

## 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****A****ADVIES RAAD VAN STATE EN NADER RAPPORT**

Hieronder zijn opgenomen het advies van de Raad van State d.d. 13 februari 1996 en het nader rapport d.d. 3 juli 1996, aangeboden aan de Koningin door de minister van Buitenlandse Zaken, mede namens de staatssecretaris van Financiën.

Het advies van de Raad van State is cursief afgedrukt.

*Bij Kabinetsmissive van 22 november 1995, no. 95.008151, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Minister van Buitenlandse Zaken, mede namens de Staatssecretaris van Financiën, bij de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt het 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, met toelichtende nota.*

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw kabinet van 22 november 1995, nr. 95.008151, machtigde Uwe Majesteit de Raad van State zijn advies inzake het bovenvermelde verdrag rechtstreeks aan mij te doen toekomen. Dit advies, gedateerd 13 februari 1996, nr. W06.95.0626, bied ik U hierbij aan.

*1. In de toelichting op artikel 10 wordt opgemerkt dat momenteel ingevolge de Oekraïense nationale wetgeving ter zake van deelnemings- en beleggingsdividend een bronbelasting van 15% wordt geheven. Daarbij wordt aangekend dat de civiele en fiscale regelgeving met betrekking tot de verschillende rechtsvormen nog volop in ontwikkeling is, doch dat uit de gegevens die thans beschikbaar zijn, kan worden geconcludeerd dat de meest gebruikte rechtsvormen (de Limited Liability Company en de Joint Stock Company) voldoen aan de vereisten voor de toepassing van de deelnemingsvrijstelling.*

*De Raad van State merkt op dat in artikel 2, derde lid, onderdeel b, waar de Oekraïense belastingen worden opgesomd, de dividendbelasting niet met name wordt genoemd. Ook in de toelichtende nota ontbreekt een uiteenzetting waarom deze dividendbelasting niet apart is opgenomen en op welke wijze deze bronbelasting thans in de nationale wetgeving is geïncorporeerd, alsmede hoe een en ander voor de toepassing van het verdrag moet worden geïnterpreteerd. Evenmin wordt inzicht verschaft in de gegevens waarop de conclusie is gebaseerd dat de rechtsvormen aan de vereisten voor de toepassing van de deelnemingsvrijstelling voldoen. Het college geeft in overweging de toelichtende nota op dit punt aan te vullen en te verduidelijken, te meer omdat later in het betoog wordt opgemerkt dat Oekraïne naast de genoemde rechtsvormen nog verscheidene andere rechtsvormen kent*

*waarvan niet in zijn algemeenheid kan worden gezegd of ze voldoen aan de vereisten voor de toepassing van de deelnemingsvrijstelling in Nederland.*

1. In Nederland is de heffing van dividendbelasting in een afzonderlijke heffingswet, de Wet op de dividendbelasting 1965, geregeld. Anders dan Nederland, kent een groot aantal landen echter geen aparte heffingswet voor de heffing van dividendbelasting; in die landen zijn de heffingsrechten terzake geregeld in de algemene heffingswetten. Dit verschijnsel komt in veel landen, waaronder een groot aantal verdragspartners van Nederland, voor. Zo ook in Oekraïne.

Omdat er geen sprake is van een bijzonder verschijnsel, dat specifiek geldt voor onze verdragsrelatie met Oekraïne, is de toelichtende nota op dit punt niet uitgebreid.

Waar het de toepassing van de deelnemingsvrijstelling betreft zij opgemerkt dat, gezien de vele onzekerheden die het verrichten van activiteiten in Oekraïne reeds in zich bergt, dezerzijds ten behoeve van de Nederlandse investeerder in Oekraïne is nagegaan of met betrekking tot de op het moment van de verdragsonderhandelingen bestaande Oekraïense rechtsvormen in zijn algemeenheid een uitspraak kon worden gedaan over de vraag of voordelen genoten uit die Oekraïense rechtsvormen in aanmerking zouden komen voor een toepassing van de deelnemingsvrijstelling. Dit ter vergroting van de rechtszekerheid van de Nederlandse investeerder in Oekraïne.

Zoals uit de diverse, over dit onderwerp reeds gepubliceerde brieven moge blijken (zie in dit verband ondermeer een brief van de Staatssecretaris van Financiën over dit onderwerp van 1 september 1993, gepubliceerd in het Infobulletin 93/566, en een brief van de Directie Grote Ondernemingen Amsterdam van 4 mei 1994, gepubliceerd in het Infobulletin 94/422), wordt de conclusie of een bepaalde buitenlandse rechtsvorm voldoet aan de vereisten voor een toepassing van de deelnemingsvrijstelling op specifieke kenmerken van die rechtsvorm gebaseerd. Van doorslaggevend belang is, dat, uitgaande van de juridische kenmerken van de ter beoordeling voorgelegde buitenlandse rechtsvorm, met voldoende mate van zekerheid kan worden geconcludeerd dat die buitenlandse rechtsvorm is aan te merken als een rechtspersoonlijkheid bezittend lichaam met een in aandelen verdeeld kapitaal dat als zodanig in zijn staat van vestiging aan de belastingheffing is onderworpen.

In het geval van Oekraïne kon met betrekking tot de twee, door buitenlandse investeerders in Oekraïne meest gebruikte Oekraïense rechtsvormen, te weten de zogenoemde Limited Liability Company en de zogenoemde Joint Stock Company, in het algemeen worden geconcludeerd dat zij voldoen aan die vereisten voor een toepassing van de deelnemingsvrijstelling.

Voor de goede orde zij nog opgemerkt dat deze beoordeling uiteraard heeft plaatsgevonden op basis van de gegevens die op het moment van de onderhandelingen over deze rechtsvormen beschikbaar waren. In de toelichtende nota is nader aangegeven op grond van welke kenmerken van de Oekraïense Limited Liability Company en de zogenoemde Joint Stock Company deze beoordeling heeft plaatsgevonden.

Een dergelijke algemene uitspraak bleek echter niet mogelijk in het geval van de andere, op het moment van de verdragsonderhandelingen bestaande Oekraïense rechtsvormen; bij een deelname in dergelijke Oekraïense rechtsvormen zal derhalve per geval moeten worden beoordeeld of wordt voldaan aan de vereisten voor een toepassing van de deelnemingsvrijstelling. In de toelichtende nota is aangegeven welke specifieke factoren bij deze weging een rol spelen.

Ten overvloede zij nog opgemerkt dat deze beoordeling strikt genomen geen uitleg van een verdragsbepaling betreft, maar uitleg is van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

*2. In artikel 21 wordt met betrekking tot de vrijstelling van inkomsten, in het land van verblijf behaald, onderscheid gemaakt in de wijze van behandeling tussen studenten en personen die een opleiding voor een beroep of bedrijf volgen. De toelichtende nota bevat niet meer dan een herhaling van hetgeen reeds uitvoerig in de verdragstekst tot uitdrukking is gebracht, terwijl de verschillen in de hoogte van de vrijstelling en de duur van de periode waarvoor deze geldt niet worden toegelicht. Naar de mening van de Raad behoeft dit verschil in behandeling nadere toelichting en verdient het – nu ook*

*bij studenten sprake kan zijn van een opleiding voor een bedrijf of beroep – aanbeveling om aan te geven welke overwegingen bij dit onderscheid een rol hebben gespeeld.*

2. Achtergrond van de in het tweede lid van artikel 21 van het verdrag met Oekraïne opgenomen verschillen in de regeling tussen inkomsten genoten door studenten enerzijds, en inkomsten genoten door voor een beroep of bedrijf in opleiding zijnde personen anderzijds, is het volgende. Met betrekking tot het verschil in bedrag waarvoor de tijdelijke verblijfstaat vrijstelling van belastingheffing verleent, is van belang dat bij studenten, voor wie de studie in principe een dagtaak vormt, meestal sprake is van beperkte neveninkomsten. Daarentegen is bij voor een beroep of bedrijf in opleiding zijnde personen veeleer sprake van inkomsten genoten uit werkzaamheden die een dagtaak vormen en waarbij de opleiding als onderdeel van die werkzaamheden plaatsvindt. Met betrekking tot het verschil in de termijn waarvoor de tijdelijke verblijfstaat vrijstelling van belastingheffing toekent, is van belang dat een studie gemiddeld genomen maximaal 5 jaar in beslag neemt, terwijl een stage veelal binnen een jaar wordt afgerond.

De toelichtende nota is op dit punt verduidelijkt.

3. *In artikel 28 is bepaald dat alle door een Verdragsluitende Staat ontvangen inlichtingen op dezelfde wijze geheim gehouden worden als inlichtingen die volgens de nationale wetgeving van die staat zijn verkregen. Nu het rechtssysteem van Oekraïne – zoals ook in de toelichting op artikel 10 wordt opgemerkt – nog volop in ontwikkeling is, lijkt het onwaarschijnlijk dat Oekraïne sinds zijn onafhankelijkheid een zelfde niveau van gegevensbescherming heeft kunnen opbouwen als in Nederland reeds geldt. Gelet op de aspecten van vertrouwelijkheid bij informatie-uitwisseling en de persoonsbescherming had het, naar het de Raad voorkomt in de rede gelegen met betrekking tot de gegevensuitwisseling een bepaling op te nemen die voorschrijft dat de ontvangende staat aan een aantal minimumeisen van gegevensbescherming voldoet. Het komt de Raad wenselijk voor dat in de toelichtende nota wordt ingegaan op het niveau van gegevensbescherming in Oekraïne.*

3. De toelichtende nota is naar aanleiding van de opmerkingen van de Raad met een passage uitgebreid.

4. *In de toelichting op artikel 29 (bijstand bij invordering) wordt opgemerkt dat de tekst van het verdrag gelijklopend is aan het belastingverdrag met Zweden en wordt in verband daarmee verwezen naar kamerstukken II 22 643, nr. 291, en kamerstukken I, 22 643, nr. 1.*

*Blijkens genoemde stukken is in belangrijke mate aansluiting gezocht bij het – ook door Nederland en Zweden ondertekende – multilaterale verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in fiscale aangelegenheden (Straatsburg, 25 januari 1988; Trb. 1991, 4). Opgemerkt wordt dat Nederland, ondanks zijn voornemen om een voorbehoud te maken bij het voornoemd multilaterale verdrag, toch besloten heeft de (oude) invorderingsregeling in het verdrag met Zweden, zij het in herziene vorm, te handhaven. Als reden daarvoor wordt aangevoerd dat met Zweden op dat gebied goede ervaringen zijn opgedaan.*

*Nu ervan mag worden uitgegaan dat Nederland op dit gebied nog nauwelijks ervaringen met de Oekraïne heeft opgedaan, rijst de vraag of Nederland ten aanzien van het verdrag geen problemen verwacht. De Raad geeft in overweging in de toelichtende nota nader op deze keuze in te gaan.*

*Voorts worden onder de in te vorderen bedragen in het eerste lid naast de belastingen, verhogingen, betalingen wegens termijnoverschrijdingen, interest en kosten ook de boetes genoemd. Bij de Raad is de vraag gerezen of hiermee slechts bedoeld zijn de administratieve boetes wegens te late betaling (de verzuimboetes), die volgens de toelichting op artikel 11 (op verzoek van Oekraïne) in de interest zijn begrepen, of (ook) de zwaardere administratieve (punitieve) boetes en wellicht zelfs de strafrechtelijke boetes die ter zake van het niet voldoen aan belastingverplichtingen kunnen worden opgelegd. Naar de mening van het college zou dit bij voorkeur in de verdragstekst zelf tot uitdrukking moeten zijn gebracht. Nu dit niet het geval is, zal daarop in elk geval in de toelichtende nota nader moeten worden ingegaan.*

4. Ten tijde van de totstandkoming van het belastingverdrag met Zweden van 18 juni 1991 (Trb. 1991, 108) had Nederland inderdaad nog het voornemen om op het terrein van de bijstand bij invordering een voorbehoud te maken bij het Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken (Straatsburg, 25 januari 1988, Trb. 1991, 4).

Inmiddels is het Nederlandse inzicht op dit punt gewijzigd en is besloten om het destijds aangekondigde voorbehoud niet te maken. In dit verband wordt gewezen op 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), waarin een en ander al wordt toegelicht. De toelichtende nota is op dit punt aangevuld.

Ook wat betreft de vraag van de Raad naar de door de verdragsbepaling bestreken boetes zij opgemerkt dat, nu voor het eerste lid van artikel 29 van het verdrag aansluiting is gezocht bij eerdergenoemd Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken, ook voor een toelichting dienaangaande verwezen kan worden naar de memorie van toelichting bij het voorstel van rijkswet tot goedkeuring van dat verdrag (kamerstukken II 1995/96, 24 452, nr. 3, bladzijde 10). Uit die toelichting blijkt dat bedoeld wordt de op de in te vorderen belastingen betrekking hebbende administratieve boetes en niet strafrechtelijke boetes. De toelichting is op dit punt met een passage uitgebreid.

*5. In het veertiende lid van artikel 29 is bepaald dat de Verdragsluitende Staten jegens elkaar afzien van de terugbetaling van de kosten die voortvloeien uit de wederzijdse hulp en bijstand. De Raad meent, gegeven de uiteenlopende financiële mogelijkheden van de verdragspartners, dat er met het oog op de effectiviteit van de invordering aanleiding zou kunnen zijn gevonden van genoemde standaardbepaling af te zien en de kosten voor rekening te laten komen van het land dat bij de invordering een direct belang heeft. Dit zou met name gelden voor de buitengewone kosten. Ook zou in dit licht voor een bepaling kunnen zijn gekozen, inhoudende dat de staten in onderling overleg de verdeling van de kosten vaststellen in het geval dat een verzoek om bijstand met aanzienlijke kosten gepaard gaat. In de toelichting ontbreekt een motivering voor de gemaakte keuze die in het onderhavige geval niet voor de hand ligt. Hierin zou naar de mening van de Raad dienen te worden voorzien.*

5. De toelichtende nota is op dit punt met een passage uitgebreid.

*6. Voor een aantal redactionele kanttekeningen verwijst het college naar de bij het advies behorende bijlage.*

6. Aan de redactionele kanttekeningen van de Raad is gevolg gegeven met uitzondering van die:

- m.b.t. paragraaf 2, tweede alinea, tweede volzin, omdat, in tegenstelling tot wat de Raad blijkbaar veronderstelt, het hier wel degelijk gaat om zowel de fiscale behandeling van investeringen zelve (bijvoorbeeld de heffing naar het vermogen) als de fiscale behandeling van de inkomsten daaruit;
- m.b.t. artikel 2, derde alinea, omdat de invoering van een heffing naar het vermogen door Oekraïne niet de enige voorwaarde is voor het van kracht zijn van de verdragsbepalingen inzake de belastingheffing van vermogen.

In de toelichting op artikel 23 van het verdrag wordt een en ander nader toegelicht;

- m.b.t. de toelichting op artikel 10, derde alinea, omdat de beoordeling of wordt voldaan aan de voorwaarden voor een toepassing van de deelnemingsvrijstelling is gebaseerd op de ten tijde van de verdragsonderhandelingen over die rechtsvormen beschikbare gegevens;
- m.b.t. de toelichting op artikel 17, omdat voor werkstaatsvrijstelling voor voordelen of inkomsten verkregen uit werkzaamheden verricht in het kader van een culturele of sportovereenkomst tussen de verdragsluitende staten niet als voorwaarde wordt gesteld dat sprake is van het geheel of vrijwel geheel subsidiëren van dergelijke optredens of evenementen;
- m.b.t. de toelichting op artikel 23, tweede alinea, omdat aldaar sprake is van een redengeving, hetgeen niet tot uitdrukking komt wanneer het woord «terwijl» zou worden vervangen door het woord «en».

*De Raad van State geeft U in overweging goed te vinden dat bedoeld Verdrag wordt overgelegd aan de beide Kamers der Staten-Generaal, nadat aan het vorenstaande aandacht zal zijn geschonken.*

*De Vice-President van de Raad van State,  
W. Scholten*

Ik moge U mede namens de Staatssecretaris van Financiën verzoeken mij te machtigen gevolg te geven aan mijn voornemen het verdrag vergezeld van de gewijzigde toelichtende nota ter stilzwijgende goedkeuring over te leggen aan de Eerste en aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal.

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

**Bijlage bij het advies van de Raad van State van 13 februari 1996, no. W06.95. 0626, met redactionele kanttekeningen die de Raad in overweging geeft.**

*Toelichtende nota*

– In paragraaf 2, tweede alinea, tweede volzin, «de benodigde fiscale structuur en zekerheid voor investeringen en de behandeling van de daaruit voortvloeiende opbrengsten» vervangen door: de noodzakelijke fiscale structuur voor een juiste behandeling van de opbrengsten, die voortvloeien uit investeringen en biedt een zekerheid die het investeren in het andere land aantrekkelijk maakt.

– In paragraaf 2, in de derde alinea «was» vervangen door «is ... geweest» en «waren» vervangen door «zijn».

– In paragraaf 2, vierde alinea, eerste volzin, «werd» en «was» telkens vervangen door: is. Voorts achter «SU-verdrag» een punt plaatsen en «alsmede bepalingen» vervangen door: Daarnaast zijn bepalingen opgenomen.

Vervolgens «Dat ontwerp stemde» vervangen door: Dat ontwerp stemt.

– In paragraaf 2, vijfde alinea, eerste liggende streepje, «leidt» vervangen door: leiden.

– In paragraaf 2, zevende alinea, in de tweede volzin «nog» vóór het woord «betrekkelijk» schrappen.

– In de toelichting op artikel 2, derde alinea, aan het slot van de derde volzin na «uitstelt» invoegen: totdat Oekraïne in een vermogensbelasting heeft voorzien.

– In de toelichting op artikel 7 kan de derde alinea vrijwel geheel vervallen, aangezien deze niet meer is dan een bijna letterlijke herhaling van artikel V van het protocol. Volstaan zou kunnen worden met: Oekraïne bleek met betrekking tot een onderneming, gedreven door een lichaam dat inwoner is van Oekraïne, niet bereid de aftrek toe te staan in gevallen waarin door inwoners van Nederland voor minder dan 20% in die onderneming wordt deelgenomen.

– In de toelichting op artikel 10, in de tweede alinea, tweede volzin, «zijn» vervangen door: waren.

Voorts in de derde alinea «thans» schrappen.

– In de toelichting op artikel 16 achter «Deze bepaling is» invoegen: geredigeerd. Na 1992 «met» vervangen door: Daarbij is.

Voorts achter «lid van de raad van beheer» invoegen: opgenomen.

– In de toelichting op artikel 17 vóór «optredens of sportevenementen» invoegen: het geheel of vrijwel geheel subsidiëren van.

– In de toelichting op artikel 23 in de tweede alinea «prijsgeeft, terwijl» vervangen door: prijsgeeft en.

Voorts «, terwijl anderzijds na de toekomstige invoering van een vermogensbelasting in Oekraïne situaties van dubbele belastingheffing naar het vermogen wel kunnen voorkomen» vervangen door: en wordt anderzijds vermeden dat zich na de toekomstige invoering van een vermogensbelasting in Oekraïne situaties van dubbele belasting kunnen gaan voordoen.

– In de toelichting op artikel 25, in de vierde volzin vóór «niet duidelijk was» invoegen: ten tijde van de onderhandelingen nog.

Voorts «zich zal ontwikkelen» vervangen door: zich zou gaan ontwikkelen.

Vervolgens «feitelijk» in de daaropvolgende volzin schrappen.