

25 072

Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Republiek Kazachstan 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; Almaty, 24 april 1996

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, 21 oktober 1996

Ter griffie van de Eerste en van de Tweede Kamer der Staten-Generaal ontvangen op 24 oktober 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 23 november 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 april 1996 te Almaty tot stand gekomen Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Republiek Kazachstan 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. 1996, 150).¹

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

¹ 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 Kazachstan, 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 past in het netwerk van vergelijkbare belastingverdragen die het Koninkrijk met vele landen ter wereld is aangegaan. Kazachstan heeft inmiddels algemene bilaterale belastingverdragen gesloten met een aantal andere landen, waaronder het Verenigd Koninkrijk en de Verenigde Staten van Amerika.

2. Huidige situatie

Na het uiteenvallen van de voormalige Sovjet-Unie ontstond onduidelijkheid over de toepassing in de relatie tot Kazachstan van de op 21 november 1986 totstandgekomen 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 (Trb. 1987, 45 en 152; hierna aangeduid als «SU-verdrag»). Hoewel Kazachstan zich niet als statenopvolger van de voormalige Sovjet-Unie beschouwt, was het tot eind 1994 bereid het SU-verdrag in de praktijk toe te passen. In 1994 heeft de Opperste Sovjet van Kazachstan echter besloten de toepassing door Kazachstan van alle belastingverdragen die zijn gesloten door de voormalige Sovjet-Unie per 1 januari 1995 te beëindigen. Hierdoor is ook voor Nederland per die datum een verdragsloze situatie ontstaan. Van deze ontwikkeling is mededeling gedaan in de resolutie van 15 december 1994, nr. IFZ94/1443M, welke resolutie strekte tot wijziging van de resolutie inzake de verdragsrelaties met de voormalige Sovjet- en Joegoslavische republieken van 29 juli 1992, nr. IFZ92/958.

Gezien het belang dat wordt gehecht aan het voorkomen van een verdragsloze situatie, is er tijdens de onderhandelingen naar gestreefd een nieuw verdrag per 1 januari 1995 van toepassing te laten zijn. Met het onderhavige Verdrag, dat op grond van artikel 32 in beginsel per die datum van toepassing kan zijn, wordt zo'n verdragsloze situatie voorkomen.

3. Verloop van de onderhandelingen

Kort na het uiteenvallen van de Sovjet-Unie heeft op initiatief van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling overleg plaatsgevonden tussen de lid-staten van die Organisatie en de staten van de voormalige Sovjet-Unie.

Tijdens dat overleg is van Nederlandse kant, met het oog op de gewijzigde economische omstandigheden, in algemene zin de bereidheid uitgesproken tot nieuwe verdragsrelaties met deze staten te komen. In een sfeer van toenemende economische betrekkingen en de daarmee gepaard gaande vergroting van het financiële verkeer biedt een belastingverdrag, wanneer dat goed op de gewijzigde economische omstandigheden aansluit, juist de benodigde fiscale structuur en zekerheid voor investeringen en de behandeling van de daaruit voortvloeiende opbrengsten.

Nadien bleek dat ook Kazachstan er, met het oog op het aantrekken van buitenlandse investeringen, belang aan hecht belastingverdragen op

eigen naam te sluiten. Het belang van eigen belastingverdragen werd voor Kazachstan nog groter, nadat de Opperste Sovjet van Kazachstan, zoals hiervoor reeds aangegeven, had besloten dat alle door de voormalige Sovjet-Unie gesloten belastingverdragen met ingang van 1 januari 1995 niet meer door Kazachstan zouden worden toegepast.

In de onderhandelingen is door Nederland in de eerste plaats aangekoerst op een matiging van de Kazachse bronbelasting op deelnemingsdividend. Daarnaast vormde ook een zo groot mogelijke matiging van de bronbelasting op renten en royalty's voor Nederland een belangrijk punt in de onderhandelingen. De verdere inzet van Nederland in dit kader was er op gericht de aftrekbaarheid van renten en loonkosten, die volgens de Kazachse nationale wetgeving niet of slechts tot bepaalde bedragen aftrekbaar waren, 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 werd gepubliceerd als bijlage bij de notitie Algemeen fiscaal verdragsbeleid (Kamerstukken II 1987/88, 20 365, nrs. 1 en 2), met toevoeging van een aantal bepalingen uit het SU-verdrag alsmede bepalingen betreffende werkzaamheden buitengaats, beslechting van geschillen omtrent toepassing en interpretatie van het Verdrag en bijstand bij invordering.

De besprekingen zijn aangekondigd in het persbericht van het Ministerie van Financiën van 21 september 1994, nr. 94/99. 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 in geval van bedrijfsklare projecten;
- opname 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 dienstverlenings-overeenkomsten 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 en 1995 is in twee onderhandelingsrondes tussen Nederland en Kazachstan volledige overeenstemming bereikt over een ontwerp voor een Nederlands-Kazachs 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 II van het Protocol),
- de regeling betreffende de winsttoedeling in geval van bedrijfsklare projecten (artikel IV, eerste lid, van het Protocol),
- de expliciete vastlegging dat vergoedingen voor technische diensten of voor diensten van raadgevende of toezichhoudende aard worden aangemerkt als vergoedingen waarop de bepalingen van de artikelen 7 en 14 van het Verdrag van toepassing zijn (artikel V van het Protocol). Een dergelijke regeling is nog niet opgenomen in het Nederlandse standaardverdrag, maar maakt inmiddels wel deel uit van het Nederlandse verdragsbeleid ter zake,
 - een regeling met betrekking tot de aftrekbaarheid van rente en loonkosten (artikel VI 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 lid, van het Verdrag en artikel VII van het Protocol; artikel 11, tweede en achtste lid; artikel 12, tweede 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 afkoopsommen van pensioenen en lijfrenten (artikel 18, tweede lid), alsmede over sociale zekerheidsuitkeringen (artikel 19, vierde 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 nog betrekkelijk weinig gegevens voorhanden zijn met betrekking tot de stand van de investeringen in Kazachstan, nog geen concrete indicatie te geven. Voor het Nederlandse bedrijfsleven is het Verdrag voordelig. Hierna, in paragraaf 5, zullen de overeengekomen resultaten op hoofdlijnen worden uiteengezet. Daarbij zullen per artikel de belangrijkste afwijkingen van het Nederlandse standaardverdrag worden aangegeven.

4. Koninkrijkspositie

Het Verdrag wordt, wat het Koninkrijk betreft, uitsluitend aangegaan voor Nederland. Bij de besprekingen is door Nederland uiteraard bepleit een bepaling in het Verdrag op te nemen die de mogelijkheid biedt het Verdrag ook uit te breiden tot de relatie tussen Kazachstan en de Nederlandse Antillen en/of Aruba. Hoewel Kazachstan met de intentie van deze bepaling kon instemmen, was het niet bereid de bepaling in het Verdrag op te nemen.

Wel is Kazachstan bereid om de mogelijkheid te overwegen met de Nederlandse Antillen en/of Aruba tot een belastingverdrag te komen indien zij naar aard en niveau vergelijkbare belastingen invoeren.

Bij de parafering van het Verdrag is dit door de beide delegatieleiders op ambtelijk niveau schriftelijk vastgelegd.

5. Artikelsgewijze toelichting

Belastingen waarop het Verdrag van toepassing is (artikel 2)

Tijdens de onderhandelingen bleek dat het Kazachse belastingstelsel nog volop in ontwikkeling is. Ten tijde van de tweede onderhandelings-

ronde werd nieuwe fiscale wetgeving afgekondigd die per 1 juli 1995 in werking zou treden.

Voor Kazachstan is het Verdrag van toepassing op de belasting naar inkomsten van rechtspersonen en natuurlijke personen en op de belasting naar vermogen van rechtspersonen en natuurlijke personen.

Het vierde lid van dit artikel biedt overigens voldoende ruimte om vergelijkbare nieuwe belastingen onder de reikwijdte van het Verdrag te brengen. Voor Nederland ziet het Verdrag op de gebruikelijke in een belastingverdrag opgenomen belastingen, inclusief de vermogensbelasting.

Algemene begripsbepalingen (artikel 3)

Vanwege de relatieve onbekendheid met het begrip «werkelijke leiding» in Kazachstan, 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 werkelijke leiding van een onderneming, die het schip of het luchtvaartuig exploiteert, is gelegen. Op dit punt wordt nader ingegaan in de toelichting op artikel 8.

Inwoner (artikel 4)

Op verzoek van Kazachstan is aan de criteria op grond waarvan een persoon kan worden beschouwd als inwoner van een verdragsluitende staat de plaats van oprichting toegevoegd.

Voorts is in het eerste lid expliciet bepaald dat (lokale) overheidsinstellingen, alsmede in die staat gevestigde van belasting vrijgestelde pensioenfondsen (die als zodanig zijn erkend in die staat) en liefdadige instellingen, worden aangemerkt als inwoner in de zin van artikel 4 van het Verdrag. Aldus wordt buiten twijfel gesteld dat bepaalde lichamen en andere organisaties, waarvan vaststaat dat zij in een staat zijn gevestigd maar die in die staat in het algemeen zijn vrijgesteld van belastingheffing, toch aanspraak kunnen maken op de voordelen van het Verdrag.

Kazachstan kon instemmen met de intentie van de door Nederland voorgestelde protocolbepaling inzake natuurlijke personen met hun woonplaats aan boord van een schip. Wel is daarin op Kazachs verzoek expliciet vastgelegd dat de bepaling alleen wordt toegepast als de woonplaats van een schepeling niet op grond van artikel 4 van het Verdrag kan worden vastgesteld. Dit heeft geen inhoudelijke consequenties.

Vaste inrichting (artikel 5, juncto Protocol, artikel II)

Kazachstan hechtte er belang aan om in het derde lid van artikel 5 van het Verdrag een aantal elementen in het vasteinrichtingsbegrip op te nemen die zijn ontleend aan het model dat op initiatief van de Verenigde Naties is ontwikkeld voor belastingverdragen tussen ontwikkelde landen en ontwikkelingslanden (hierna: het VN-model). Daarnaast wenste Kazachstan in genoemd artikellid ook een bepaling inzake exploratiewerkzaamheden op te nemen.

Zowel in de tijdens de tweede onderhandelingsronde in Kazachstan afgekondigde nieuwe fiscale wetgeving als in de op dat moment reeds door Kazachstan gesloten belastingverdragen waren deze elementen in het vaste-inrichtingsbegrip opgenomen. In het licht daarvan is uiteindelijk met de Kazachse wensen ingestemd, mede omdat de termijn voor alle in het derde lid genoemde elementen op twaalf maanden kon worden gesteld, en omdat Kazachstan bereid was akkoord te gaan met de aan het modelverdrag van 1992 van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (hierna: OESO) ontleende bewoordingen «vormt

alleen» in plaats van de aan het VN-model ontleende bewoordingen «omvat tevens». Dit betekent dat indien een bouwwerk, exploratiewerkzaamheden of dienstverlening korter dan twaalf maanden duren er geen sprake is van een vaste inrichting.

In het vierde lid, onderdeel b, is een aan het SU-verdrag ontleende uitzondering op het begrip vaste inrichting opgenomen, die betrekking heeft op de verkoop van tentoongestelde goederen of koopwaar na een tentoonstelling of jaarbeurs. Voorts is de tekst van het vierde lid, onderdeel e, gestoeld op de tekst van de overeenkomstige bepaling van het SU-verdrag, waarmee expliciet is vastgelegd dat ook marketingactiviteiten van voorbereidende of ondersteunende aard van het vaste-inrichtingsbegrip zijn uitgezonderd.

Kazachstan was, mede in het licht van de tekst van het derde lid, onderdeel c, niet bereid akkoord te gaan met opname van een andere uitzondering op het vaste-inrichtingsbegrip uit artikel 4, derde lid, onderdeel f, van het SU-verdrag. Deze uitzondering had betrekking 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 het karakter van hulpactiviteit hebben of van voorbereidende aard zijn, zullen ze evenwel op grond van de bepalingen in artikel 5, vierde lid, onderdeel f, van het voorliggende Verdrag evenzeer van het vaste-inrichtingsbegrip zijn uitgezonderd.

In artikel II van het Protocol is bepaald dat het louter vergemakkelijken van het sluiten (waaronder begrepen het louter tekenen) van overeenkomsten betreffende leningen, betreffende de levering van goederen of koopwaar, of betreffende de verlening van technische diensten, worden beschouwd als activiteiten van voorbereidende en ondersteunende aard.

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. De bepaling 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.

Ondernemingen, die regelmatig zaken deden met de Sovjet-Unie, gingen noodgedwongen gebruik 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 werkingssfeer 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 Kazachstan bestaat nog steeds behoefte aan de diensten van deze «tekenagenten». Kazachstan 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 artikel II van het Protocol met een verwijzing naar het vierde lid, onderdelen f en g, van het Verdrag.

Inkomsten uit onroerende zaken (artikel 6, juncto Protocol, artikel III)

In het Protocol bij het Verdrag is een bepaling opgenomen (artikel III) krachtens welke, in overeenstemming met het bepaalde in artikel 49, eerste lid, onderdeel b, onder 2°, en derde lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, 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, tweede lid, van het Verdrag op een niet-discriminerende wijze zal plaatsvinden. Een dergelijke 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).

Op verzoek van Kazachstan is in artikel III van het Protocol nog een tweede lid toegevoegd, waarin voor alle duidelijkheid is vastgelegd dat op de in het eerste lid genoemde rechten, die geacht worden tot een vaste inrichting te behoren, alle overige bepalingen die ten aanzien van vaste inrichtingen relevant zijn van toepassing zijn.

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

Op Kazachs verzoek volgt de tekst van het derde lid van artikel 7 van het Verdrag die van de overeenkomstige bepaling van van het VN-model. Aangezien deze tekst inhoudelijk niet afwijkt van het ter zake bepaalde in het Nederlandse standaardverdrag, maar slechts een meer uitgebreide beschrijving geeft van de bedoeling daarvan, is met deze Kazachse wens akkoord gegaan.

De bepaling inzake de toerekening van voordelen aan een vaste inrichting op basis van een verdeling van de totale winst van een onderneming over haar verschillende delen (artikel 7, vierde lid, van het Nederlandse standaardverdrag) is in het Verdrag niet opgenomen, omdat Kazachstan deze zogenaamde «indirecte methode» van winstberekening niet kent.

Overeenkomstig vast Nederlands beleid is voorgesteld een verduidelijkende bepaling voor de toerekening van winst bij de oplevering van bedrijfsklare projecten in het Verdrag op te nemen.

Hoewel Kazachstan inhoudelijk met deze bepaling uit het Nederlandse standaardverdrag kon instemmen, gaf het er de voorkeur aan de bedoeling van de bepaling iets uitgebreider te omschrijven. Dit heeft uiteindelijk geresulteerd in de bepaling van artikel IV, eerste lid, van het Protocol. Deze bepaling wijkt inhoudelijk niet af van de overeenkomstige bepaling uit het Nederlandse standaardverdrag. In de onderhavige protocolbepaling is echter iets uitvoeriger aangegeven dat deze betrekking heeft op winsttoerekening. Voorts is iets uitgebreider omschreven op welke wijze de winsttoerekening in het geval van bedrijfsklare projecten dient plaats te vinden.

Kazachstan wilde aanvankelijk in het eerste lid van artikel 7 van het Verdrag een zogenaamde «force-of-attraction» bepaling opnemen. Een dergelijke bepaling rekent bij het bepalen van de winst van een vaste inrichting alle voordelen, die door het buitenlandse hoofdkantoor worden behaald in het land van vestiging van de vaste inrichting, toe aan de vaste inrichting ongeacht de betrokkenheid van die vaste inrichting. Het

opnemen van een dergelijke bepaling druist echter in tegen het Nederlandse verdragsbeleid.

Naar aanleiding van het verzoek van Kazachstan is Nederland als compromis akkoord gegaan met de opname van een anti-misbruikbepaling in het Protocol (artikel IV, tweede lid). Deze bepaling biedt de mogelijkheid om onder omstandigheden bepaalde voordelen die aanvankelijk niet zijn toegerekend aan de vaste inrichting alsnog daaraan toe te rekenen. Toerekening aan de vaste inrichting is echter slechts toegestaan indien sprake is van verkoop van goederen of koopwaar van dezelfde of gelijke soort als de goederen of koopwaar die via de vaste inrichting worden verkocht, dan wel van activiteiten van dezelfde of gelijke aard als die via de vaste inrichting plaatsvinden, en wordt aangetoond dat die verkoop of bedrijfsactiviteiten niet door de vaste inrichting zijn verricht teneinde belastingheffing te ontgaan. Een soortgelijke anti-misbruikbepaling is opgenomen in het belastingverdrag met Turkije (Trb. 1986, 67). Min of meer gelijke bepalingen zijn verder opgenomen in de belastingverdragen met Indonesië (Trb. 1973, 52), Nigeria (Trb. 1992, 12), Pakistan (Trb. 1982, 63), Suriname (Trb. 1975, 134) en Mexico (Trb. 1993, 160).

Op Nederlands voorstel is in het Protocol een bepaling inzake vergoedingen voor technische diensten of voor diensten van raadgevende of toezichhoudende aard opgenomen. Deze vergoedingen worden aangemerkt als vergoedingen waarop de bepalingen van de artikelen 7 en 14 van het Verdrag van toepassing zijn (artikel V van het Protocol). Een dergelijke regeling is nog niet opgenomen in het Nederlandse standaardverdrag, maar maakt inmiddels wel deel uit van het Nederlandse verdragsbeleid.

Hoewel Kazachstan in beginsel geen bezwaren had tegen het Nederlandse voorstel, wilde het een bepaling in het Protocol opnemen, waarin het verband met de verdragsbepaling inzake royalty's (artikel 12) duidelijker zou worden vastgelegd. Kazachstan achtte het niet uitgesloten dat contracten inzake technische dienstverlening deels kennisoverdrachtselementen bevatten en wilde voorkomen dat over dergelijke «gemengde» contracten problemen ontstaan, met name indien de kennisoverdracht slechts een klein onderdeel van het contract uitmaakt.

Dit heeft geresulteerd in de tekst van artikel V van het Protocol, dat ziet op contracten inzake technische dienstverlening, waarvan de vergoeding niet is gerelateerd aan de inkomsten of winst van degene aan wie de diensten worden verleend. Indien zo'n technisch dienstverleningscontract voor niet meer dan 10% van de waarde van het contract of het bedrag van 50 000 Amerikaanse dollar bestaat uit kennisoverdracht in de zin van de verdragsbepaling inzake royalty's (artikel 12), zijn op de betalingen voor die diensten de artikelen 7 en 14 van toepassing. Indien het contract voor een groter deel uit kennisoverdracht bestaat, kan dat deel van het totaalbedrag van het contract dat samenhangt met kennisoverdracht als royalty worden beschouwd.

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. Achtergrond daarvan is dat deze kosten in Kazachstan niet of slechts beperkt aftrekbaar waren.

Tijdens de onderhandeling werd door Kazachstan echter aangegeven dat in de nieuwe fiscale wetgeving, die per 1 juli 1995 van toepassing is, de problematiek ter zake van de aftrekbaarheid van de genoemde kosten is opgelost. In dat licht is voor wat betreft de kostenafrek een bepaling opgenomen die van toepassing is voor de winstberekening onder de wetgeving die in Kazachstan tot 30 juni 1995 van toepassing was (Protocol, artikel VI). Op grond van deze protocolbepaling zijn interest en salarissen die worden betaald door een entiteit die inwoner is van

Kazachstan en waarin voor meer dan 30% wordt deelgenomen door inwoners van Nederland, of door een vaste inrichting van een in Nederland gevestigde onderneming, tot 30 juni 1995 aftrekbaar bij de berekening van de winst, onder de voorwaarde het Verdrag toepassing vindt vanaf 1 januari 1995.

Scheep- en luchtvaart (artikel 8)

Zoals reeds bij de definitie van het begrip «internationaal verkeer» is opgemerkt, is het begrip «werkelijke leiding» in Kazachstan relatief onbekend; reden waarom Kazachstan eraan de voorkeur gaf in de verdragsbepalingen die betrekking hebben op de internationale scheep- en luchtvaart (eerste lid, onderdeel g, van artikel 3, eerste lid van artikel 8, vierde lid van artikel 13 en derde lid van artikel 23) uit te gaan van de plaats van vestiging van de scheep- of luchtvaartonderneming. Nederland geeft op dit punt de voorkeur aan het hanteren van de plaats van werkelijke leiding als doorslaggevend criterium. Uiteindelijk is ervoor gekozen om voor de verdeling van de heffingsbevoegdheden ter zake van de internationale scheep- en luchtvaart zowel aansluiting te zoeken bij het begrip «onderneming van een Verdragsluitende Staat», als de plaats van de werkelijke leiding van de scheep- of luchtvaartonderneming.

Omdat het onwaarschijnlijk lijkt dat de situatie waarin de leiding van een scheepvaartonderneming zich aan boord van een schip bevindt zich in de relatie tussen Nederland en Kazachstan voor zal doen, is ervan afgezien om de bepaling terzake uit het Nederlandse standaardverdrag (artikel 8, tweede lid) in het Verdrag op te nemen.

Dividenden (artikel 10, juncto Protocol, artikelen VII en VIII)

Van dividend wordt ingevolge de Kazachse nationale wetgeving momenteel een bronbelasting van 15% geheven. Dat percentage geldt zowel voor deelnemingsdividend als voor beleggingsdividend. Uit de door Kazachstan, na het uiteenvallen van de Sovjet-Unie, met een aantal Westerse landen gesloten belastingverdragen kon echter een zekere bereidheid van dat land worden afgeleid tot een verlaging van het bronheffingspercentage voor deelnemingsdividenden.

Aanvankelijk wenste Kazachstan het bronheffingspercentage voor deelnemingsdividend in de relatie tot Nederland evenwel niet verder te verlagen dan tot 5%, zoals ook door Kazachstan is 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 Kazachstan 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 bronheffingstarieven van 0%, 5% en 15% overeengekomen.

Het tarief van 0% is van toepassing indien sprake is van een (directe of indirecte) deelneming van minimaal 50% in de betalende vennootschap, mits daarin een investering van minimaal een miljoen Amerikaanse dollar is gedaan, welke investering is gegarandeerd of verzekerd door de regering, de centrale bank of een andere overheidsinstelling van de woonstaat van de ontvangende vennootschap.

Tevens dient de investering te zijn goedgekeurd door de regering van de staat waarin de investering is gedaan. Voor Nederlandse investeerders in Kazachstan betekent dit dat dividenden ter zake van investeringen daar waarvan de politieke risico's zijn herverzekerd door de Nederlandse staat, thans ingevolge de Kaderwet financiële verstrekkingen Financiën, voor het tarief van 0% in aanmerking kunnen komen.

Het tarief van 0% is overigens ook slechts van toepassing voor zover de investering daarin is verzekerd of gegarandeerd. Indien het verzekerde of

gegarandeerde bedrag derhalve een miljoen dollar bedraagt, en het totaal geïnvesteerde bedrag twee miljoen dollar, dan is slechts voor 50% van de dividenden het tarief van 0% van toepassing.

Het tarief van 5% is van toepassing indien sprake is van een directe of indirecte deelneming van minimaal 10% in het kapitaal van de uitdelende vennootschap. Het tarief van 15% is in alle overige gevallen van toepassing.

Kazachstan hechtte er groot belang aan in het Verdrag vast te leggen dat het belasting kan heffen over de winst die door een vaste inrichting naar het hoofdkantoor wordt overgemaakt: de zogenaamde «branch profits tax». Daarbij was van belang dat de «branch profits tax» – met een tarief van 15% – in de recent afgekondigde nieuwe fiscale wetgeving van Kazachstan was opgenomen. Het werd door Kazachstan politiek ondenkbaar geacht dat vervolgens geen «branch profits tax» zou worden opgenomen in het eerste verdrag dat na het afkondigen van die nieuwe wetgeving tot stand zou komen. Dat zou zonder twijfel problemen opleveren bij de politieke goedkeuring van dat verdrag. Overigens gaf Kazachstan aan voornemens te zijn in al zijn belastingverdragen een «branch profits tax» op te nemen. In dat licht, en gelet op de overige bepalingen van het Verdrag, is Nederland uiteindelijk onder zeer strikte voorwaarden akkoord gegaan met deze wens van Kazachstan.

In het Verdrag is vastgelegd dat de staten van een vaste inrichting een «branch profits tax» van maximaal 5% mogen heffen over de winst na belasting en na aftrek van in de vaste inrichting geherinvesteerde winst. De «branch profits tax» mag echter niet worden geheven als de winst van de vaste inrichting 100 000 Amerikaanse dollar of minder bedraagt (artikel 10, achtste lid).

In artikel VII, tweede lid, van het Protocol is vastgelegd dat het algemene verdragstarief voor de «branch profits tax» onder vergelijkbare voorwaarden als voor dividenden kan worden teruggebracht tot 0% (het minimum investeringsbedrag is vastgesteld op 500 000 Amerikaanse dollar).

Tenslotte is nog een beperkende voorwaarde opgenomen in artikel VII, derde lid, van het Protocol. Hierin is bepaald dat de «branch profits tax» ten aanzien van Nederlandse ondernemingen niet zal worden toegepast zolang een verdrag tussen Kazachstan en een van de huidige lid-staten van de OESO van toepassing is dat de heffing van de branch profits tax niet toestaat. Hiermee wordt voorkomen dat Nederland, door het accepteren van een «branch profits tax» in de relatie met Kazachstan in een nadelige concurrentiepositie komt te verkeren ten opzichte van de andere lid-staten van de OESO.

Ten aanzien van artikel 10 zij er tenslotte op gewezen dat inkomsten uit winstdelende obligaties op grond van het bepaalde in artikel VIII van het Protocol voor wat betreft Nederland onder de omschrijving van het begrip «dividend» worden gebracht.

Interest (artikel 11, juncto Protocol, artikelen X en XI)

Kazachstan kent nationaal voor interest een bronheffing van 15%. Het bleek er zeer sterk aan te hechten in het Verdrag een bronheffing van 10% op interest op te nemen. Daarbij was van belang dat een dergelijk bronheffingspercentage ook in de andere door Kazachstan gesloten belastingverdragen is opgenomen, terwijl in deze verdragen ten aanzien van dat bronheffingspercentage ook een meestbegunstigingsclausule is opgenomen. Door deze clausule zou een concessie jegens Nederland tevens een vergelijkbare concessie inhouden in de reeds door Kazachstan gesloten belastingverdragen. De speelruimte voor Kazachstan was daardoor tot een minimum beperkt.

Hoewel er door Nederland sterk op is aangedrongen geen of tenminste een sterk verlaagde bronheffing voor interest in het Verdrag op te nemen, mede gezien de afwezigheid van een bronheffing op interest in Nederland, bleek Kazachstan niet bereid tot concessies op dit punt. Uiteindelijk is Nederland, mede in het licht van de overige bepalingen van het Verdrag, akkoord gegaan met het door Kazachstan voorgestelde bronheffingspercentage van 10% (artikel 11, tweede lid). Voor een aantal categorieën interest is echter 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 beheerst door die regering (artikel 11, achtste lid).

Tevens is ten aanzien van het effectieve bronheffingspercentage voor interest (en voor royalty's; zie ook onder de toelichting op artikel 12) een meestbegunstigingsclausule in het Protocol opgenomen. Indien Kazachstan na 28 april 1995 (de datum waarop de feitelijke onderhandelingen werden afgesloten) met een van de huidige leden van de OESO een lager effectief bronheffingspercentage voor interest (of voor royalty's) overeenkomt, dan geldt dit lagere bronheffingspercentage automatisch ook voor Nederland (Protocol, artikel XI, eerste lid).

Op Kazachs verzoek is in het Protocol (artikel XI, tweede lid) het zogenoemde «*fraus tractatus*»-concept ten aanzien van interest en royalty's expliciet vastgelegd. De bepalingen van artikel 11 en 12 blijven buiten toepassing indien de vordering ter zake waarvan de interest wordt betaald (danwel indien het recht of het bezit waaruit de royalty's voortvloeien) voornamelijk in het leven geroepen of overgedragen was met het doel voordelen te trekken uit deze artikelen. In de Protocolbepaling is tevens vastgelegd dat voorafgaand aan de toepassing daarvan overleg tussen de staten dient plaats te vinden.

Tenslotte is op Kazachs verzoek in artikel X van het Protocol ten overvloede vastgelegd dat interest die door een bank aan een vaste inrichting van de bank in rekening wordt gebracht als interest in de zin van artikel 11, vierde lid, wordt aangemerkt.

Royalty's (artikel 12, juncto Protocol, artikel XII)

Kazachstan kent nationaal voor royalty's een bronheffing van 20%. Het bleek er zeer sterk aan te hechten in het Verdrag voor royalty's een bronheffing van 10% op te nemen. Voorts wenste Kazachstan ook betalingen wegens leasing onder het royalty-begrip te brengen. Daarbij was van belang dat deze elementen ook in de andere door Kazachstan gesloten belastingverdragen zijn opgenomen, terwijl in deze verdragen bovendien een meestbegunstigingsclausule is opgenomen. Door deze clausule zou een concessie jegens Nederland tevens een vergelijkbare concessie inhouden in die andere belastingverdragen. De speelruimte voor Kazachstan was daardoor tot een minimum beperkt, zoals inzake interest.

Tijdens de onderhandelingen is er door Nederland sterk op aangedrongen geen of tenminste een sterk verlaagde bronheffing voor royalty's in het Verdrag op te nemen, mede gezien de afwezigheid van een bronheffing op royalty's in Nederland. Voorts is erop aangedrongen om betalingen wegens leasing buiten het royalty-begrip te laten. Kazachstan bleek echter met het oog op de meestbegunstigingsclausules in de andere door Kazachstan gesloten belastingverdragen in het geheel niet bereid tot concessies op deze beide punten. Uiteindelijk is Nederland, mede in het licht van de overige bepalingen van het Verdrag, akkoord gegaan de Kazakse wensen voor wat betreft het bronheffingspercentage en de royalty-definitie.

Overigens is in artikel 12, vijfde lid, voor de uiteindelijk gerechtigde tot betalingen wegens leasing de mogelijkheid opgenomen te kiezen in de bronstaat voor deze betalingen te worden belast als was sprake van een vaste inrichting of vast middelpunt in die staat.

Deze keuze moet, ingevolge het bepaalde in de laatste zin van het Protocol, artikel XII, worden gemaakt bij de bevoegde autoriteiten van de staat waar de desbetreffende betalingen opkomen. Wordt voor deze wijze van belastingheffing gekozen, dan wordt in de bronstaat naar het nationaal tarief belasting geheven over het netto-bedrag van de betaling, dus onder aftrek van de daaraan toe te rekenen kosten (inclusief afschrijvingen). Daarbij zij opgemerkt dat in het Protocol, artikel XII, is bepaald dat indien betaalde interest deel uitmaakt van de kosten die aan de lease-betalingen worden toegerekend, deze interest moet worden geacht op te komen in de bronstaat van de betalingen. Op deze interest is dan het bepaalde in artikel 11 van het Verdrag van toepassing.

Zoals in de toelichting op artikel 11 reeds is opgemerkt is ook ten aanzien van het effectieve bronheffingspercentage voor royalty's een meestbegunstigingsclausule in het Protocol opgenomen, terwijl tevens het «fraus tractatus»-concept ten aanzien van royalty's expliciet in het Protocol is vastgelegd.

Vermogenswinsten (artikel 13)

In het tweede lid van artikel 13 is op Kazachs verzoek een bepaling opgenomen waarin een heffingsrecht voor de bronstaat is vastgelegd ter zake van de voordelen behaald met de vervreemding van aandelen (niet zijnde beursgenoteerde aandelen) waarvan de waarde hoofdzakelijk berust op in die staat gelegen onroerende zaken (met inbegrip van aandelen in lichamen waarvan het vermogen geheel of vrijwel geheel uit onroerende zaken bestaat). 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, tenzij de bedrijfsmatige activiteit van dit lichaam hoofdzakelijk bestaat uit de eigendom, de koop en verkoop, of de verhuur van onroerende zaken. Een vergelijkbare bepaling is in tal van andere door Nederland gesloten belastingverdragen opgenomen.

Zoals reeds is vermeld in de toelichtingen op artikel 3, eerste lid, onderdeel g, en op artikel 8, kon wat betreft de verdeling van heffingsrechten met betrekking tot winsten behaald met de vervreemding van schepen en luchtvaartuigen en daarbij behorende roerende goederen (artikel 13, vierde lid) niet zonder meer worden aangesloten bij het begrip «plaats van de werkelijke leiding van de onderneming». Voor de verdeling van heffingsbevoegdheden ten aanzien van dergelijke vervreemdingswinsten is daarom zowel aansluiting gezocht bij het begrip «onderneming van een Verdragsluitende Staat», als bij de plaats van de werkelijke leiding van de scheep- of luchtvaartonderneming.

Zelfstandige arbeid (artikel 14)

In deze bepaling is op Kazachs verzoek voor de toewijzing van het heffingsrecht aan de bronstaat, naast de gebruikelijke voorwaarde van het hebben van een vast middelpunt, een element uit het VN-model opgenomen. Een verblijf in de bronstaat van in totaal 183 dagen of meer in een aaneengesloten periode van 12 maanden leidt tot een heffingsrecht voor de bronstaat over de inkomsten die met de in de bronstaat verrichte arbeid zijn verkregen.

Eveneens op Kazachs verzoek is in de tekst verduidelijkt dat de bepaling ook betrekking heeft op nagekomen voordelen – voordelen die toerekenbaar zijn aan de werkzaamheden die zijn verricht met behulp van het vast middelpunt respectievelijk tijdens het verblijf in de bronstaat, maar

die pas worden genoten wanneer het vast middelpunt niet meer aanwezig is dan wel na afloop van dat verblijf.

Deze verduidelijking stemt overeen met de gebruikelijke uitleg, in Nederland en internationaal.

Directeursbeloningen (artikel 16)

Op verzoek van Kazachstan is de voor Nederland gebruikelijke toelichting op het begrip «bestuurder of commissaris» niet in het Protocol, zoals volgens het Nederlandse standaardverdrag, maar in het Verdrag zelf opgenomen. Inhoudelijk heeft dit geen consequenties.

Pensioenen en lijfrenten (artikel 18, juncto Protocol, artikel XIII)

Deze bepaling wijkt inhoudelijk niet af van het Nederlandse standaardverdrag. Op Kazachs verzoek is echter de voor Nederland gebruikelijke bepaling inzake sociale zekerheid niet als derde lid in artikel 18, maar als vierde lid in artikel 19 opgenomen. Dit heeft geen inhoudelijke consequenties. Overigens is het begrip «pensioenen en andere betalingen krachtens de bepalingen van een regeling inzake sociale zekerheid van een verdragsluitende staat» nader verduidelijkt in het Protocol (artikel XIV).

Momenteel worden pensioenen in Kazachstan nog niet daadwerkelijk 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 XIII) waarin is vastgelegd dat het bepaalde in artikel 18, eerste lid, vooralsnog niet van toepassing is met betrekking tot pensioenen die worden ontvangen door een inwoner van Kazachstan in verband met een dienstbetrekking die voorheen is uitgeoefend in Nederland. Zodra echter de bevoegde autoriteit van Kazachstan de bevoegde autoriteit van Nederland meedeelt dat Kazachstan, ingevolge zijn nationale wetgeving, het eerderbedoelde heffingsrecht kan toepassen, houdt deze Protocolbepaling op van toepassing te zijn.

Studenten, personen in opleiding en wetenschappelijke onderzoekers (artikel 21)

In het Verdrag is een regeling inzake betalingen aan studenten, stagiairs en onderzoekers opgenomen, die iets uitgebreider is dan de in het Nederlandse standaardverdrag gebruikelijke regeling.

De regeling komt erop neer dat overmakingen uit het buitenland ten behoeve van het onderhoud, de studie, of stage van genoemde personen onbelast blijven in de staat waar zij verblijf houden. Voorts blijven beurzen, toelagen en andere vergelijkbare betalingen van overheids-, religieuze, liefdadige, wetenschappelijke, literaire of onderwijsinstellingen voor deze personen onbelast. De vrijstellingen zijn ingevolge het tweede lid echter slechts voor een beperkte periode van toepassing. Bovendien is ten aanzien van onderzoek de voorwaarde gesteld dat het onderzoek niet in de eerste plaats in het particuliere belang van een of meer specifieke personen mag zijn.

Vermogen (artikel 23, juncto Protocol, artikel XV)

Zoals reeds is vermeld in de toelichtingen op artikel 3, eerste lid, onderdeel g, en op artikel 8, kon wat betreft de verdeling van heffingsrechten met betrekking tot vermogen bestaande uit schepen en luchtvaartuigen en daarbij behorende roerende goederen niet zonder meer worden aangesloten bij het begrip «plaats van de werkelijke leiding van de onderneming» (artikel 23, derde lid). Voor de verdeling van heffings-

bevoegdheden ten aanzien van deze vermogensbestanddelen is daarom zowel aansluiting gezocht bij het begrip «onderneming van een verdragsluitende staat», als bij de plaats van de werkelijke leiding van de scheep- of luchtvaartonderneming.

Op Kazachs verzoek is in het Protocol (artikel XV) een niet-limitatieve opsomming gegeven van die vermogensbestanddelen die onder het begrip «vermogen» in de zin van artikel 23 vallen.

Vermijding van dubbele belasting (artikel 24)

In overeenstemming met het Nederlandse standaardverdrag hanteert Nederland ter voorkoming van dubbele belasting met betrekking tot inkomsten die in Kazachstan 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 verwezen naar het Besluit voorkoming dubbele belasting 1989 (Besluit van 21 december 1989, Stb. 594).

Omdat onduidelijk is in hoeverre Kazachstan het vermogen van buitenlands belastingplichtigen kan belasten, wordt ten aanzien van vermogen dubbele belasting niet voorkomen door middel van de vrijstellingsmethode, maar via de verrekeningsmethode. Aldus wordt tegengegaan dat Nederland eenzijdig in bepaalde situaties zijn heffingsrechten inzake de vermogensbelasting prijsgeeft, terwijl door het ontbreken van Kazachse belastingheffing geen sprake is van dubbele belasting.

Werkzaamheden buitengaats (artikel 25, juncto Protocol, artikel XVII)

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 ter zake.

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 niet duidelijk is hoe de Kazachse fiscale wetgeving met betrekking tot werkzaamheden in het gebied van de Kaspische Zee zich zal ontwikkelen, terwijl de nodige ervaring met de toepassing van dergelijke specifieke wetgeving nog ontbreekt. Bovendien is van belang dat op dit moment een discussie plaatsvindt tussen de staten rondom de Kaspische Zee over de internationale status van die zee en de verdeling van de natuurlijk rijkdommen die zich daarin en daaronder bevinden. In die discussie is de vraag aan de orde of de Kaspische Zee moet worden aangemerkt als een «zee» in de zin van het internationale recht of niet. Het staat dan ook niet vast of Kazachstan naar internationaal recht een continentaal plat heeft en zo ja, wat daarvan de omvang is.

Indien de Kaspische Zee niet als «zee» wordt aangemerkt in de zin van het internationale recht, kan er ook geen sprake zijn van werkzaamheden «buitengaats» in de zin van artikel 25, tweede lid. In dat licht is in het Protocol een bepaling opgenomen die de werking van artikel 25 uitstelt tot over de status van de Kaspische Zee duidelijkheid is ontstaan (Protocol, artikel XVII).

De regeling zoals die thans voorligt, komt overigens in belangrijke mate overeen met de Nederlandse wetgeving terzake en de desbetreffende bepalingen in een aantal eerder door Nederland gesloten belastingverdragen.

Non-discriminatie (artikel 26)

Zoals onder de in de laatste jaren door Nederland gesloten belastingverdragen is voorgesteld in het non-discriminatie-artikel een bepaling op te nemen met betrekking tot de aftrek van pensioenpremies voor werknemers die in concernverband worden uitgezonden. Kazachstan kent echter geen pensioensysteem dat vergelijkbaar is met het Nederlandse; met name zijn premies, die aan private pensioenfondsen worden betaald, niet aftrekbaar. Omdat de bepaling in dat licht in het geheel geen effect zou sorteren, is besloten deze niet in het Verdrag op te nemen.

Regeling voor onderling overleg (artikel 27)

In paragraaf 3 is reeds toegelicht 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.

Hiermee van Kazachse zijde in beginsel worden ingestemd. De bepaling ter zake van arbitrage zal echter pas van toepassing zijn nadat de beide staten dit door middel van een diplomatieke notawisseling zijn overeengekomen. Daarbij zij opgemerkt dat de bevoegde autoriteiten na een periode van drie jaar na de inwerkingtreding van het Verdrag zullen bezien of het zinvol is tot zo'n notawisseling over te gaan.

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 OESO-modelverdrag van 1992. Hoewel het daar bepaalde op zichzelf al een bescherming biedt tegen onbevoegd gebruik van de uitgewisselde gegevens, is het niettemin wenselijk enig inzicht te hebben in de nationale regelgeving van de beoogde verdragspartner op het terrein van de rechtsbescherming, zeker in de relatie met landen, zoals Kazachstan, waar het rechtssysteem nog volop in ontwikkeling is.

Tijdens verdragsonderhandelingen pleegt dan ook te worden gevraagd naar de bescherming van uitgewisselde inlichtingen in het andere land. Wanneer een verdragspartner aangeeft geheimhouding van uitgewisselde gegevens te kunnen waarborgen, zoals ook in het geval van Kazachstan, wordt van zijn goede trouw uitgegaan, tenzij er zich in de praktijk concrete aanwijzingen voordoen van het tegendeel.

Overigens dient, waar het de rechtsbescherming van inwoners van Nederland betreft, ook te worden gewezen op de voorzieningen in de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen.

In het tweede lid 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 zoals 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, naast de onderlinge uitwisseling van fiscale gegevens, een vast onderdeel van het Nederlandse verdragsbeleid op het terrein van het voorkomen van het ontgaan van belasting. De bepaling wijkt niet af van de bepaling inzake de bijstand bij invordering zoals deze onder meer is opgenomen in artikel 29 van de op 18 juni 1991 totstandgekomen Overeenkomst tussen het Koninkrijk der Nederlanden en het Koninkrijk Zweden 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. 1991, 108 en 1992, 20).

Voor een nadere toelichting zij verwezen naar de desbetreffende passage in de toelichtende nota bij dat verdrag (kamerstukken I/II 1991/92, 22 643, nrs. 291 en 1). In aanvulling hierop zij opgemerkt dat ten tijde van de totstandkoming van het belastingverdrag met Zweden nog het voornemen bestond om op het terrein van de bijstand bij invordering een algemeen 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 overwegingen. Naderhand is het inzicht op dit punt gewijzigd en is uiteindelijk besloten om een dergelijk voorbehoud niet te maken. Voor een nadere toelichting daarop zij verwezen naar de memorie van toelichting bij het voorstel van rijkswet tot goedkeuring van genoemd Verdrag (kamerstukken II 1995/96, 24 452, nr. 3, blz. 8).

De in het eerste lid gebruikte term «boetes» heeft, evenals dezelfde term in de eerdergenoemde bepaling in het belastingverdrag met Zweden, slechts betrekking op administratieve boetes en niet op strafrechtelijke boetes.

Ten slotte zij nog vermeld dat de in het veertiende lid opgenomen regeling inzake de kosten van invordering aansluit bij de internationale praktijk op dit terrein, dat directe kosten van invordering worden verhaald op degene van wie wordt ingevorderd. De aangezochte staat behoeft die kosten dus niet zelf te dragen. Om deze reden is niet overwogen om de kosten die door de aangezochte staat zijn gemaakt ten laste te laten komen van 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. Kazachstan 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 bepalingen slechts een toelichtend karakter hebben.

Inwerkingtreding (artikel 32)

Zoals in paragraaf 2 reeds is opgemerkt is met ingang van 1 januari 1995 voor Nederland in de relatie met Kazachstan een verdragsloze situatie ontstaan. Om die reden was het Nederlandse streven erop gericht een nieuw verdrag voorzover mogelijk per 1 januari 1995 van toepassing te laten zijn. Kazachstan had hiertegen in beginsel geen bezwaar, maar wilde voorkomen dat sprake zou zijn van een te grote terugwerkende kracht. Om die reden is bepaald dat het Verdrag van toepassing zal zijn voor belastingjaren en belastingtijdvakken die aanvangen op of na 1 januari van het jaar dat voorafgaat aan het jaar van inwerkingtreding, maar niet eerder dan 1 januari 1995. Dit betekent dat bij inwerkingtreding voor 1 januari 1997 het Verdrag vanaf 1 januari 1995 van toepassing zal zijn.

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

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