfde activiteiten verricht als een formeel gemachtigde persoon die permanent («gewoonlijk») voor de onderneming in de andere staat een voorraad goederen of koopwaar aanhoudt en daaruit ook goederen of koopwaar namens de onderneming aflevert.

In Protocolbepaling V is voor de volledigheid vastgelegd dat ook hier de winsttoerekening tussen hoofdhuis en vaste inrichting «*arm's length*» moet geschieden. Daarbij vormen de voorwaarden die onafhankelijke ondernemingen voor vergelijkbare transacties onder vergelijkbare omstandigheden zouden zijn overeengekomen, het referentiekader. Voorts heeft Nederland ingestemd met het uitbreiden van de definitie van vaste vertegenwoordiger in de tweede volzin van het zesde lid. Hierbij is overeengekomen dat, conform het VN-modelverdrag, een vertegenwoordiger die (vrijwel) uitsluitend werkzaamheden verricht voor één onderneming en waarbij in de onderlinge relatie geen «*arm's length*»-beginsel wordt toegepast, geen onafhankelijk vertegenwoordiger is.

Winst uit onderneming (artikel 7 junctis Protocolbepalingen VII, VIII en IX)
In artikel 7, derde lid, is, conform het OESO-modelverdrag, opgenomen dat voor de winstberekening van de vaste inrichting ondernemingskosten, waaronder de algemene en de indirecte kosten van de algemene leiding, in aftrek mogen worden gebracht. Dit mag ook als deze kosten gemaakt zijn in andere landen dan waar de vaste inrichting is gevestigd. In Protocolbepaling VIII is vastgelegd dat desbetreffende kosten worden toegerekend aan de vaste inrichting, maar dat uiteindelijk op grond van de nationale wet wordt bepaald of, en zo ja, in hoeverre deze kosten van de winst aftrekbaar zijn.

Oman onderschrijft het Nederlandse standpunt over de winsttoerekening in geval van zogenoemde «*turnkey*»-projecten. Dit is vastgelegd in Protocolbepaling VII. Bij «*turnkey*»-projecten (projecten die bedrijfsklaar worden opgeleverd) doet zich nogal eens het probleem voor dat een land de volledige contractsom voor projecten die uiteindelijk aldaar worden opgeleverd tot uitgangspunt neemt bij de belastingheffing. Om latere discussies in deze te vermijden, streeft Nederland van oudsher de opname van een bepaling na waarin uitdrukkelijk wordt gesteld dat de winst van het project behoort te worden verdeeld naar de mate waarin de werkzaamheden in Nederland dan wel in het land van de verdragspartner zijn verricht.

Voorts is op Nederlands voorstel in Protocolbepaling IX opgenomen dat op vergoedingen voor technische diensten of voor diensten van raadgevende of toezichthoudende aard de bepalingen van artikel 7 of 14 van het Verdrag van toepassing zijn. Daarmee wordt bereikt dat deze vergoedingen in beginsel niet kunnen worden aangemerkt als royalty's in de zin van artikel 12 van het Verdrag. Oman kan daardoor over de betaling van dergelijke vergoedingen aan een inwoner van Nederland slechts belasting heffen als deze vergoedingen zijn toe te rekenen aan een in Oman gelegen vaste inrichting of vast middelpunt van deze persoon

Zee- en luchtvervoer (artikel 8 juncto Protocolbepaling X)

De voordelen behaald met de exploitatie van schepen en luchtvaartuigen in het internationale verkeer zijn ter belastingheffing toegewezen aan de

verdragsluitende staat waarvan de persoon die de onderneming drijft inwoner is Deze benadering wordt als alternatief vermeld in het commentaar bij het OESO-modelverdrag. Hiermee wordt enigszins afgeweken van de toedeling van heffingsrechten in artikel 8 van het OESO-Modelverdrag, dat voordelen uit de exploitatie van schepen en luchtvaartuigen in internationaal verkeer in beginsel ter belastingheffing toewijst aan de staat waar de werkelijke leiding van de onderneming zich bevindt. Dat hoeft niet dezelfde staat te zijn als de woonstaat van de ondernemer, maar dat zal – zeker als de ondernemer een lichaam is – doorgaans wel het geval zijn. Hoewel Nederland op dit punt in beginsel de tekst van het OESO-modelverdrag volgt, is ook toewijzing van het heffingsrecht aan de woonstaat van de ondernemer niet ongebruikelijk. Een soortgelijke formulering is ook opgenomen in de verdragen met de VS (*Trb.* 1993, 77) en het VK (*Trb.* 2008, 201 en *Trb.* 2009, 123). De toedeling van heffingsrechten aan het woonland van de ondernemer geldt blijkens het tweede lid ook voor voordelen uit de exploitatie van schepen en luchtvaartuigen in internationaal verkeer die opkomen uit het deelnemen door een ondernemer in een samenwerkingsverband. Tot de voordelen worden niet alleen de rechtstreeks uit de exploitatie van schepen en luchtvaartuigen in internationaal verkeer verkregen voordelen gerekend, maar ook interest ontvangen ter zake van vorderingen die samenhangen met zodanige exploitatie (Protocol, artikel X, onderdeel b). De omschrijving van het begrip «exploitatie van schepen of luchtvaartuigen in internationaal verkeer» sluit aan bij hetgeen daaronder internationaal algemeen wordt verstaan en ook in het Commentaar op het OESO-modelverdrag is beschreven.

Op verzoek van Oman is in het derde lid, onderdeel c, uitdrukkelijk vastgelegd dat onder het begrip «exploitatie van schepen of luchtvaartuigen in internationaal verkeer» ook wordt verstaan het gebruiken, onderhouden of verhuren van containers, als dit voortvloeit uit de exploitatie van schepen en vliegtuigen in het internationale verkeer. Ook zonder deze uitdrukkelijke vermelding zou dat op grond van internationaal aanvaarde beginselen (zo ook het Commentaar op artikel 8 van het OESO-modelverdrag) het geval zijn.

Op grond van Protocolbepaling X zal de Overeenkomst tussen de Regering van het Koninkrijk der Nederlanden en de Regering van het Sultanaat Oman tot het vermijden van dubbele belasting van inkomsten en winsten verkregen uit het internationale luchtverkeer uit 1991 ten aanzien van inkomsten en winsten uit het luchtverkeer (*Trb.* 1991, 48), zoals gewijzigd bij het Protocol tot wijziging van 3 december 1995 (*Trb.* 1996, 27), van toepassing zijn, tenzij toepassing van het onderhavige Verdrag gunstiger is voor de belastingplichtige. Deze Protocolbepaling heeft een vangnetfunctie. Met het opnemen van een bepaling betreffende zee- en luchtvervoer in artikel 8 van het Verdrag is in wezen de regeling tot het vermijden van dubbele belasting uit de bestaande overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting van inkomsten en winsten verkregen uit het internationale luchtverkeer vervangen. De verdragsluitende partijen hebben echter zekerheidshalve de bepaling van artikel X van het Protocol opgenomen voor het geval belastingplichtigen door toepassing van artikel 8 van het Verdrag onbedoeld in een nadeliger positie zouden worden gebracht dan het geval was onder de overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting van inkomsten en winsten verkregen uit het internationale luchtverkeer. Omdat een dergelijke verslechtering niet is beoogd, is het op voorhand niet goed mogelijk te preciseren in welke gevallen zich dat zou kunnen voordoen. Daarom is ook de uitdrukking «gunstiger» niet nader ingevuld. Het is dan ook aan belastingplichtigen zelf om te bepalen of een behandeling al dan niet gunstiger is en of een beroep op de gunstiger uitwerkende bepaling wordt gedaan.

Gelieerde ondernemingen (artikel 9 juncto Protocolbepaling XI)

Oman onderschrijft het Nederlandse standpunt ten aanzien van de zogenoemde cost-sharingbepaling bij gelieerde ondernemingen. Dit is vastgelegd in Protocolbepaling XI. Deze bepaling verduidelijkt dat de enkele omstandigheid dat verbonden ondernemingen cost-sharing-overeenkomsten of algemene dienstverleningsovereenkomsten sluiten voor (de toerekening van) kosten van algemene leiding, algemene beheerskosten, technische en zakelijke kosten, kosten voor onderzoek en ontwikkeling en andere soortgelijke kosten, op zichzelf geen aanleiding vormt om te veronderstellen dat zij in strijd handelen met het «*arm's length*»-beginsel (het beginsel van handelen op zakelijke grondslag). Op verzoek van Oman is in de laatste volzin van de Protocolbepaling opgenomen dat de bewijslast dat de desbetreffende afspraken at «*arm's length*» zijn, op de belastingplichtige rust en niet op de belastingdienst. De tekst van deze zin is ontleend aan het OESO-commentaar.

Dividenden (artikel 10 juncto Protocolbepaling XIII)

Voor deelnemingsdividenden geldt een tarief van 0% bij een belang van 10% of meer. Voor portfoliodividenden geldt een tarief van 10%. Een vrijstelling van bronheffing geldt, ongeacht de grootte van het aandelenbelang, voor dividenden betaald aan de volgende overheidsinstellingen:

- de regering van Oman;
- de Centrale Bank van Oman;
- het State General Reserve Fund;
- het Omani Investment Fund;
- de Omani Development Bank;
- of enig ander lichaam of instelling welke geheel of hoofdzakelijk in handen is van de regering van Oman indien de bevoegde autoriteiten dit te zijner tijd zo mochten afspreken.

Deze vrijstelling geldt ook voor dividenden betaald aan de Nederlandse staat, DNB en aan Nederlandse pensioenfondsen. Deze vrijstelling heeft voor hen evenwel geen praktische betekenis omdat Oman geen dividendbelasting kent.

Op verzoek van Nederland is in het achtste tot en met tiende lid een anti-misbruikbepaling opgenomen om de onbelaste doorstroom van dividenden via Oman naar derde landen te voorkomen. Oman kent immers geen dividendbelasting. Deze bepaling houdt in dat indien het uitgekeerde dividend in Oman belast wordt tegen een lager tarief dan 10%, voor deelnemingsdividenden (evenals voor portfoliodividenden) een bronheffing van 10% van toepassing is. Soortgelijke bepalingen zijn onder andere opgenomen in de verdragen met Koeweit (*Trb.* 2001, 126), Macedonië (*Trb.* 1998, 238), Tunesië (*Trb.* 1995, 164) en Venezuela (*Trb.* 1991, 107). Op deze anti-misbruikbepaling is in het negende lid een uitzondering gemaakt: de dividenduitkering is vrij van Nederlandse bronheffing indien de uiteindelijk gerechtigde:

- de Omaanse overheid of een Omaanse staatsonderneming is;
- een beursgenoteerde vennootschap in Oman is; of
- een actieve onderneming in Oman drijft.

Indien niet aan één van deze eisen is voldaan, geldt dus het tarief voor portfoliodividenden van 10%, tenzij de bevoegde autoriteiten overeenkomen dat de vennootschap die de dividenden ontvangt, niet in Oman is gevestigd met als hoofddoel om van de verdragsvoordelen gebruik te maken.

Op verzoek van Nederland is in Protocolbepaling XIII, onderdeel b, vastgelegd dat Nederland zijn nationale heffingsrecht behoudt over in Nederland opgebouwde winsten van houders van een aanmerkelijk belang in de zin van afdeling 4.3 Wet inkomstenbelasting 2001 indien een zogeheten conserverende aanslag is opgelegd. Ten aanzien van een

belastingplichtige aan wie bij gelegenheid van zijn emigratie uit Nederland een conserverende aanslag met betrekking tot aanmerkelijkbelangwinst is opgelegd, wordt bij een latere daadwerkelijke uitkering van aanmerkelijkbelangdividend door Nederland een belasting van 25% geheven, voor zover deze belasting het nog openstaande bedrag van de conserverende aanslag niet te boven gaat. Deze belastingheffing kan worden geëffectueerd binnen een periode van tien jaar na afloop van het jaar waarin de conserverende aanslag is opgelegd.

In het geval de werkelijke leiding van een lichaam vanuit Nederland naar een ander land wordt verplaatst nadat eerder de houder van een aanmerkelijk belang in dat lichaam is geëmigreerd van Nederland naar Oman, kan een tweede conserverende aanslag worden opgelegd. Deze cumulatie van conserverende aanslagen kan echter niet leiden tot dubbele heffing van Nederlandse inkomstenbelasting. Bij de berekening van inkomen uit aanmerkelijk belang ter zake van de verplaatsing van de werkelijke leiding van het lichaam wordt immers als verkrijgingsprijs van het aanmerkelijk belang gehanteerd de waarde in het economisch verkeer die in aanmerking is genomen als overdrachtprijs bij de berekening van het inkomen uit aanmerkelijk belang van de conserverende aanslag die werd opgelegd bij gelegenheid van de emigratie van de houder van het aanmerkelijk belang. Nederland mag in een dergelijke situatie op grond van het bepaalde in artikel XIII, onderdeel b, van het Protocol bij het Verdrag onverkort zijn nationale wetgeving toepassen met betrekking tot dividenduitkeringen van het lichaam als dat lichaam overeenkomstig de Nederlandse wetgeving in Nederland is gevestigd, indien en voorzover een van beide conserverende aanslagen nog openstaat. Dat is het geval als het lichaam waarvan de feitelijke leiding uit Nederland wordt verplaatst ten minste vijf jaar in Nederland gevestigd is geweest (artikel 7.5, zesde lid, Wet inkomstenbelasting 2001), of als een lichaam is opgericht naar Nederlands recht (artikel 2, vierde lid, Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en artikel 1, derde lid, Wet op de dividendbelasting 1965). In die situatie heeft artikel XIII, onderdeel b, van het Protocol bij het Verdrag tot gevolg dat over de uitgekeerde dividenden van dat lichaam nog gedurende tien jaar na de verplaatsing van de werkelijke leiding 25% Nederlandse inkomstenbelasting verschuldigd is, indien en voorzover een van beide conserverende aanslagen nog openstaat. Cumulatie van conserverende aanslagen treedt uiteraard niet op als de werkelijke leiding van een lichaam vanuit Nederland wordt verplaatst voordat de houder van een aanmerkelijk belang in het lichaam uit Nederland emigreert.

Ten overvloede wordt er op gewezen dat aan artikel IV van het Protocol bij het Verdrag met betrekking tot de belastingheffing over dividenden aan houders van een aanmerkelijk belang in een kasgeldlichaam geen betekenis toekomt. Artikel IV bewerkstelligt dat een kasgeldlichaam nog gedurende drie jaar na de verplaatsing van haar werkelijke leiding van Nederland naar Oman niet geacht zal worden te zijn gevestigd in Oman. Dat heeft echter geen verruiming van de heffingsbevoegdheden op grond van artikel XIII van het Protocol tot gevolg. Artikel XIII geeft Nederland immers alleen de bevoegdheid om zijn nationale heffingsrechten toe te passen ten aanzien van houders van een aanmerkelijk belang in lichamen die op grond van de Nederlandse wetgeving als inwoner van Nederland worden aangemerkt. Daaraan wordt evenwel geen uitbreiding gegeven in artikel IV van het Protocol.

Het bepaalde in artikel IV van het Protocol heeft wel tot gevolg dat een (kasgeld)lichaam nog gedurende ten hoogste drie jaren na de verplaatsing van diens werkelijke leiding uit Nederland naar Oman voor de toepassing van artikel 10 behandeld wordt als inwoner van Nederland. Op grond daarvan mag Nederland over eventuele dividenduitkeringen door een kasgeldlichaam nog gedurende drie jaar belasting heffen overeenkomstig de in artikel 10, tweede lid, genoemde tarieven.

Interest (artikel 11)

Voor interestbetalingen geldt een uitsluitende woonstaatheffing.

Royalty's (artikel 12)

In het kader van een algeheel compromis heeft Nederland ingestemd met een bronheffing van 8% op royalty's en met een verruimde definitie van het royaltybegrip. Voor Oman is dit vast verdragsbeleid waarvan het niet wil afwijken. Oman is in de recente verdragen met Duitsland, België en Oostenrijk dan ook hetzelfde overeengekomen. Betalingen voor het gebruik van apparatuur of voor inlichtingen omtrent ervaringen op het gebied van nijverheid, handel of wetenschap vallen derhalve onder toepassing van dit artikel. In dit kader wordt verwezen naar Protocolbepaling IX die hierboven bij het artikel aangaande winst uit onderneming (artikel 7) is uitgelegd.

Vervreemdingswinsten (artikel 13 juncto Protocolbepaling XIII)

Voordelen uit de vervreemding van schepen en luchtvaartuigen die in internationaal verkeer worden geëxploiteerd, alsmede van de roerende goederen die daarbij worden gebruikt, zijn – in afwijking van het OESO-modelverdrag – ter belastingheffing toegewezen aan de woonstaat van de ondernemer die de lucht- of scheepvaartonderneming drijft. In het OESO-modelverdrag worden deze voordelen in beginsel ter belastingheffing toegewezen aan de staat waar de werkelijke leiding van de onderneming zich bevindt. Dat hoeft niet dezelfde staat te zijn als de woonstaat van de ondernemer, maar dat zal – zeker als de ondernemer een lichaam is – doorgaans wel het geval zijn. Hoewel Nederland op dit punt in beginsel het OESO-modelverdrag volgt, is ook toewijzing van het heffingsrecht aan de woonstaat van de ondernemer niet ongebruikelijk.

Voor een uitleg van Protocolbepaling XIII wordt verwezen naar de uitleg bij het dividendartikel hiervoor. Ten aanzien van een belastingplichtige aan wie bij gelegenheid van zijn emigratie uit Nederland een conserverende aanslag met betrekking tot inkomen uit aanmerkelijk belang is opgelegd, wordt bij een latere daadwerkelijke vervreemding van (een deel van) de aanmerkelijkbelangaandelen door Nederland een belasting van 25% geheven, voor zover deze belasting het nog openstaande bedrag van de conserverende aanslag niet te boven gaat. Deze belastingheffing kan worden geëffectueerd binnen een periode van tien jaar na afloop van het jaar waarin de conserverende aanslag is opgelegd.

Artikel XIII, onderdeel b, van het Protocol bij het Verdrag stelt buiten twijfel dat Nederland eventuele nog openstaande conserverende aanslagen ter zake van (fictieve) aanmerkelijkbelangwinst kan invorderen in het geval een in Oman wonende aanmerkelijkbelanghouder zijn aanmerkelijkbelang daadwerkelijk vervreemdt of een andere in artikel 26, achtste lid, van de Invorderingswet 1990 bedoelde handeling verricht.

Zelfstandige arbeid (artikel 14)

Op verzoek van Oman is een apart artikel in het Verdrag opgenomen over zelfstandige arbeid. Nederland volgt ter zake in beginsel de OESO-lijn, waarbij met ingang van 2000 de bepaling inzake zelfstandige arbeid is vervallen. Sindsdien valt zelfstandige arbeid onder de reikwijdte van artikel 7 (winst uit onderneming). De door Oman voorgestelde bepaling verdeelt de heffingsbevoegdheid overeenkomstig het VN-modelverdrag. Dit betekent onder meer dat een verblijf in de bronstaat van in totaal ten minste 183 dagen in een tijdvak van twaalf maanden leidt tot een heffingsrecht voor de bronstaat over de inkomsten die zijn verkregen met de in de bronstaat verrichte arbeid, ook al is er geen sprake van een vast middelpunt. De werking van artikel 14 in het Verdrag is beperkt tot natuurlijke personen. De verdeling van heffingsrechten met betrekking tot

inkomsten uit zelfstandige arbeid die wordt uitgeoefend binnen het juridische kader van een lichaam, volgt derhalve uit de bepalingen van artikel 7. Soortgelijke bepalingen, waarbij de termijn kan verschillen, zijn onder andere opgenomen in de belastingverdragen met Albanië (*Trb.* 2004, 63), Azerbeidzjan (*Trb.* 2008, 202), Ghana (*Trb.* 2008, 109), Kroatië (*Trb.* 2000, 64) en Mongolië (*Trb.* 2002, 88).

Inkomsten uit dienstbetrekking (artikel 15)

De verdeling van heffingsrechten over inkomsten uit dienstbetrekking volgt de regels die daarvoor zijn neergelegd in het OESO-modelverdrag. Daarvan is echter afgeweken voor inkomsten uit dienstbetrekking uitgeoefend aan boord van een schip of luchtvaartuig dat in internationaal verkeer wordt geëxploiteerd. Die inkomsten worden in het OESO-modelverdrag toegewezen aan de staat waar de werkelijke leiding van de desbetreffende scheep- of luchtvaartonderneming is gelegen. In het onderhavige Verdrag is het recht tot belastingheffing over deze inkomsten echter toegewezen aan de woonstaat van de ondernemer die de scheep- of luchtvaartonderneming drijft. Dat hoeft niet dezelfde staat te zijn als de staat waar de feitelijke leiding van de onderneming is gevestigd, maar dat zal – zeker als de ondernemer een lichaam is – vaak wel het geval zijn. Hoewel Nederland op dit punt in beginsel het OESO-modelverdrag volgt, is ook toewijzing van het heffingsrecht aan de woonstaat van de ondernemer niet ongebruikelijk.

Directeursbeloningen (artikel 16 juncto Protocolbepaling XIV)

Zowel betalingen («*payments*») als beloningen («*remuneration*») van bestuurders en commissarissen mogen worden belast in de staat waar het lichaam (als bedoeld in artikel 3, eerste lid, onderdeel e) is gevestigd waarvan een inwoner van de andere staat bestuurder of commissaris is. Oman drong aan op opname van «*payments*» omdat in de nationale wet een splitsing is gemaakt tussen «*directors fees*» en «*similar payments*». Op deze wijze is zeker gesteld dat deze laatste ook onder de reikwijdte van artikel vallen. De woorden «*other remuneration*» zijn op aandringen van Nederland opgenomen omdat met het opnemen van de term «*remuneration*» duidelijk moet worden dat voordelen in natura ook onder dit artikel vallen.

In Protocolbepaling XIV is aangegeven voor Nederland dat zowel bestuurders als commissarissen onder dit artikel vallen en voor Oman dat de term «*board of directors*» ook een soortgelijk orgaan omvat dat dezelfde functie heeft.

Artiesten en sportbeoefenaars (artikel 17)

De belastingheffing van inkomsten van artiesten en sportbeoefenaars is in beginsel, evenals in het OESO-modelverdrag en in bijna alle Nederlandse belastingverdragen, toegewezen aan de staat waar deze personen hun activiteiten ontplooiën. Op dit beginsel is de uitzondering gemaakt dat de inkomsten slechts in de woonstaat van de artiest of sportbeoefenaar mogen worden belast als diens bezoek aan het andere land geheel of grotendeels wordt gefinancierd uit overheidsfondsen van één of van beide staten, of als de activiteiten plaatsvinden in het kader van een cultureel of sportief uitwisselingsprogramma tussen de regeringen van beide staten. Een dergelijke bepaling komt voor in tal van Nederlandse belastingverdragen, zoals met Argentinië (*Trb.* 1997, 63), Macedonië (*Trb.* 1998, 238), Turkije (*Trb.* 1986, 67), Letland (*Trb.* 1994, 83 en 166) en vele andere landen.

Pensioenen, lijfrenten en socialezekerheidsuitkeringen (artikel 18)

Voor pensioenen, lijfrenten, socialezekerheidsuitkeringen en afkoop-sommen van een pensioen of lijfrente geldt op grond van artikel 18 een bronstaatheffing, omdat Oman hierover geen belasting heft.

Vermijding van dubbele belasting (artikel 23)

Nederland verleent ter vermijding van dubbele belasting ten aanzien van de inkomsten die in Oman mogen worden belast, in beginsel een vermindering volgens de vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud (artikel 23, eerste lid, onderdeel b). Voor een aantal andere inkomensbestanddelen verleent Nederland echter een vermindering ter vermijding van dubbele belasting volgens de verrekeningsmethode met evenredigheidslimiet (artikel 23, eerste lid, onderdeel c).

In overeenstemming met het Nederlandse fiscale verdragsbeleid wordt de vrijstellingsmethode voor in Oman gelegen vaste inrichtingen niet toegepast als sprake is van winst uit beleggen of zogeheten passieve financieringswerkzaamheden in Oman van een in Nederland gevestigd lichaam. Als deze werkzaamheden in Oman plaatsvinden door middel van een vaste inrichting aldaar, wordt de daarmee behaalde winst niet tot de winst uit buitenlandse onderneming van die vaste inrichting gerekend. In plaats van de vrijstellingsmethode, wordt voor dergelijke winst uit beleggen of passieve financieringswerkzaamheden een vermindering ter vermijding van dubbele belasting verleend volgens de verrekeningsmethode (artikel 23, eerste lid, onderdeel d). Omdat de bepalingen van artikel 23, eerste lid, onderdeel c, van overeenkomstige toepassing zijn verklaard, gelden ook bij toepassing van artikel 23, eerste lid, onderdeel d, de grenzen die voor de door Nederland bij toepassing van de verrekeningsmethode te verlenen vermindering worden gesteld in de Nederlandse wetgeving betreffende het vermijden van dubbele belasting. Dat betekent, dat aan een binnenlandse belastingplichtige voor de vennootschapsbelasting – overeenkomstig artikel 39 juncto artikel 32, vijfde lid, van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 – een vermindering ter vermijding van dubbele belasting volgens de verrekeningsmethode wordt verleend voor uit Oman afkomstige winst uit beleggen of passieve financieringswerkzaamheden, mits die winst door Oman is onderworpen aan een belasting naar de winst. De op grond hiervan door Nederland te verlenen vermindering bedraagt ingevolge artikel 39, tweede lid, van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 het laagste van twee bedragen. Het eerste van deze bedragen wordt gevormd door de helft van het hoogste percentage (momenteel 25%) van de Nederlandse vennootschapsbelasting (als bedoeld in artikel 22 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969) over de uit Oman afkomstige (positieve) winst uit beleggen of passieve financieringswerkzaamheden. Op verzoek van de betrokken belastingplichtige kan dit eerste bedrag nader worden gesteld op het bedrag van de belasting die door Oman is geheven. Een dergelijk verzoek zal met name worden gedaan als de in Oman geheven belasting hoger is dan 12,5% vennootschapsbelasting over de uit Oman afkomstige (positieve) winst uit beleggen of passieve financieringswerkzaamheden. Het tweede bedrag is het bedrag van de Nederlandse belasting (over de belastbare winst als bedoeld in artikel 7 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969) dat is toe te rekenen aan de uit Oman afkomstige winst uit beleggen of passieve financieringswerkzaamheden.

Oman hanteert als methode ter voorkoming van dubbele belasting de verrekeningsmethode met evenredigheidslimiet (artikel 23, tweede lid).

Non-discriminatie (artikel 24 juncto Protocolbepaling XVI)

Het non-discriminatie-artikel is in grote lijnen vergelijkbaar met het non-discriminatie-artikel in andere door Nederland gesloten verdragen. De bepaling over statelozen is op verzoek van Oman niet opgenomen,

omdat er geen statelozen in Oman zijn. Ook de bepaling die de non-discriminatoire aftrek in de woonstaat van pensioenpremies moet waarborgen bij voortgezette deelname aan een fiscaal erkende pensioenregeling in de andere staat, is niet opgenomen, aangezien deze geen praktische betekenis zou hebben. Immers, Oman heft geen inkomstenbelasting, dus van een fiscaal gefacilieerde pensioenopbouw kan dan geen sprake zijn.

Oman kon niet instemmen met het uitbreiden van de non-discriminatiebepaling tot andere belastingen omdat de heffing van deze belastingen niet tot de bevoegdheid van de Omaanse belastingdienst behoort.

Ten tijde van de verdragsonderhandelingen werd in Oman nog onderscheid gemaakt tussen binnenlandse en buitenlandse belastingplichtigen. In de belastingwetgeving die geldt per 1 januari 2010 – zoals hierboven aangegeven – is dit onderscheid komen te vervallen. In afwachting van de voorziene wetswijziging is in Protocolbepaling XVI opgenomen dat artikel 24 niet volledig van toepassing zal zijn tot er in Oman geen onderscheid meer wordt gemaakt in tarief tussen binnenlandse en buitenlandse belastingplichtigen. De desbetreffende bepaling heeft door tijdsverloop haar belang verloren.

Regeling voor onderling overleg (artikel 25 juncto protocolbepaling XVII)

De regeling voor onderling overleg komt grotendeels overeen met hetgeen daaromtrent is opgenomen in het OESO-modelverdrag. Er is geen arbitragebepaling opgenomen omdat onder de Omaanse nationale wetgeving arbitrage niet mogelijk is in belastingzaken. Wel is in Protocolbepaling XVII vastgelegd dat, mocht Oman ooit een dergelijke vorm van geschillenbeslechting overeenkomen met een derde land, het over een dergelijke bepaling in onderhandeling zal treden met Nederland.

Uitwisseling van inlichtingen (artikel 26 juncto protocolbepaling XVIII)

Op verzoek van Oman is in het eerste lid de term «*necessary*» (OESO 2000) opgenomen in plaats van «*foreseeably relevant*» (OESO 2005). De inlichtingenbepaling ziet alleen op belastingen die onder het verdrag vallen. Oman kon niet instemmen met uitbreiding tot andere belastingen omdat de heffing van deze belastingen niet behoort tot de bevoegdheid van de Omaanse belastingdienst.

Op grond van het vierde en vijfde lid mag informatie niet geweigerd worden omdat de verzochte staat er zelf geen belang bij heeft, dan wel om reden van een (fiscaal) bankgeheim. Wel is in Protocolbepaling XVIII op verzoek van Oman uitdrukkelijk vastgelegd dat de informatie-uitwisseling onderworpen is aan de nationale wetgeving. Dit komt omdat de Omaanse belastingdienst alleen informatie van banken kan verkrijgen na toestemming van de Centrale Bank. Deze procedure is niet strijdig met het OESO-modelverdrag. In het commentaar bij het OESO-modelverdrag staat dat rekening moet worden gehouden met nationale goedkeuringsprocedures voor het verkrijgen van informatie van banken.

Bijstand bij invordering (artikel 27)

Op verzoek van Nederland is in het eerste lid opgenomen dat de bevoegde autoriteiten een «*mode of application*» kunnen sluiten om de uitvoeringsaspecten te regelen. Op verzoek van Oman zijn geen termijnbeperkingen in het tweede lid opgenomen, omdat deze de nationale termijnen van Oman zouden kunnen doorkruisen. Een belastingschuld kan in Oman worden ingevorderd tot en met het zevende jaar nadat de aanslag is vastgesteld en inbaar is. Het vierde lid ziet op definitief

vaststaande aanslagen. Het vijfde lid ziet op maatregelen om de invordering veilig te stellen.

Op verzoek van Nederland is in het achtste lid gijzeling als dwangmiddel uitdrukkelijk uitgesloten. Voorts is in het achtste lid vastgelegd dat een buitenlandse belastingclaim geen voorrang geniet. In het negende lid is geregeld dat de belastingdienst van de verzoekende staat aansprakelijk is voor eventuele schadeclaims van een gedupeerde belastingplichtige indien blijkt dat ten onrechte invorderingsmaatregelen zijn genomen.

Inwerkingtreding (artikel 30)

Het Verdrag treedt in werking nadat de Nederlandse en de Omaanse regering elkaar schriftelijk hebben medegedeeld dat de in hun onderscheiden staten (grond)wettelijk vereiste formaliteiten zijn vervuld.

Het Verdrag vindt met betrekking tot bronbelastingen toepassing op bedragen betaald op of na 1 januari van het kalenderjaar dat volgt op het jaar waarin het Verdrag in werking is getreden. Met betrekking tot andere belastingen vindt het Verdrag toepassing op belastingjaren en -tijdvakken die aanvangen op of na 1 januari van het kalenderjaar dat volgt op het jaar waarin het Verdrag in werking is getreden.

Beëindiging (artikel 31)

Het Verdrag wordt in beginsel aangegaan voor onbepaalde tijd. Het Verdrag kan het echter na verloop van vijf jaar door elk van beide staten, langs diplomatieke weg, worden beëindigd met inachtneming van een opzegtermijn.

De staatssecretaris van Financiën,
F. H. H. Weekers

De minister van Buitenlandse Zaken,
U. Rosenthal