

## 24 842

### **Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en Oekraïne 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, met Protocol; Kiev, 24 oktober 1995**

#### Nr. 1

#### **BRIEF VAN DE MINISTER VAN BUITENLANDSE ZAKEN**

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

's-Gravenhage, 29 augustus 1996

Ter griffie van de Eerste en van de Tweede Kamer der Staten-Generaal ontvangen op 30 augustus 1996.

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 29 september 1996.

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 24 oktober 1995 te Kiev tot stand gekomen Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en Oekraïne 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, met Protocol (Trb. 1995, 285).<sup>1</sup>

Een toelichtende nota bij dit verdrag treft U eveneens hierbij aan.

De goedkeuring wordt alleen voor Nederland gevraagd.

De Minister van Buitenlandse Zaken,  
H. A. F. M. O. van Mierlo

<sup>1</sup> Ter inzage gelegd bij de afdeling Parlementaire Documentatie.

## **TOELICHTENDE NOTA**

### **1. Inleiding**

Het onderhavige Verdrag geeft regels die aanwijzen welke van de verdragsluitende staten, het Koninkrijk der Nederlanden voor wat betreft Nederland, dan wel Oekraïne, bevoegd is om in overeenstemming met zijn nationale wetgeving belasting te heffen van het inkomen of het vermogen van inwoners van een of van beide staten; dit ten einde 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 dient in relatie tot Oekraïne ter vervanging van de Overeenkomst tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Unie van Socialistische Sovjetrepublieken tot het vermijden van dubbele belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, van 21 november 1986 (Trb. 1987, 45 en 152; hierna aangeduid als «SU-verdrag»). Het Verdrag past in het netwerk van vergelijkbare belastingverdragen die het Koninkrijk met vele landen ter wereld is aangegaan. Oekraïne heeft inmiddels algemene bilaterale belastingverdragen gesloten met een aantal andere landen, waaronder het Verenigd Koninkrijk, de Verenigde Staten van Amerika en Finland. Overigens zijn deze verdragen nog niet alle in werking getreden.

Met het uiteenvallen van de voormalige Sovjet-Unie ontstond eind 1991 aanvankelijk enige onduidelijkheid voor wat betreft de toepassing in relatie tot Oekraïne van het SU-verdrag. Oekraïne heeft kort daarop evenwel te kennen gegeven zich als statenopvolger van de voormalige Sovjet-Unie gebonden te achten aan het SU-verdrag, behoudens ingeval van strijdigheid met de grondwet van Oekraïne. In zekere zin is derhalve sprake van een verdragsherziening.

### **2. Verloop van de onderhandelingen**

De besprekingen over het voorliggende Verdrag zijn gestart op verzoek van Oekraïne. Het bleek dat Oekraïne er, met het oog op het aantrekken van buitenlandse investeringen, belang aan hecht een eigen verdragennet op te bouwen.

Nederland was echter ook geïnteresseerd in verdrags(her)onderhandelingen met Oekraïne, met name gelet op de gewijzigde economische structuur en de invoering van een nieuw (en nog steeds veranderend) fiscaal systeem in Oekraïne. In een sfeer van toenemende economische betrekkingen en de daarmee gepaard gaande vergroting van het financiële verkeer tussen Nederland en Oekraïne biedt een belastingverdrag juist de benodigde fiscale structuur en zekerheid voor investeringen en de behandeling van de daaruit voortvloeiende opbrengsten. Daarnaast was van belang dat het Oekraïense verdragsbeleid ruimte leek te bieden voor een aanzienlijke verlaging van het in het SU-verdrag opgenomen verdragspercentage voor deelnemingsdividenden.

In de onderhandelingen is daarom door Nederland in de eerste plaats aangekoerst op een matiging van de Oekraïense bronbelasting op deelnemingsdividend. Daarnaast vormde ook een zo groot mogelijke matiging van de bronbelastingen op rente en royalty's voor Nederland een belangrijk punt in de onderhandelingen. Vanuit de groeiende behoefte aan zekerheid is er voorts naar gestreefd zoveel mogelijk Oekraïense belastingen onder de reikwijdte van het Verdrag te brengen. De verdere inzet van Nederland in dit kader is er op gericht geweest de aftrekbaarheid van rente en loonkosten, die volgens de Oekraïense nationale wetgeving niet of slechts tot bepaalde bedragen aftrekbaar zijn, te waarborgen.

Als basis voor de onderhandelingen diende een van Nederlandse zijde opgesteld ontwerp dat nagenoeg overeenkomt met het Nederlandse

standaardverdrag, zoals dat op 3 december 1987 is gepubliceerd als bijlage bij de notitie Algemeen fiscaal verdragsbeleid (Kamerstukken II 1987/88, 20 365, nrs. 1 en 2), met dien verstande dat daaraan een aantal bepalingen is toegevoegd uit het SU-verdrag. Daarnaast zijn bepalingen opgenomen betreffende werkzaamheden buitengaats, beslechting van geschillen omtrent toepassing en interpretatie van het Verdrag en bijstand bij invordering. Dat ontwerp stemt, evenals het Nederlandse standaardverdrag, in grote lijnen overeen met het OESO-modelverdrag van 1977.

De besprekingen zijn aangekondigd in het persbericht van het Ministerie van Financiën van 18 november 1993, nr. 93/192. Naar aanleiding van dit persbericht zijn diverse reacties van de zijde van het bedrijfsleven en de belastingadviespraktijk ontvangen. In deze reacties is onder meer aangedrongen op:

- de consolidatie van de bepaling van artikel 4, vierde lid, uit het SU-verdrag die ertoe strekt dat de activiteiten van een zogenoemde «tekenagent» niet tot de aanwezigheid van een vaste inrichting leiden,
- opname van een bepaling betreffende de winsttoerekening ingeval van bedrijfsklare projecten,
- opname in het Verdrag van een bepaling met betrekking tot de aftrekbaarheid van rente op langlopende leningen en loonkosten,
- het voorkomen van een bronheffing op inkomsten uit internationaal vervoer door deze volledig ter belastingheffing toe te wijzen aan de woonstaat van de vervoersonderneming,
- de opname van een bepaling met betrekking tot corresponderende winstcorrecties, alsmede een bepaling met betrekking tot overeenkomsten tot verdeling van algemene (concern)kosten en dienstverleningsovereenkomsten bij gelieerde ondernemingen,
- matiging van de tarieven voor belastingheffing in de bronstaat op dividend, interest en royalty's,
- opname van een zogenoemde «saldo»-bepaling overeenkomstig het Nederlandse standaardverdrag.

In 1994 is in twee onderhandelingsrondes tussen Nederland en Oekraïne volledige overeenstemming bereikt over een ontwerp voor een Nederlands-Oekraïens belastingverdrag. De structuur, inhoud en bewoordingen van het Verdrag stemmen in het algemeen overeen met het gebruikelijke patroon van de recente door het Koninkrijk gesloten verdragen op dit terrein. Een en ander is uitgemond in de ondertekening van het hierbij ter goedkeuring voorgelegde Verdrag met bijbehorend Protocol. Naar de mening van de eerste ondertekenaar weerspiegelen 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 in belangrijke mate worden gerealiseerd.

Daarvan kunnen worden genoemd:

- de activiteiten van een «tekenagent» worden niet aangemerkt als een vaste inrichting (artikel I van het Protocol),
- de regeling betreffende de winsttoedeling in geval van bedrijfsklare projecten (artikel III van het Protocol),
- de expliciete vastlegging dat vergoedingen voor technische diensten of voor diensten van raadgevende of toezichthoudende aard worden aangemerkt als vergoedingen waarop de bepalingen van de artikelen 7 en 14 van toepassing zijn (artikel IV van het Protocol). Een dergelijke regeling is nog niet opgenomen in het Nederlandse standaardverdrag, maar maakt inmiddels wel deel uit van het Nederlandse verdragsbeleid,
- een regeling met betrekking tot de aftrekbaarheid van rente en loonkosten (artikel V van het Protocol),

- een exclusieve belastingheffing over inkomsten uit internationaal vervoer in de woonstaat van de vervoersonderneming (artikel 8),
- de bepaling inzake overeenkomsten tot verdeling van concernkosten en corresponderende winstcorrecties (artikel 9),
- een matiging van bronheffingspercentages voor dividend, interest en royalty's (artikel 10, tweede en derde lid, artikel 11, tweede en derde lid, en artikel 12, tweede en derde lid),
- de heffing over de winst behaald met de vervreemding van aandelen behorende tot een zogenoemd aanmerkelijk belang (artikel 13, zesde lid),
- de bronstaatheffing over sociale zekerheidsuitkeringen, alsmede over afkoopsommen van pensioenen en lijfrenten (artikel 18, tweede en derde lid),
- de saldo-bepaling overeenkomstig het Nederlandse standaardverdrag (artikel 22).

De budgettaire gevolgen van het Verdrag kunnen gematigd positief worden getaxeerd. Over de omvang ervan valt, omdat er betrekkelijk weinig gegevens voorhanden zijn met betrekking tot de stand van de investeringen in Oekraïne, nog geen concrete indicatie te geven. Voor het Nederlandse bedrijfsleven is het Verdrag voordelig. Hierna zullen de overeengekomen resultaten op hoofdlijnen worden uiteengezet. Daarbij zullen per artikel de belangrijkste afwijkingen van het Nederlandse standaardverdrag worden aangegeven.

### **3. Koninkrijkspositie**

Het Verdrag wordt, wat het Koninkrijk betreft, uitsluitend aangegaan voor Nederland. Bij de besprekingen is door Nederland uiteraard bepleit een bepaling op te nemen die de mogelijkheid biedt dit Verdrag ook uit te breiden tot de relatie tussen Oekraïne en de Nederlandse Antillen en/of Aruba. Oekraïne heeft in dit verzoek bewilligd.

### **4. Artikelsgewijze toelichting**

#### *Belastingen waarop het Verdrag van toepassing is (artikel 2)*

Tijdens de onderhandelingen bleek dat het Oekraïense nationale belastingstelsel nog volop in ontwikkeling is. Er waren op dat moment diverse wijzigingen in voorbereiding, waaronder de invoering van een nieuwe winstbelasting, met een uniform tarief van 30%. Voorts was een herziening van de inkomstenbelasting in voorbereiding, waarbij een belangrijk element de verlaging van het toptarief van 90% naar 50% zal zijn.

Voorts werd de invoering van een vermogensbelasting voorbereid, die zou gelden voor zowel particulieren (voor met name onroerende zaken en bepaalde roerende zaken (bijvoorbeeld auto's) als voor ondernemingen (voor de netto activa). Er was op het moment van de onderhandelingen nog geen duidelijkheid over het op particulieren toe te passen tarief; voor ondernemingen werd een tarief van 1% tot 3% overwogen. Op het moment van de onderhandelingen kende Oekraïne geen belasting naar het vermogen.

Voor Oekraïne is het Verdrag van toepassing op de belasting naar inkomsten van ondernemingen en voor de inkomstenbelasting van natuurlijke personen. Voor Nederland ziet het Verdrag op de gebruikelijke in een belastingverdrag opgenomen belastingen, inclusief de vermogensbelasting. Met betrekking tot deze laatste belasting is echter een bepaling in het Protocol (artikel XII) opgenomen die de toepassing van de werking van het Verdrag met betrekking tot de vermogensbelasting uitstelt. Voor een nadere toelichting hierop zij verwezen naar de toelichting op artikel 23.

### *Algemene begripsbepalingen (artikel 3)*

Vanwege de relatieve onbekendheid met het begrip «feitelijke leiding» in Oekraïne, is op verzoek van dat land in de omschrijving van het begrip «internationaal verkeer» (eerste lid, onderdeel g) aansluiting gezocht bij het begrip «onderneming van een Verdragsluitende Staat» en niet bij de plaats waar de feitelijke leiding van een onderneming, die het schip, de boot of het luchtvaartuig exploiteert, is gelegen. Op dit punt wordt nader ingegaan in de toelichting op artikel 8.

### *Inwoner (artikel 4)*

Op verzoek van Oekraïne is aan de criteria op grond waarvan een persoon kan worden beschouwd als inwoner van een staat de plaats van registratie toegevoegd. Een en ander houdt verband met de omstandigheid dat ondernemingen in Oekraïne verplicht zijn zich bij diverse instanties, waaronder de belastingautoriteiten, te laten registreren. Overigens leidt een dergelijke registratie in principe tot rechtspersoonlijkheid en inwonerschap van Oekraïne. De mogelijkheid van een dubbele woonplaats die hierdoor voor rechtspersonen kan ontstaan, wordt opgelost door de conflictregel van artikel 4, derde lid; de rechtspersoon wordt geacht inwoner te zijn van de staat waarin de feitelijke leiding ervan is gevestigd.

Teneinde buiten twijfel te stellen dat lichamen en andere organisaties, waarvan vaststaat dat zij inwoner zijn van een staat maar die in die staat in het algemeen zijn vrijgesteld van belastingheffing, zoals (lokale) overheidsinstellingen, alsmede in die staat gevestigde pensioenfondsen en liefdadige instellingen, aanspraak kunnen maken op de voordelen van het Verdrag is besloten deze lichamen en organisaties uitdrukkelijk aan te merken als inwoner in de zin van artikel 4 van het Verdrag (artikel 4, vierde lid).

Oekraïne achtte opname van de door Nederland voorgestelde protocolbepaling (uit het Nederlandse standaardverdrag) inzake natuurlijke personen met hun woonplaats aan boord van een schip niet noodzakelijk. Opname is daarom achterwege gebleven. Dit heeft echter geen inhoudelijke consequenties.

### *Vaste inrichting (artikel 5, juncto Protocol, artikel I)*

Op verzoek van Oekraïne is in het tweede lid, onderdeel g, ons inziens ten overvloede, expliciet vastgelegd dat een winkel of enig ander pand gebruikt als verkoopgelegenheid als vaste inrichting wordt aangemerkt. Voor alle duidelijkheid zij opgemerkt dat deze bepaling niet ziet op panden van waaruit alleen levering van goederen plaatsvindt. De bepaling ziet op situaties waarin sprake is van een verkooppunt.

In aanvulling op de gebruikelijk bepaling inzake bouw- en constructie- of installatiewerken (derde lid, onderdeel a) is op Oekraïens verzoek een bepaling opgenomen waarin is vastgelegd dat ingeval van gebruik van een installatie of bouwsel voor de exploratie van natuurlijke rijkdommen uitsluitend een vaste inrichting wordt aangenomen indien de duur van dat gebruik 6 maanden overschrijdt (derde lid, onderdeel b).

In artikel I van het Protocol is bepaald dat werkzaamheden als bedoeld in artikel 5, vierde lid, onderdelen e en f, mede omvatten voorbereidende en hulpwerkzaamheden met betrekking tot het proces van het afsluiten (waaronder begrepen het louter tekenen) van overeenkomsten betreffende leningen, betreffende de levering van goederen of koopwaar, of betreffende de verlening van technische diensten. Deze bepaling ziet op de gebruikmaking van (tussen)personen (zogenaamde «tekenagenten») die hand- en spandiensten verrichten ten behoeve van het sluiten of

tekenen van bepaalde contracten en vindt zijn oorsprong in het feit dat handelsovereenkomsten tussen de voormalige Sovjet-Unie en ondernemers van andere landen in de praktijk plachten te worden afgesloten in de Sovjet-Unie.

Deze praktijk heeft ertoe geleid dat ondernemingen, die regelmatig zaken deden met de Sovjet-Unie, noodgedwongen gebruik gingen maken van «tekenagenten» die op min of meer permanente basis aanwezig waren in de Sovjet-Unie. Hun taak was in beginsel beperkt tot het leggen en onderhouden van contacten met de handelspartner in de Sovjet-Unie en eventueel het vergemakkelijken van de totstandkoming van contracten. In artikel 4, vierde lid, van het SU-verdrag was daarom de bepaling opgenomen dat een persoon niet geacht wordt zijn werkzaamheden met behulp van een vaste inrichting in het andere land uit te oefenen, indien men aldaar een vaste bedrijfsinrichting aanhoudt uitsluitend voor de vergemakkelijking van het afsluiten of voor de ondertekening van overeenkomsten betreffende leningen of de levering van technische diensten, ongeacht of deze werkzaamheden van voorbereidende aard zijn of het karakter van hulpwerkzaamheid hebben, of de hoofdactiviteit vormen voor die persoon. Voor een nadere uiteenzetting van de werksfeer van deze bepaling zij verwezen naar de toelichtende nota bij dat verdrag (Kamerstukken II 1986/87, 19 957, nr. 1, blz. 4).

Onder de huidige omstandigheden in Oekraïne bestaat nog steeds behoefte aan de diensten van deze «tekenagenten». Oekraïne was echter niet bereid de bepaling uit het SU-verdrag onverkort in het Verdrag over te nemen, omdat daaruit het karakter van hulpactiviteit onvoldoende bleek. Om die reden is besloten de bepaling ter zake van de werkzaamheden van «tekenagenten» op te nemen in een protocolbepaling bij artikel 5 (artikel I van het Protocol).

Oekraïne was voorts niet bereid een tweetal andere uitzonderingen op het begrip vaste inrichting uit het SU-verdrag (artikel 4, derde lid, onderdeel b en f) in het Verdrag over te nemen. Deze uitzonderingen hadden betrekking op de verkoop van tentoongestelde goederen of koopwaar na een tentoonstelling of jaarbeurs, respectievelijk op het uitvoeren van werkzaamheden op het gebied van planning, ontwikkeling, wetenschappelijk onderzoek, ingenieurswerkzaamheden, proefnemingen en technische diensten en werkzaamheden van toezichthoudende of adviserende aard.

Voorzover deze werkzaamheden onder het voorliggende Verdrag het karakter van hulpactiviteit hebben of van voorbereidende aard zijn, zullen ze evenwel op grond van de bepalingen in het vierde lid, onderdeel e, van artikel 5 van het voorliggende Verdrag evenzeer van het begrip «vaste inrichting» zijn uitgezonderd.

Voor het overige stemmen de bepalingen van dit artikel nagenoeg overeen met de overeenkomstige bepalingen van artikel 5 van het Nederlandse standaardverdrag.

#### *Inkomsten uit onroerende zaken (artikel 6, juncto Protocol, artikel II)*

In het Protocol bij het Verdrag is een bepaling opgenomen (artikel II) krachtens welke, in overeenstemming met het bepaalde in het eerste lid, onderdeel b, onder 2°, en het derde lid van artikel 49 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (Stb. 519), het bezit van exploratie- en exploitatierechten, met inbegrip van belangen bij, of voordelen uit vermogensbestanddelen die voortvloeien uit exploratie of exploitatie, fictief worden aangemerkt als het bezit van onroerende zaken die gelegen zijn in de staat waartoe de zeebodem en ondergrond behoren waarop deze rechten betrekking hebben en tevens als behorend tot het vermogen van een vaste inrichting die in die staat is gevestigd. Hiermee wordt zeker gesteld dat inkomsten die uit dergelijke rechten worden getrokken en winst die wordt behaald met de vervreemding van dergelijke rechten, aan

de bronstaat ter belastingheffing toekomt en dat de heffing over die rechten, gelet op artikel 26, derde lid, op een niet discriminerende wijze zal plaatsvinden. Deze bepaling is eerder reeds opgenomen in de Nederlandse belastingverdragen met Venezuela (Trb. 1991, 107), Zweden (Trb. 1991, 108), Canada (Trb. 1993, 52) en de Verenigde Staten van Amerika (Trb. 1993, 77 en 158).

*Winst uit onderneming (artikel 7, juncto Protocol, artikelen II, IV en V)*

Artikel 7 van het Verdrag stemt nagenoeg geheel overeen met de tekst van het Nederlandse standaardverdrag. Op Oekraïens verzoek is echter in het derde lid de tekst opgenomen overeenkomstig artikel 7, derde lid, van het zogenoemde VN-model-belastingverdrag tussen ontwikkelde landen en ontwikkelingslanden. Aangezien deze tekst inhoudelijk niet afwijkt van de tekst van het derde lid van het Nederlandse standaardverdrag, maar slechts een meer uitgebreide beschrijving geeft van de bedoeling daarvan, is met deze Oekraïense wens akkoord gegaan.

Mede naar aanleiding van verzoeken daartoe uit het bedrijfsleven heeft Nederland erop aangedrongen een regeling ter zake van de aftrek van interest, lonen en salarissen in het Verdrag op te nemen (artikel V van het Protocol). Achtergrond daarvan is dat deze kosten in Oekraïne niet of slechts beperkt aftrekbaar zijn. Hoewel Oekraïne aangaf dat de problemen op het punt van de aftrekbaarheid van lonen en salarissen binnen afzienbare tijd zouden worden opgelost, bleek het niettemin bereid om ook daarvoor een regeling in het Verdrag op te nemen.

Oekraïne bleek met betrekking tot een onderneming, gedreven door een lichaam dat inwoner is van Oekraïne, niet bereid de aftrek van door die onderneming betaalde interest, lonen en salarissen toe te staan in gevallen waarin door inwoners van Nederland voor minder dan 20% in die onderneming wordt deelgenomen.

Door Oekraïne werd tijdens de onderhandelingen mondeling bevestigd dat, indien de aftrekbeperkingen in het Oekraïense nationale recht komen te vervallen, de protocolbepaling niet meer effectief zal zijn. De protocolbepaling zal in die situatie dus niet als aftrekbeperking worden uitgelegd.

*Scheep- en luchtvaart (artikel 8)*

Zoals reeds bij de definitie van het begrip «internationaal verkeer» is opgemerkt, is het begrip «feitelijke leiding» in Oekraïne relatief onbekend. Dit heeft tot gevolg dat in de verdragsbepalingen die betrekking hebben op de internationale scheep- en luchtvaart (artikel 3, eerste lid, onderdeel g, artikel 8, eerste lid, artikel 13, vierde lid, en artikel 23, derde lid) geen aansluiting kon worden gezocht bij het in het Nederlandse standaardverdrag gehanteerde begrip «de plaats van de werkelijke leiding van de scheep- of luchtvaartonderneming». In plaats daarvan is voor de verdeling van heffingsbevoegdheden over de winst behaald met de exploitatie van schepen, boten en luchtvaartuigen in het internationale verkeer aansluiting gezocht bij het begrip «onderneming van een Verdragssluitende Staat», zoals omschreven in artikel 3, eerste lid, onderdeel f. Hoewel deze oplossing niet de voorkeur van Nederland heeft is met de Oekraïense wens voor deze benadering ingestemd.

Overigens heeft Nederland dat eerder ook gedaan in de belastingverdragen met Turkije (Trb. 1986, 67; 1987, 197), Maleisië (Trb. 1988, 27), de Filipijnen (Trb. 1989, 57), Nigeria (Trb. 1992, 12) en de Verenigde Staten van Amerika.

Het regime voor scheep- en luchtvaartwinst geldt, in overeenstemming met de regeling in het Nederlandse standaardverdrag, ook voor voordelen die worden verkregen uit de verhuur van schepen, boten en luchtvaartuigen op basis van verhuur zonder bemanning, alsmede uit het gebruik,

het onderhoud of de verhuur van containers en daarmee samenhangende uitrusting voor het vervoer van containers, mits die voordelen voortvloeien uit de voordelen behaald met de exploitatie van schepen, boten en luchtvaartuigen in internationaal verkeer (tweede lid).

#### *Gelieerde ondernemingen (artikel 9)*

In overeenstemming met het Nederlandse standaardverdrag is aan het eerste lid een tweede volzin toegevoegd die tot uitdrukking brengt dat de omstandigheid, dat een moedervennootschap met een gelieerde onderneming, als bedoeld in de eerste volzin, een overeenkomst tot verdeling van concernkosten (de zogenoemde «cost sharing») of een algemene dienstverleningsovereenkomst heeft gesloten, op zichzelf niet betekent dat er tussen deze gelieerde ondernemingen niet als tussen onafhankelijke partijen is gehandeld.

#### *Dividenden (artikel 10, juncto Protocol, artikelen VI en VII)*

In het SU-verdrag is voor dividenden een uniform verdragstarief van 15% overeengekomen. Ten tijde van de besprekingen over dat verdrag in de eerste helft van de jaren tachtig werd in de toenmalige Sovjet-Unie de facto echter geen bronbelasting van dividend geheven. Terzake zij gewezen op het daaromtrent gestelde in de toelichtende nota bij het SU-verdrag (Kamerstukken II 1986/87, 19 957, nr. 1, blz. 5). Die situatie is ingrijpend gewijzigd. Van dividend wordt ingevolge de Oekraïense nationale wetgeving momenteel een bronbelasting van 15% geheven. Dat percentage geldt zowel voor deelnemingsdividend als voor beleggingsdividend. In een situatie waarin de verdere ontwikkeling en uitbouw van betrekkingen tussen Nederlandse en Oekraïense ondernemingen gewenst wordt geacht, wordt deze bronbelasting in toenemende als een belemmerende factor gevoeld.

In dit verband zij opgemerkt dat de civiele en fiscale regelgeving met betrekking tot de verschillende rechtsvormen en samenwerkingsverbanden (joint ventures) waarbinnen in Oekraïne kan worden geopereerd volop in ontwikkeling is. De rechtsvormen die op het moment van de onderhandelingen door buitenlandse ondernemingen voor investeringen in Oekraïne het meest werden gebruikt waren de zogenoemde Limited Liability Company en de zogenoemde Joint Stock Company. Beide vennootschappen bezitten rechtspersoonlijkheid naar het recht van Oekraïne en worden aldaar ingevolge de bestaande wetgeving ten tijde van de onderhandelingen over het voorliggende Verdrag zelfstandig in de belastingheffing betrokken. Winstovermakingen van deze rechtspersonen worden door Oekraïne behandeld als dividendbetalingen. Op basis van de gegevens die thans over deze rechtsvormen beschikbaar zijn kan worden geconcludeerd dat deze voldoen aan de vereisten voor toepassing van de deelnemingsvrijstelling in Nederland. Naar Nederlands oordeel kunnen beide samenwerkingsvormen worden beschouwd als rechtspersoonlijkheid bezittende lichamen met een in aandelen verdeeld kapitaal, waarbij het aandeel in de winst niet rechtstreeks toekomt aan de aandeelhouders van deze lichamen. In deze kwalificatie ligt impliciet besloten dat er sprake is van een afgescheiden vermogen en de resultaten van de onderneming, die door een dergelijk lichaam wordt gedreven, voor rekening en risico zijn van dat lichaam. Mits ook aan de overige vereisten is voldaan, kwalificeert de participatie in een dergelijk lichaam als een deelneming in de zin van artikel 13, eerste lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

Naast de genoemde rechtsvormen kent Oekraïne verscheidene andere rechtsvormen, waarvan thans niet in zijn algemeenheid kan worden gezegd of ze voldoen aan de vereisten voor toepassing van de



deelnemingsvrijstelling in Nederland. Toepassing zal per individueel geval beoordeeld moeten worden. Bij deze beoordeling of met betrekking tot participaties in deze andere rechtsvormen sprake is van een deelneming in de zin van artikel 13 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 vindt een weging plaats van specifieke factoren, zoals:

- bezit de rechtsvorm al dan niet rechtspersoonlijkheid;
- is het vermogen van de rechtsvorm afgescheiden van het vermogen van de participanten in de rechtsvorm;
- is het kapitaal van de rechtsvorm verdeeld in aandelen;
- zijn die aandelen verhandelbaar;
- bestaat voor de participanten enige aansprakelijkheid voor de schulden van de rechtsvorm;
- is de rechtsvorm zelf onderworpen aan een belastingheffing naar de winst of het inkomen, of worden de participanten in de rechtsvorm in de belastingheffing betrokken voor het door middel van de rechtsvorm behaalde winst of inkomsten; en
- wordt de door middel van de rechtsvorm behaalde winst al dan niet rechtstreeks door de participanten genoten.

Volledigheidshalve zij nog opgemerkt dat voorzover een samenwerkingsverband in Oekraïne voor de winstbelasting wordt behandeld als een rechtspersoon, voor de toepassing van het Oekraïense nationale recht en dus ook voor de toepassing van het Verdrag winstovermakingen van zo'n samenwerkingsverband worden beschouwd als dividend.

Uit de door Oekraïne, na het uiteenvallen van de Sovjet-Unie, met een aantal westerse landen gesloten belastingverdragen kon een zekere bereidheid van dat land worden afgeleid tot een verlaging van het bronheffingspercentage voor deelnemingsdividenden. Aanvankelijk wenste Oekraïne het bronheffingspercentage voor deelnemingsdividend in de relatie tot Nederland evenwel niet verder te verlagen dan tot 5%, zoals ook door Oekraïne was overeengekomen met de Verenigde Staten van Amerika en met het Verenigd Koninkrijk.

Van Nederlandse zijde is daartegenover een bronheffing van 0% voor deelnemingsdividend en 15% voor overige dividenden bepleit. Uiteindelijk bleek Oekraïne bereid in zekere mate aan het Nederlandse streven naar een zo laag mogelijke bronheffing voor deelnemingsdividend tegemoet te komen. Bij wijze van compromis zijn voor dividenden bronheffingsstarieven van 0%, 5%, en 15% overeengekomen.

Het tarief van 0% is in twee verschillende situaties van toepassing. Het is in de eerste plaats van toepassing indien sprake is van een directe deelneming van minimaal 50% in het kapitaal van de uitdelende vennootschap, mits in die uitdelende vennootschap een investering van minimaal 300 000 Amerikaanse dollars of de tegenwaarde daarvan in de nationale valuta van de verdragsluitende staten is gedaan. In de tweede plaats is het van toepassing indien de investering van de deelnemende vennootschap in de uitdelende vennootschap is gegarandeerd of verzekerd door de regering of de centrale bank van de staat van vestiging van de ontvangende vennootschap of door enig agentschap dat of enige instantie (waaronder begrepen een financiële instelling) die eigendom is van of wordt beheerst door die regering.

Het tarief van 5% is van toepassing indien sprake is van een directe deelneming van minimaal 20% in het kapitaal. Het tarief van 15% is in alle overige gevallen van toepassing.

Teneinde eventuele problemen met betrekking tot het vaststellen van de omvang van de investeringen te ondervangen die kunnen optreden als gevolg van fluctuaties op de valutamarkten is een bepaling in het Protocol opgenomen (artikel VI), waarin is bepaald dat voor de vaststelling of aan de voorwaarde van de investering van minimaal 300 000 Amerikaanse dollars of de tegenwaarde daarvan in de nationale valuta van de verdragsluitende staten is voldaan, uitgegaan dient te worden van de waarde van

de investering op het moment waarop deze wordt gepleegd.

Inkomsten uit winstdelende obligaties worden, op grond van het bepaalde in artikel VII van het Protocol, voor wat betreft Nederland onder de omschrijving van het begrip «dividend» gebracht.

#### *Interest (artikel 11, juncto Protocol, artikelen VII en VIII)*

De nationale wetgeving van Oekraïne voorziet in een bronbelasting op interest van 15%. Oekraïne bleek er zeer sterk aan te hechten in het Verdrag een bronheffing van 10% op interest op te nemen. Hiermee is Nederland, gelet op de overige bepalingen van het Verdrag uiteindelijk akkoord gegaan, mede omdat Oekraïne bereid bleek daarop een aantal belangrijke uitzonderingen te accepteren. Zo is voor interest betaald op leningen verstrekt door banken of andere financiële instellingen en interest ter zake van leverancierskrediet bij de aanschaf van machines en uitrusting een bronheffing van maximaal 2% overeengekomen (artikel 11, tweede lid). Voorts is voor een aantal categorieën interest een vrijstelling van belastingheffing in de bronstaat overeengekomen. Het betreft interest betaald aan of door de overheid, de centrale bank of een lagere overheid, of ter zake van leningen gegarandeerd of verzekerd door de regering of de centrale bank van de staat van vestiging van de ontvangende vennootschap of door enig agentschap dat of enige instantie (waaronder begrepen een financiële instelling) die eigendom is van of wordt beheerd door die regering (artikel 11, derde lid).

Op Oekraïens verzoek is in rekening gebrachte boete voor te late betaling opgenomen in het interestbegrip (artikel 11, vijfde lid). Voorts is op Oekraïens verzoek in het negende lid expliciet vastgelegd dat de bepalingen van artikel 11 buiten toepassing blijven indien de vordering ter zake waarvan de interest wordt betaald, hoofdzakelijk in het leven geroepen of overgedragen was met het doel voordelen te trekken uit dit artikel. Terzake is tevens in de bepaling vastgelegd dat voorafgaand aan de toepassing van de bepaling overleg tussen de staten dient plaats te vinden.

#### *Royalty's (artikel 12)*

Ook voor royalty's hanteert Oekraïne nationaal een bronheffingspercentage van 15%. Het bleek er sterk aan te hechten om ook onder het Verdrag een bronheffing op royalty's te kunnen heffen.

Hiermee is Nederland, gelet op de overige bepalingen van het Verdrag uiteindelijk akkoord gegaan, mede omdat Oekraïne bereid bleek de toepassing van het verdragstarief van 10% te beperken tot zogenoemde culturele royalty's en in te stemmen met een vrijstelling van belastingheffing in de bronstaat van industriële royalty's, de voor Nederland belangrijkste categorie van royalty's.

In het negende lid is op Oekraïens verzoek een bepaling opgenomen die vergelijkbaar is met artikel 11, negende lid.

#### *Vermogenswinsten (artikel 13)*

In het tweede lid is op Oekraïens verzoek een bepaling opgenomen waarin een heffingsrecht voor de bronstaat is vastgelegd ter zake van de voordelen behaald met de vervreemding van aandelen waarvan de waarde hoofdzakelijk berust op in die staat gelegen onroerende zaken. Voor de toepassing van deze bepaling zijn onroerende zaken die door het lichaam worden gebruikt bij de uitoefening van zijn bedrijfsmatige activiteiten van het begrip onroerende zaken uitgezonderd. Een soortgelijke bepaling is in tal van andere Nederlandse belastingverdragen opgenomen.

Om redenen als vermeld in de toelichting op artikel 3, eerste lid,

onderdeel g, en artikel 8, is voor wat betreft de verdeling van heffingsrechten met betrekking tot winsten behaald met de vervreemding van schepen, boten en luchtvaartuigen en daarbij behorende roerende goederen (vierde lid) niet aangesloten bij het begrip «plaats van de werkelijke leiding van de onderneming». Het heffingsrecht over de hier bedoelde vervreemdingswinsten is nu toegewezen aan de woonstaat van de vervreemder.

*Niet-zelfstandige arbeid (artikel 15)*

In het derde lid is een niet in het Nederlandse standaardverdrag voorkomende bepaling opgenomen die gebaseerd is op een vergelijkbare bepaling uit het SU-verdrag. In de bepaling is een bijzondere regeling neergelegd voor werknemers die inwoner zijn van het ene land en in het andere land zijn tewerkgesteld op een bouwwerk, of voor constructie- of installatiewerkzaamheden, of op een installatie of bouwsel voor de exploratie van natuurlijke rijkdommen. Deze werknemers zullen, zolang dat bouwwerk, die constructie- of installatiewerkzaamheden, of die installatie of dat bouwsel voor de exploratie van natuurlijke rijkdommen niet als een vaste inrichting worden aangemerkt en mits zij reeds in hun woonstaat in dienst van de werkgever waren, slechts in hun woonstaat belastbaar zijn.

*Directeursbeloningen (Artikel 16, juncto Protocol, artikel IX)*

Deze bepaling is geredigeerd conform het Oeso-modelverdrag 1992. Daarbij is in artikel IX van het Protocol voor Nederland en Oekraïne een afzonderlijke toelichting op het begrip «lid van de raad van beheer» opgenomen. Voorts is in artikel IX van het Protocol de voor Nederland inmiddels gebruikelijk toelichting op het begrip «bestuurder of commissaris» opgenomen.

*Artiesten en sportbeoefenaars (Artikel 17)*

Aan dit artikel is op Oekraïens verzoek een derde lid toegevoegd, met een werkstaatsvrijstelling ingeval sprake is van een door de overheid of een lagere overheid van de woonstaat van de artiest of sportbeoefenaar geheel of vrijwel geheel gesubsidieerd bezoek aan de werkstaat of van optredens of sportevenementen die plaatsvinden in het kader van een tussen Nederland en Oekraïne gesloten culturele of sportovereenkomst. Een vergelijkbare bepaling is in tal van andere Nederlandse belastingverdragen opgenomen.

*Pensioenen, lijfrenten en sociale-zekerheidsuitkeringen (artikel 18, juncto Protocol, artikel X)*

Onder het SU-verdrag is belastingheffing over particuliere pensioenen, lijfrenten en sociale-zekerheidsuitkeringen volledig aan de woonstaat van de genietter van die inkomsten voorbehouden. In het voorliggende Verdrag is voor particuliere pensioenen en lijfrenten (eerste lid) eveneens een woonstaatheffing voorzien, hetgeen overigens in overeenstemming is met het Nederlandse standaardverdrag. Ten tijde van de onderhandelingen over het Verdrag werden pensioenen en lijfrenten in Oekraïne echter niet in de belastingheffing betrokken. In verband daarmee is er voor Nederland geen reden om af te zien van zijn nationale heffingsmogelijkheden terzake. Daarom is op voorstel van Nederland een bepaling opgenomen (Protocol, artikel X) waarin is vastgelegd dat Nederland zijn nationale wetgeving ten aanzien van de in Artikel 18, eerste lid, bedoelde uitkeringen mag toepassen, totdat de bevoegde autoriteit van Oekraïne de

bevoegde autoriteit van Nederland heeft bericht dat Oekraïne, ingevolge zijn nationale wetgeving, de bedoelde uitkeringen kan belasten.

De door Nederland verlangde bronstaatheffing met betrekking tot sociale zekerheidsuitkeringen (derde lid) en aankoopsommen van pensioenen en lijfrenten (tweede lid) ontmoette bij Oekraïne geen bezwaren.

#### *Overheidsfuncties (artikel 19, juncto Protocol, artikel XI)*

Op Oekraïens verzoek zijn in het eerste lid, onderdeel a en het tweede lid, onderdeel a, de woorden «zijn slechts belastbaar» opgenomen in plaats van de in het Nederlandse standaardverdrag opgenomen woorden «mogen worden belast». Dit heeft echter geen inhoudelijk consequenties, nu het bepaalde in artikel XI van het Protocol Nederland niettemin toestaat voor de voorkoming van dubbele belasting de methode van vrijstelling met progressievoorbehoud toe te passen.

#### *Studenten (artikel 21)*

In het Verdrag is de in Nederlandse belastingverdragen gebruikelijke regeling inzake betalingen aan studenten opgenomen. De regeling komt erop neer dat overmakingen uit het buitenland ten behoeve van het onderhoud, de studie of opleiding van genoemde personen onbelast blijven in de staat waar zij verblijf houden. Daarnaast is in dit artikel op Oekraïens verzoek een bepaling toegevoegd inzake de belastbaarheid van inkomsten die studenten, onderscheidenlijk personen die in opleiding zijn voor een beroep of een bedrijf, behalen binnen de staat waar ze verblijf houden. Voorzover deze inkomsten de in de bepaling genoemde grenzen niet overschrijden blijven ze onbelast in de staat waar ze verblijf houden. Voor studenten geldt een lagere grens omdat daar veelal sprake zal zijn van neveninkomsten, terwijl de werkzaamheden van de personen in opleiding voor een bedrijf of beroep veelal een dagtaak zullen vormen, waardoor de voor die werkzaamheden ontvangen vergoedingen navenant hoger zullen zijn. Voor studenten geldt de werkstaatvrijstelling voor een periode van ten hoogste vijf jaar (de duur die een studie gemiddeld genomen maximaal in beslag neemt); voor de personen die in opleiding zijn voor een beroep of bedrijf geldt de werkstaatvrijstelling voor een periode van ten hoogste twaalf maanden, omdat een stage veelal binnen een jaar wordt afgerond.

#### *Vermogen (artikel 23, juncto Protocol, artikel XII)*

Om redenen als vermeld in de toelichting op artikel 3, eerste lid, onderdeel g, en artikel 8, is voor wat betreft de verdeling van heffingsrechten met betrekking tot vermogen bestaande uit schepen, boten en luchtvaartuigen en daarbij behorende roerende goederen niet aangesloten bij het begrip «plaats van de werkelijke leiding van de onderneming» (derde lid). Het heffingsrecht over de hier bedoelde vermogensbestanddelen is nu toegewezen aan de woonstaat van de eigenaar van die vermogensbestanddelen.

Voor het overige stemt deze bepaling overeen met het Nederlandse standaardverdrag.

Op Nederlands voorstel is in artikel XII van het Protocol bepaald dat de bepalingen inzake de belastingheffing van vermogen in het Verdrag uitsluitend van toepassing zullen zijn wanneer Oekraïne een belasting naar het vermogen heft en nadat de bevoegde autoriteiten in onderling overleg hebben besloten dat de bepalingen van dit artikel van toepassing zijn. Deze bepaling is opgenomen omdat, zoals eerder opgemerkt, Oekraïne op het moment van de onderhandelingen nog geen belasting naar het vermogen kende, maar wel de invoering ervan overwoog. Aldus

wordt enerzijds voorkomen dat Nederland eenzijdig in bepaalde situaties zijn heffingsrechten inzake de vermogensbelasting prijsgeeft, terwijl door het ontbreken van Oekraïense belastingheffing geen sprake kan zijn van dubbele belasting en wordt anderzijds vermeden dat zich na de toekomstige invoering van een vermogensbelasting in Oekraïne situaties van dubbele belastingheffing naar het vermogen kunnen gaan voordoen.

*Vermijding van dubbele belasting (artikel 24, juncto Protocol, artikel XIII)*

In overeenstemming met het Nederlandse standaardverdrag hanteert Nederland ter voorkoming van dubbele belasting met betrekking tot inkomsten die in Oekraïne mogen worden belast in beginsel de vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud (artikel 24, eerste en tweede lid). Voor een aantal met name aangeduide bestanddelen van het inkomen geldt echter de verrekeningsmethode (artikel 24, derde lid). Voor de nadere uitwerking van beide methodes wordt zoals gebruikelijk verwezen naar het Besluit voorkoming dubbele belasting 1989 (Besluit van 21 december 1989, Stb. 594).

Oekraïne hanteert voor het voorkomen van internationale dubbele belasting de verrekeningsmethode (artikel 24, vierde, vijfde, zesde en zevende lid).

*Werkzaamheden buitengaats (artikel 25, juncto Protocol, artikelen II en XIV)*

Op Nederlands voorstel is in het Verdrag een bijzondere regeling opgenomen met betrekking tot inkomsten en winsten die samenhangen met de exploratie en exploitatie van de natuurlijke rijkdommen buitengaats, zoals omschreven in het tweede lid van dit artikel. Een dergelijke regeling is nog niet opgenomen in het Nederlandse standaardverdrag, maar is inmiddels reeds geruime tijd onderdeel van het Nederlandse verdragsbeleid. Tijdens de onderhandelingen is echter met de opname van deze bepaling met een zekere terughoudendheid omgegaan. Deze terughoudendheid is terug te voeren op het feit dat ten tijde van de onderhandelingen nog niet duidelijk was hoe de Oekraïense fiscale wetgeving met betrekking tot werkzaamheden op het continentaal plat van Oekraïne zich zou gaan ontwikkelen, terwijl de ervaring met de toepassing van dergelijke specifieke wetgeving nog ontbrak. Met het oog daarop is besloten de bepalingen betreffende werkzaamheden buitengaats eerst toe te passen zodra de bevoegde autoriteiten van de staten zulks in onderling overleg zijn overeengekomen (Protocol, artikel XIV).

De regeling zoals die thans voorligt, komt in belangrijke mate overeen met de Nederlandse wetgeving terzake en de desbetreffende bepalingen in de Nederlandse belastingverdragen met onder meer Canada (Trb. 1986, 65), Noorwegen (Trb. 1990, 30), het Verenigd Koninkrijk (Trb. 1983, 128) en Zweden (Trb. 1991, 108). Voor een nadere uiteenzetting van de desbetreffende regelingen wordt verwezen naar de toelichtende nota's bij die verdragen (Canada, kamerstukken II 1985/86, 19 614, nr. 1; Noorwegen, kamerstukken I/II 1990/91, 21 864, nrs. 48 en 1; het Verenigd Koninkrijk, kamerstukken I/II 1989/90, 21 597, nrs. 227, 1 en 2; Zweden, kamerstukken I/II 1991/92, 22 643, nrs. 291 en 1).

*Non-discriminatie (artikel 26)*

Op Oekraïens verzoek is in dit artikel de bepaling inzake statenlozen uit het OESO-modelverdrag van 1992 opgenomen. Het Oekraïense verzoek was ingegeven door het feit dat men in Oekraïne relatief veel met statenlozen te maken heeft.

Overeenkomstig Nederlands verdragsbeleid is voorts in het zesde lid een bepaling opgenomen met betrekking tot de aftrek van pensioen-

premies voor werknemers die in concernverband worden uitgezonden. Op Oekraïens verzoek kan een belastingplichtige echter slechts gedurende een periode van 60 maanden een beroep doen op deze bepaling. In dit verband is door Oekraïne overigens te kennen gegeven dat het zelf (nog) geen mogelijkheid kent van pensioenopbouw met fiscaal aftrekbare premies zodat de bepaling gegeven de daarin voorkomende beperkingen vooralsnog geen effect sorteert.

#### *Regeling voor onderling overleg (artikel 27)*

In de inleiding is reeds aangegeven, dat door Nederland de opname van een bepaling is voorgesteld die voorziet in de mogelijkheid geschillen over de toepassing of interpretatie van het Verdrag die in onderling overleg tussen de bevoegde autoriteiten niet kunnen worden opgelost, te beslechten via een arbitrageprocedure.

Blijkens de tekst van het vijfde lid kon hiermee van Oekraïense zijde worden ingestemd met dien verstande dat slechts tot arbitrage wordt overgegaan indien de bevoegde autoriteiten van beide staten daarmee instemmen en nadat de procedure daarvoor door de bevoegde autoriteiten in onderling overleg is vastgesteld. Het resultaat van de arbitrage is daarna bindend zowel voor de bevoegde autoriteiten als voor de betrokken belastingplichtigen.

#### *Uitwisseling van inlichtingen (artikel 28)*

Het eerste lid van dit artikel stemt overeen met de bepaling die terzake is opgenomen in het Nederlandse standaardverdrag en in het internationaal gehanteerde OESO-modelverdrag 1992. Ofschoon deze bepaling op zich al een bescherming biedt op het terrein van het gebruik van de uitgewisselde gegevens, is met het oog op de gegevensbescherming enig inzicht in de nationale regelgeving van de toekomstige verdragspartner op dit terrein, zeker in de relatie met landen, zoals Oekraïne, waar het rechtssysteem nog volop in ontwikkeling is, van belang. In verband hiermee wordt tijdens de verdragsonderhandelingen, indien er aanwijzingen zijn dat er zich problemen op dit terrein zouden kunnen voordoen, bij potentiële verdragspartners geïnformeerd naar de bescherming van uitgewisselde inlichtingen in dat land. Wanneer een potentiële verdragspartner aangeeft geheimhouding van uitgewisselde gegevens te kennen, zal Nederland, uitgaande van het wederzijds vertrouwen tussen verdragspartners, in ieder geval van de goede trouw van die verdragspartner moeten uitgaan totdat er zich in de praktijk concrete aanwijzingen voordoen van het tegendeel. Eerst wanneer ons vertrouwen in de verdragspartner wordt beschaamd, kan Nederland actie ondernemen. Overigens kan, waar het de rechtsbescherming van inwoners van Nederland betreft, ook worden gewezen op de Nederlandse nationale regelgeving dienaangaande, zoals neergelegd in de Wet Internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen (de WIB). Op zichzelf biedt deze wet inwoners van Nederland al voldoende rechtsbescherming; immers ook in verdragsrelaties kan belanghebbende tegen de uitwisseling van inlichtingen bezwaar aantekenen.

In het tweede lid van dit artikel is vastgelegd dat de staten de arbitragecommissie (in verband met de in artikel 27, vijfde lid, bedoelde arbitrageprocedure) de benodigde informatie kunnen verstrekken. De leden van de arbitragecommissie zijn gehouden deze informatie vertrouwelijk te behandelen op de wijze als is aangegeven in het eerste lid.

#### *Bijstand bij invordering (artikel 29)*

Een bepaling inzake bijstand bij invordering is nog niet opgenomen in het Nederlandse standaardverdrag, maar vormt inmiddels wel onderdeel

van het Nederlandse verdragsbeleid. De in het Verdrag opgenomen bepaling wijkt niet af van de bepaling inzake de bijstand bij invordering zoals deze onder meer in de relatie met Zweden is overeengekomen. Voor een nadere toelichting op de bepaling zij verwezen naar de toelichtende nota bij dat verdrag (kamerstukken I/II 1991/92, 22 643, nrs. 291 en 1). Voor de goede orde zij nog opgemerkt dat ten tijde van de totstandkoming van het belastingverdrag met Zweden van 18 juni 1991 Nederland nog het voornemen had om op het terrein van de bijstand bij invordering een voorbehoud te maken bij het op 25 januari 1988 te Straatsburg totstandgekomen Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken (Trb. 1991, 4). Dit standpunt hield voor een groot deel verband met uitvoeringstechnische redenen. Inmiddels is het Nederlandse inzicht op dit punt gewijzigd en is besloten om het destijds aangekondigde voorbehoud niet te maken. Voor een nadere toelichting van dit gewijzigde inzicht zij verwezen naar de passage dienaangaande in de memorie van toelichting bij het voorstel van rijkswet tot goedkeuring van het Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken (kamerstukken II 1995/96, 24 452, nr. 3, bladzijde 8).

Voorts zij – wellicht ten overvloede – nog uitdrukkelijk vermeld dat de in het eerste lid van dit artikel gebruikte term «boetes», evenals in de vergelijkbare bepaling in voormeld belastingverdrag met Zweden, slechts ziet op administratieve boetes en niet op strafrechtelijke boetes.

Ten slotte zij nog vermeld dat de in het veertiende lid van dit artikel opgenomen regeling inzake de kosten van invordering aansluit op de internationale praktijk op dit terrein, namelijk dat directe kosten van invordering worden verhaald op diegene van wie wordt ingevorderd. De aangezochte staat zal die persoon derhalve kunnen confronteren met een rekening voor die kosten. In verband hiermee is er uit praktische overwegingen van afgezien om in het Verdrag af te spreken dat de kosten die de aangezochte staat maakt in rekening kunnen worden gebracht aan de verzoekende staat.

#### *Diplomatieke en consulaire ambtenaren (artikel 31)*

In deze bepaling is alleen het eerste lid uit de vergelijkbare bepaling van het Nederlandse standaardverdrag opgenomen. Oekraïne achtte opname van het tweede en derde lid van de bepaling uit het Nederlandse standaardverdrag niet noodzakelijk. Opname is daarom achterwege gebleven. Dit heeft echter geen inhoudelijke consequenties, omdat deze leden slechts een toelichtend karakter hebben.

#### *Inwerkingtreding (artikel 33)*

Het Verdrag treedt in werking op de eerste dag na de laatste der beide data waarop de onderscheiden regeringen elkaar schriftelijk hebben medegedeeld, dat de in hun onderscheiden staten wettelijk vereiste formaliteiten zijn vervuld. Na de inwerkingtreding vindt het Verdrag in beide landen toepassing voor belastingjaren en -tijdvakken die aanvangen op of na 1 januari van het kalenderjaar dat volgt op dat waarin het Verdrag in werking is getreden. Ingevolge het bepaalde in het tweede lid vinden de bepalingen van het SU-verdrag vanaf dat moment in de relatie tot Oekraïne geen toepassing meer. Ingevolge de bepalingen van het derde lid houden belastingplichtigen gedurende het eerste jaar van toepassing van het onderhavige Verdrag de mogelijkheid om te kiezen voor integrale toepassing van het SU-verdrag, indien aan die persoon op grond van dat verdrag een grotere vermindering van belasting zou zijn verleend dan op grond van het onderhavige Verdrag.

*Beëindiging (artikel 34)*

Het Verdrag wordt in beginsel voor onbepaalde tijd aangegaan. Na verloop van een periode van 5 jaren na de datum van inwerkingtreding van het Verdrag kan het echter door elk van beide staten worden beëindigd met inachtneming van een opzegtermijn van ten minste 6 maanden vóór het verstrijken van een kalenderjaar. Het Verdrag houdt in dat geval op van toepassing te zijn voor belastingjaren en -tijdvakken die aanvangen op of na 1 januari van het kalenderjaar dat volgt op het kalenderjaar waarin de kennisgeving van beëindiging is gedaan.

De Staatssecretaris van Financiën,  
W. A. F. G. Vermeend

De Minister van Buitenlandse Zaken,  
H. A. F. M. O. van Mierlo