

25 347

Verdrag tussen de Regering van het Koninkrijk der Nederlanden en de Regering van de Russische Federatie 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; Moskou, 16 december 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, 14 mei 1997

Ter griffie van de Eerste en van de Tweede Kamer der Staten-Generaal ontvangen op 15 mei 1997. 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 14 juni 1997.

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 16 december 1996 te Moskou tot stand gekomen Verdrag tussen de Regering van het Koninkrijk der Nederlanden en de Regering van de Russische Federatie 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. 1997, 30).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.

VERDRAG TUSSEN DE REGERING VAN HET KONINKRIJK DER NEDERLANDEN EN DE REGERING VAN DE RUSSISCHE FEDERATIE 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; MOSKOU, 16 DECEMBER 1996 (TRB. 1997, 30)

Toelichtende nota

Inleiding

Het onderhavige, op 16 december 1996 ondertekende, Verdrag geeft regels die aanwijzen welke van de verdragsluitende staten, het Koninkrijk der Nederlanden voor wat betreft Nederland dan wel de Russische Federatie (hierna aangeduid als Rusland), 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 teneinde dubbele belasting te voorkomen. Daarnaast regelt het Verdrag, onder meer met het oog op het voorkomen van het ontgaan van belasting, de onderlinge uitwisseling van fiscale gegevens. Het Verdrag dient in de relatie tot Rusland ter vervanging van de op 21 november 1986 te Moskou tot stand gekomen 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»). Het onderhavige Verdrag past in het netwerk van vergelijkbare belastingverdragen die het Koninkrijk met vele landen ter wereld is aangegaan. Rusland heeft inmiddels algemene bilaterale belastingverdragen gesloten met tal van andere landen, waaronder Bulgarije, Finland, Griekenland, Luxemburg, Turkije, Zweden, het Verenigd Koninkrijk en de Verenigde Staten van Amerika.

Met het uiteenvallen van de voormalige Sovjet-Unie ontstond eind 1991 aanvankelijk enige onduidelijkheid voor wat betreft de toepassing van het hiervoor genoemde uit 1986 daterende SU-verdrag.

Rusland heeft kort daarop evenwel te kennen gegeven dat zij zich als statenopvolger van de voormalige Sovjet-Unie gebonden achtte aan het SU-verdrag. De daaromtrent door Rusland bij nota van 13 januari 1992, gericht aan de hoofden van de diplomatieke vertegenwoordigingen in Moskou, uitgegeven verklaring is opgenomen in Trb. 1993, 24.

Verloop van de onderhandelingen

Gelet op het feit dat Rusland zich als rechtsopvolger van de voormalige Sovjet-Unie gebonden acht aan de door de laatste gesloten verdragen is in zekere zin sprake van een verdragsherziening.

De besprekingen over het voorliggende Verdrag zijn gestart op verzoek van Nederland. Aanleiding daartoe waren in eerste aanleg de staatkundige hervormingen in de voormalige Sovjet-Unie en de daaruit resulterende onzekere situatie. Die onzekere situatie wordt nog versterkt doordat de hervorming van de Russische belastingwetgeving zich in een fase bevindt waarin diverse wijzigingsvoorstellen elkaar in zeer hoog tempo opvolgen. Dat heeft er toe geleid dat er op dit moment kennelijk een veelheid aan bedrijfsbelastingen in Rusland bestaat. In een sfeer van toenemende economische betrekkingen en de daarmee gepaard gaande vergroting van het financiële verkeer tussen Nederland en Rusland biedt een verdrag de benodigde structuur en zekerheid voor investeringen en de behandeling van de daaruit voortvloeiende opbrengsten. In dit licht wordt de hoge bronbelasting van 15% die Rusland op grond van het

SU-verdrag mag heffen van naar Nederland vloeiende dividenden door Nederland als negatief ervaren.

In de onderhandelingen is daarom door Nederland in de eerste plaats aangekoerst op een matiging van de Russische bronbelasting op deelnemingsdividend, waarbij tegelijkertijd de afwezigheid van bronbelastingen op rente en royalty's in het SU-verdrag diende te worden geconsolideerd. Vanuit de groeiende behoefte aan zekerheid is er naar gestreefd zoveel mogelijk Russische belastingen onder de reikwijdte van het Verdrag te brengen. De verdere inzet van Nederland in dit kader was er op gericht de aftrekbaarheid van rente en loonkosten, die volgens de Russische nationale wetgeving 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, nr. 1), met dien verstande dat daaraan een aantal bepalingen was toegevoegd uit het SU-verdrag alsmede bepalingen betreffende werkzaamheden buitengaats, beslechting van geschillen omtrent toepassing en interpretatie van het Verdrag en bijstand bij invordering. Dat ontwerp stemde, evenals het 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 enkele reacties van de zijde van het bedrijfsleven en de belastingadviespraktijk ontvangen. In deze reacties is onder meer aangedrongen op

- het onder de reikwijdte van het Verdrag brengen van de Russische belasting op bovenmatige loonkosten,
- 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 leidt,
- opneming van een bepaling betreffende de winsttoerekening ingeval van bedrijfsklare projecten,
- de opneming in het Verdrag van een bepaling met betrekking tot de aftrekbaarheid van rente die niet wordt betaald aan een bank,
- het voorkomen van een bronheffing op vervoersinkomsten door deze volledig ter belastingheffing toe te wijzen aan de woonstaat van de vervoersonderneming,
- de opneming 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,
- een zogenoemde «saldo»-bepaling overeenkomstig het Nederlands standaardverdrag.

In 1994 tussen Nederland en Rusland gevoerde besprekingen over de herziening van het SU-verdrag hebben ertoe geleid dat overeenstemming is bereikt over een ontwerp voor een Nederlands-Russisch belastingverdrag. De structuur, inhoud en bewoordingen van het nu voorliggende Verdrag stemmen in het algemeen overeen met het gebruikelijke patroon van de recente door het Koninkrijk voor Nederland 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 is rekening 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 Russische belasting op bovenmatige loonkosten valt onder de reikwijdte van het Verdrag,
- de activiteiten van een teken-agent worden niet aangemerkt als een vaste inrichting (artikel 5, vierde lid, onder e),
- de regeling betreffende de winsttoedeling in geval van bedrijfsklare projecten (onderdeel III van het Protocol),
- de regeling voor een gelijke behandeling als geldt voor inwoners van Rusland ter zake van de aftrekbaarheid van rente en loonkosten (onderdeel IV van het Protocol),
- een exclusieve belastingheffing over vervoersinkomsten in de woonstaat van de vervoersonderneming (artikel 8),
- de verdeling van concernkosten en corresponderende winstcorrecties (artikel 9),
- een matiging van bronheffingspercentages voor dividend (artikel 10, tweede lid),
- een vrijstelling van bronbelasting voor interest en royalty's (artikel 11 en 12),
- de heffing over de winst behaald met de vervreemding van aandelen behorende tot een zogenoemd aanmerkelijk belang (het vijfde lid van artikel 13),
- de bronstaatheffing over sociale zekerheidsuitkeringen, alsmede over afkoopsommen van pensioenen en lijfrenten (het tweede en derde lid van artikel 18),
- de saldo-bepaling overeenkomstig het Nederlandse standaardverdrag (artikel 21).

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 stand van de investeringen in Rusland nog geen concrete indicatie te geven.

Voor het Nederlandse bedrijfsleven is het Verdrag voordelig.

Koninkrijkspositie

Het Verdrag wordt, wat het Koninkrijk betreft, uitsluitend aangegaan voor Nederland. Bij de besprekingen is van Nederlandse kant uiteraard bepleit een bepaling op te nemen die de mogelijkheid biedt dit Verdrag ook uit te breiden tot de relatie tussen Rusland en de Nederlandse Antillen en/of Aruba. Rusland heeft echter te kennen gegeven om interne politieke redenen geen bepaling op te willen nemen die uitbreiding tot de relatie Nederlandse Antillen en/of Aruba mogelijk maakt. Hierin is uiteindelijk berust.

Artikelsgewijze toelichting

Belastingen waarop het Verdrag van toepassing is (artikel 2)

Voor Rusland geldt het Verdrag voor de belastingen geheven door de federale overheid. De Russische staatkundige regelgeving verhindert de belastingen van de autonome republieken en gebieden onder de werking van een verdrag te brengen. Op federaal niveau kent Rusland zowel belastingen naar het inkomen en de winst, als belastingen naar het vermogen. De grondslag voor deze belastingen wordt vastgesteld op

basis van de federale wetgeving. Het tarief van de federale belastingen wordt echter deels bepaald door de federale overheid en deels door de lagere overheid. Als gevolg daarvan kan het tarief van de algemene Russische winstbelasting variëren van 13% (het federale tarief) tot maximaal 38%. De tussenliggende ruimte mag volledig door de lagere overheden worden ingevuld. Voor banken en verzekeringsmaatschappijen geldt een bijzonder tarief voor de winstbelasting dat maximaal 43% mag bedragen, bestaande uit de federale belasting van 13% en een lokaal tarief van ten hoogste 30%. Door deze wijze van vaststelling van het tarief wordt in zoverre indirect ook de door de lokale overheid geheven winstbelasting onder de werking van het Verdrag gebracht. Overigens zij opgemerkt dat de belastingen van zowel de federale als van de lokale overheid door één centrale instantie worden geïnd.

Het tarief van de Russische vermogensbelasting voor natuurlijke personen bedraagt ten hoogste 0–5%, terwijl dat voor ondernemingen ten hoogste 2% bedraagt. De exacte tarieven worden ook voor de vermogensbelasting uiteindelijk door de lagere overheden vastgesteld.

In de loop van de besprekingen is verder gebleken dat Rusland een bijzondere additionele belasting heft van werkgevers ter zake van door hen betaalde salarissen die meer bedragen dan zes maal het minimumloon. De hoogte van deze belasting is gelijk aan het voor de betrokken werkgever geldende tarief van de winstbelasting. Deze additionele belasting heeft de voorheen geldende regeling inzake de beperkte aftrek van salarissen vervangen (zie ook bij artikel 7 hierna). Zij wordt niet alleen geheven van lichamen, maar ook van vaste inrichtingen en ongeacht het resultaat van de onderneming. De belasting wordt geheven bij en ten laste van de werkgever. De werknemer kan deze niet verrekenen met Rusland inkomstenbelasting, zodat de heffing niet beschouwd kan worden als een voorheffing zoals de Nederlandse loonbelasting. Rusland heeft in de besprekingen uitdrukkelijk bevestigd dat deze additionele belasting naar het totale bedrag van lonen en salarissen op grond van het bepaalde in het tweede lid van artikel 2 onder de reikwijdte van het Verdrag valt.

Daarmee wordt de belastingplichtige zekerheid en bescherming geboden in die zin dat Rusland een Nederlandse werkgever slechts in de heffing van deze belasting kan betrekken indien en voorzover diens winst ter belastingheffing aan dat land toekomt en de salarissen die de maatstaf voor deze heffing zijn een onderdeel van die winst vormen. Dat zal bij voorbeeld het geval zijn als de werkgever over een vaste inrichting in Rusland beschikt en de salarissen in kwestie ten laste van het resultaat van die vaste inrichting komen.

Enige algemene begripsbepalingen (artikel 3)

Bij de gebiedsomschrijving van Nederland en de Russische Federatie wordt verwezen naar het begrip, exclusieve economische zone, zoals dit is vastgelegd in het op 10 december 1982 te Montego Bay tot stand gekomen Verdrag van de Verenigde Naties inzake het recht van de zee (Trb. 1983, 83). Dit begrip omvat elk zeegebied waarin een staat in overeenstemming met genoemd verdrag soevereine rechten mag uitoefenen; dus met inbegrip van een continentaal plat.

In de gebiedsomschrijving van de Russische Federatie is naast het begrip «exclusieve economische zone» ten overvloede ook een expliciete verwijzing opgenomen naar het continentale plat. In de omschrijving van Nederland is dit als onnodig achterwege gelaten. De reikwijdte van de gebiedsomschrijving van beide staten is op dit punt derhalve identiek.

Het Russische handelsrecht is nog slechts in geringe mate ontwikkeld. Daardoor is het onderscheid tussen de begrippen «lichaam» en «onderneming» in Rusland minder scherp dan in Nederland. Ondernemingen worden naar Russisch nationaal recht aangemerkt als zelfstandig subject

voor de belastingheffing. Daarnaast worden ook ondernemingen van samenwerkingsverbanden voor de belastingheffing in Rusland als een (rechts)persoon behandeld. Aanvankelijk wenste Rusland daarom onder de omschrijving van de uitdrukking «persoon» in onderdeel d van het eerste lid ook een onderneming te rangschikken. Dat spoort evenwel niet met de Nederlandse opvattingen ter zake, volgens welke met het begrip «onderneming» veeleer de activiteiten worden aangeduid die ondernemingsgewijze worden ontplooid. Deze kwestie is opgelost door aan de omschrijving van het begrip «lichaam» in onderdeel e van het eerste lid de woorden «samenwerkingsverband of organisatie» toe te voegen. Daarmee wordt bereikt dat die samenwerkingsverbanden en ondernemingen die voor de belastingheffing door Rusland als rechtspersoon worden behandeld, ook voor de toepassing van het Verdrag kunnen worden beschouwd als een persoon, hetgeen van belang is om als inwoner van een land in de zin van artikel 4 aanspraak te kunnen maken op de toepassing van het Verdrag.

Met het begrip «onderneming van een verdragsluitende Staat» in onderdeel f van het eerste lid wordt in eerste plaats gedoeld op de activiteiten die binnen het kader van een onderneming worden ontplooid. Dat is uitdrukkelijk in de omschrijving tot uitdrukking gebracht in verband met de in de vorige alinea beschreven Russische perceptie van het begrip onderneming.

Vanwege de relatieve onbekendheid met het begrip «feitelijke leiding» in Rusland is op verzoek van dat land in de omschrijving van het begrip «internationaal verkeer» in onderdeel g van het eerste lid 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 of luchtvaartuig exploiteert, is gelegen. Op dit punt wordt nader ingegaan in de toelichting op artikel 8.

Inwoner (artikel 4)

Op verzoek van Rusland is aan de criteria op grond waarvan een persoon kan worden beschouwd als inwoner van een staat toegevoegd de plaats van registratie. Een en ander houdt verband met de omstandigheid dat ondernemingen in Rusland verplicht zijn zich bij diverse instanties «waaronder de belastingautoriteiten» te laten registreren.

Om als inwoner van Rusland in de zin van het Verdrag te kunnen worden beschouwd dient de onderneming aldaar voor de belastingheffing als een rechtspersoon te worden behandeld. In dit verband zij verwezen naar de onderdelen d juncto e van het eerste lid van artikel 3. In het geval waarin een rechtspersoon op grond van de nationale wetgevingen van Nederland en die van Rusland door elk van die staten wordt aangemerkt als een inwoner, wordt die rechtspersoon overeenkomstig Nederlands verdragsbeleid geacht een inwoner te zijn van de staat waarin diens feitelijke leiding 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 vrij gesteld van belastingheffing, zoals (lokale) overheidsinstellingen, alsmede pensioenfondsen en liefdadige instellingen, aanspraak kunnen maken op de voordelen van het Verdrag worden deze lichamen en organisaties uitdrukkelijk aangemerkt als inwoner in de zin van artikel 4 van het Verdrag.

Omdat de situatie in Rusland anders is dan in Nederland (pensioenfondsen zijn in Rusland een onderdeel van de lokale overheid waardoor zij worden beheerd), is besloten voor elk van beide staten een afzonderlijke omschrijving van de hiervoor bedoelde entiteiten op te nemen in onderdeel I van het Protocol.

Vaste inrichting (artikel 5)

Ingeval van de uitvoering van bouw- en constructie- of installatiewerken is in het derde lid geregeld dat uitsluitend een vaste inrichting wordt aangenomen indien de duur daarvan 12 maanden overschrijdt.

Behoudens de uitzonderingen die ook in het vierde lid van het Nederlandse standaardverdrag zijn opgesomd, bevat het Verdrag een tweetal additionele bepalingen, die vastleggen dat het aanhouden van een vaste bedrijfsinrichting niet wordt aangemerkt als een vaste inrichting in de zin van het Verdrag als de werkzaamheden van deze inrichting beperkt zijn tot het voor de onderneming verspreiden van inlichtingen of marktonderzoek te doen dat van voorbereidende aard is of het karakter van hulpwerkzaamheid heeft, dan wel het verrichten van hand- en spandiensten ten behoeve van het sluiten of tekenen van bepaalde overeenkomsten. De overeenkomsten waar het in onderdeel e van het vierde lid om gaat betreffen zowel leningen als de levering van goederen of koopwaar alsmede het verlenen van technische diensten. Het gebruik maken van (tussen)personen ten behoeve van faciliterende werkzaamheden ten behoeve van de totstandkoming van contracten, vindt zijn oorsprong in de omstandigheid dat handelsovereenkomsten tussen de voormalige Sovjet-Unie en ondernemers van andere landen in de praktijk plachten te worden afgesloten in de Sovjet-Unie. Dat heeft ertoe geleid dat ondernemingen, die regelmatig zaken deden met de Sovjet-Unie, noodgedwongen gebruik gingen maken van (tussen) personen 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 Rusland en eventueel het faciliteren 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 daarom verwezen naar de toelichtende nota bij dat verdrag (Kamerstukken II 1986/87, 19 957, nr. 1). Ook onder de huidige omstandigheden lijkt in Rusland nog steeds behoefte te bestaan aan de diensten van deze (tussen) personen. Rusland was echter niet bereid de bepaling uit het SU-verdrag onverkort in het Verdrag over te nemen. Slechts voorzover de werkzaamheden van de (tussen)persoon beperkt zijn tot de vergemakkelijking van het afsluiten van overeenkomsten leidt het aanhouden van een vaste bedrijfsinrichting in verband met die werkzaamheden niet tot de aanwezigheid van een vaste inrichting. Anders dan onder het SU-verdrag mag deze tussenpersoon de overeenkomsten niet daadwerkelijk zelf ondertekenen.

Rusland was voorts niet bereid een tweetal andere uitzonderingen op het begrip vaste inrichting uit artikel 4, derde lid, onder b en f van het SU-verdrag in het onderhavige Verdrag over te nemen.

Voorzover de in die bepalingen opgenomen werkzaamheden het karakter van hulpactiviteit hebben of van voorbereidende aard zijn, zullen die werkzaamheden evenwel op grond van de bepalingen in het vierde lid, onder f, 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 het Nederlandse standaardverdrag.

Inkomsten uit onroerende zaken (artikel 6)

In onderdeel II van het Protocol bij het Verdrag is een bepaling opgenomen 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, het bezit van exploratie- en exploitatierechten, met inbegrip van rechten op de winst 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. 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).

Winst uit onderneming (artikel 7 juncto onderdelen II, III en IV van het Protocol)

Overeenkomstig vast Nederlands beleid is in onderdeel III van het Protocol een verduidelijkende bepaling voor de toerekening van winst bij de oplevering van bedrijfsklare projecten in het Verdrag opgenomen. Daarbij is uitdrukkelijk bepaald dat aan een vaste inrichting die ontstaat doordat bij de uitvoering van bouw- of constructie- of installatiewerkzaamheden de duur van 12 maanden wordt overschreden alleen die winst wordt toegerekend die met die werkzaamheden samenhangt. In verband daarmee is verder expliciet vastgelegd dat de winst behaald met de levering van goederen door het hoofdkantoor van de onderneming niet aan de vaste inrichting kan worden toegerekend. Met de opneming van deze bepaling is door Rusland ingestemd op voorwaarde dat de gebruikelijke zinsnede, dat de winst behaald met de activiteiten die door het hoofdkantoor van de onderneming worden verricht slechts belastbaar zijn in de staat waarvan de onderneming inwoner is, zou worden vervangen door de toevoeging dat deze bepaling slechts geldt op voorwaarde dat de belastingplichtige de belastingautoriteiten gegevens verschaft over de in aftrek gebrachte kosten. Blijkens mededeling van Russische zijde wordt deze wens ingegeven door de omstandigheid dat Rusland in de praktijk op veel problemen stuit bij het verkrijgen van gegevens omtrent de boekhouding van haar belastingplichtigen, waarvan de overgrote meerderheid – voorzover het belastingplichtigen betreft die niet in dienstbetrekking werkzaam zijn – geen aangifte voor de belastingheffing doet. Met deze Russische wens is door Nederland ingestemd, aangezien de vervallen zinsnede in feite een herhaling is van het bepaalde in de leden 1 en 2 van artikel 7, zodat het vervallen daarvan geen afbreuk doet aan het wezen van de bepaling. Bovendien vormt de door Rusland gewenste toevoeging in feite geen bijzondere concessie omdat ook in Nederland de bij het bepalen van de belastbare winst in aftrek gebrachte kosten gestaafd moeten kunnen worden met boekhoudkundige gegevens.

De aftrek van interest ten laste van de belastbare winst is in Rusland slechts toegestaan voor rente betaald op kortlopende leningen van banken. Rente betaald aan anderen is niet aftrekbaar. De voorheen beperkte aftrek van lonen en salarissen is daarentegen geconverteerd in een volledige aftrek en vervangen door een additionele belasting op bovenmatige salarissen. Hierop is reeds kort gewezen bij de bespreking van artikel 2.

Voor wat betreft de rente-aftrek bleek Rusland bereid in het Verdrag een regeling te treffen, als gevolg waarvan Russische dochtermaatschappijen en Russische vaste inrichtingen van Nederlandse ondernemingen

dezelfde aftrek ter zake van rentebetalingen en loonkosten genieten als dochtermaatschappij en van Russische ondernemingen (onderdeel IV van het Protocol). Dit wordt bereikt doordat deze bepaling is gerelateerd aan het non-discriminatie-artikel. Deze wederkerig geformuleerde bepaling is overigens volledig in overeenstemming met de Nederlandse nationale wetgeving, aangezien daarmee geen aftrekmogelijkheden worden gecreëerd die in strijd zouden zijn met die wetgeving. Zo zijn rentelasten en loonkosten die betrekking hebben op vrijgestelde winstbestanddelen uitdrukkelijk van de werking van deze bepaling uitgesloten.

In het licht van de in hoog tempo opeenvolgende wijzigingen in de Russische belastingwetgeving heeft Nederland het voorts wenselijk geacht de non-discriminatoire aftrek ook toepasselijk te doen zijn voor de loon- en salariskosten van een onderneming voor het geval de aftrekbaarheid van deze kosten onder toekomstige wetgeving weer mocht worden beperkt.

Aan het in het vijfde lid opgenomen voorschrift voor een consistente boekhouding is op Russisch verzoek toegevoegd dat bij stelselwijziging eventueel overleg mogelijk is. Deze toevoeging houdt geen inhoudelijke afwijking in van het standaardverdrag.

Winst uit internationaal verkeer (artikel 8)

Zoals reeds bij de definitie van het begrip «internationaal verkeer» is opgemerkt, is het begrip «feitelijke leiding» in Rusland relatief onbekend, zulks in tegenstelling tot het begrip «onderneming». Dit heeft tot gevolg dat in de verdragsbepalingen die betrekking hebben op de internationale lucht- en scheepvaart (verwezen zij naar artikel 3, eerste lid, onderdeel g, artikel 8, eerste lid, artikel 13, derde lid, en artikel 22, derde lid van het onderhavige Verdrag) 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 en luchtvaartuigen in het internationale verkeer aansluiting gezocht bij het begrip «onderneming van een verdragsluitende staat», zoals omschreven in artikel 3, eerste lid, onderdeel f van het onderhavige Verdrag. Hoewel deze oplossing niet de voorkeur van Nederland heeft is met de Russische 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 (Trb. 1993, 77 en 158).

Ingevolge het tweede lid geldt het regime voor scheep- en luchtvaartwinst, in overeenstemming met de regeling in het Nederlandse standaardverdrag, ook voor voordelen die worden verkregen uit de verhuur van schepen en luchtvaartuigen in onbemande staat alsmede uit de verhuur van containers en daarmee samenhangende uitrusting, mits die voordelen voortvloeien uit de voordelen behaald met de exploitatie van schepen of luchtvaartuigen in internationaal verkeer.

Winstaanpassingen (artikel 9)

Omdat voor het begrip «gelieerd» in de Russische taal blijkbaar geen goed equivalent te vinden is, bestond van Russische zijde de voorkeur om de titel van dit artikel te wijzigen in «Winstaanpassingen». Omdat hiermee geen materieel belang in het geding is, is daarmee door Nederland ingestemd.

In overeenstemming met het Nederlandse standaardverdrag is aan het eerste lid, een tweede volzin toegevoegd die tot uitdrukking brengt dat de omstandigheid, dat een moedervernootschap met een verbonden 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 verbonden ondernemingen niet als tussen onafhankelijke partijen is gehandeld.

Dividenden (artikel 10 juncto Protocol, onderdelen V, VI, VII en VIII)

In het SU-verdrag is voor dividenden een bronbelasting voorzien van 15%. Ten tijde van de besprekingen over dat verdrag in de eerste helft van de tachtiger jaren werd in de toenmalige Sovjet-Unie de facto echter geen bronbelasting van dividend geheven. Ter zake zij gewezen op het daaromtrent gestelde in de toelichtende nota bij het SU-verdrag (Kamerstukken II 1986/87, 19 957, nr. 1). Die situatie is ingrijpend gewijzigd. Van dividend wordt ingevolge de Russische nationale wetgeving momenteel een bronbelasting van 15% geheven. Dat percentage geldt zowel voor deelnemingsdividend als voor beleggingsdividend. Voorzover een «joint venture» in Rusland voor de winstbelasting wordt behandeld als een rechtspersoon, worden ook winstovermakingen van zo'n «joint venture» beschouwd als dividend en dienovereenkomstig belast met een bronheffing van 15%. In een situatie waarbij de verdere ontwikkeling en uitbouw van betrekkingen tussen Nederlandse en Russische ondernemingen gewenst wordt geacht wordt deze bronbelasting in toenemende als een belemmerende factor gevoeld. Uit de door Rusland recent 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 Rusland het bronheffingspercentage voor deelnemingsdividend in de relatie tot Nederland evenwel niet verder te verlagen dan tot 10%, zoals overeengekomen in de Russische verdragen met Luxemburg en het Verenigd Koninkrijk. In het laatste verdrag is de verlaging tot 10% bovendien gekoppeld aan de voorwaarde dat deze dividenden worden betaald ter zake van investeringen die ten minste een bepaalde omvang dienen te hebben.

Van Nederlandse zijde is daartegenover een bronheffing van 0% voor deelnemingsdividend en 15% voor overige dividenden bepleit.

Uiteindelijk bleek Rusland bereid in belangrijke mate aan het Nederlandse streven naar een zo laag mogelijke bronheffing voor deelnemingsdividend tegemoet te komen. Bij wijze van compromis is voor deelnemingen van ten minste 25% bij een investeringsbedrag van ten minste 75 000 Ecu een bronheffing van 5% overeengekomen. Voor alle overige dividenden zal een bronbelasting gelden van 15%.

Teneinde eventuele problemen als gevolg van fluctuaties in de omvang van de investeringen te kunnen ondervangen, is in onderdeel VI van het Protocol een bepaling opgenomen dat voor de vaststelling of aan de voorwaarde van de minimale investering van 75 000 ECU is voldaan, uitgegaan dient te worden van waarde van de investering of desinvestering op het moment waarop deze plaatsvinden.

Met betrekking tot winstovermakingen van «joint ventures» tussen Nederlandse en Russische ondernemingen is voor alle duidelijkheid in onderdeel VII van het Protocol vastgelegd dat deze winstovermakingen als dividend worden aangemerkt indien zij worden gedaan door «joint ventures» die voor de Russische belastingheffing worden behandeld als een rechtspersoon. Mits aan de overige in het tweede lid bedoelde voorwaarden is voldaan, zal ook voor deze winstovermakingen van «joint ventures» de bronbelasting worden verlaagd van 15% naar 5%. Indien daarentegen de winstovermakingen afkomstig zijn van een «joint venture» die voor de Russische belastingheffing niet als een rechtspersoon wordt behandeld, zal Rusland – nu het Verdrag geen ruimte laat voor de heffing van een «branch profits tax» – daarover in het geheel geen bronbelasting kunnen heffen.

In onderdeel VIII van het Protocol is de basis opgenomen voor de vaststelling van voorschriften ter uitvoering van de bepalingen van de artikelen 10, 11 en 12 van het Verdrag. Van Russische zijde is te kennen gegeven dat in dat land uitvoeringsregelingen worden gegeven in de vorm van «richtlijnen» voor de toepassing van belastingwetten.

Omdat Rusland winstaandelen, winstbewijzen en winstdelende obligaties niet kent bestond aan die zij de een sterke voorkeur om deze elementen uit de in het vierde lid opgenomen dividend-definitie te schrappen. Daar is door Nederland mee ingestemd, omdat inkomsten uit winstaandelen en winstbewijzen ook zonder uitdrukkelijke vermelding als dividend kunnen worden beschouwd nu deze zowel kunnen worden gerangschikt onder «inkomsten uit andere rechten die aanspraak geven op een aandeel in de winst» als onder «inkomsten uit andere vennootschappelijke rechten» waarvan in het vierde lid wordt gesproken.

Inkomsten uit winstdelende obligaties worden, op grond van het bepaalde in onderdeel V van het Protocol, eenzijdig voor Nederland alsnog onder de omschrijving van het begrip «dividend» gebracht.

Interest (artikel 11 juncto onderdelen V, VIII en IX van het Protocol)

De nationale wetgeving van Rusland voorziet in een bronbelasting op rente van 15%. Rusland bleek ten slotte, in het licht van de overige overeengekomen bepalingen van het Verdrag, bereid daarvan af te zien. In onderdeel IX van het Protocol is op verzoek van Rusland nader aangegeven dat voor de toepassing van het onderhavige Verdrag de uitdrukking «een plaatselijk publiekrechtelijk lichaam daarvan» mede de samenstellende delen van de Russische Federatie, zoals republieken en andere staatkundige grootheden, omvat. Hoewel deze entiteiten in beginsel beschouwd kunnen worden als staatkundige onderdelen van de Russische Federatie, is er om redenen van intern Russische (politieke) aard voor gekozen een zodanige rechtstreekse betiteling te vermijden.

Royalty's (artikel 12 juncto onderdeel IX van het Protocol)

Ook voor royalty's hanteert Rusland nationaal een bronheffingspercentage van 15%. Uiteindelijk was Rusland ook hier bereid af te zien van het opnemen van een bronbelasting in het Verdrag.

Winsten uit de vervreemding van vermogen (artikel 13)

De bepalingen van dit artikel stemmen vrijwel overeen met de overeenkomstige bepalingen van het Nederlands standaardverdrag. Om redenen als vermeld zijn in deze nota bij 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 en luchtvaartuigen en daarbij behorende roerende goederen niet aangesloten bij het begrip «plaats van de wekelijkse leiding van de onderneming». Het heffingsrecht over de hier bedoelde vervreemdingswinsten is in het derde lid nu toegewezen aan de woonstaat van de vervreemder.

Door Rusland is ingestemd met de Nederlandse wens een voorziening te treffen tegen het ontgaan van belasting over de winst behaald met de vervreemding van een aanmerkelijk belang in de zin van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Met de in het vijfde lid neergelegde regeling, kunnen voormalige inwoners van een staat tot en met 5 jaar na hun emigratie naar de andere staat worden belast in de staat waar het lichaam is gevestigd voor door hen behaalde winst met de vervreemding van aandelen in dat lichaam.

Bij de totstandkoming van het onderhavige verdrag werd nog uitgegaan van het Nederlandse regime voor aanmerkelijk belang zoals dit tot 1 januari 1997 gold. Ook in het huidige regime blijft echter na emigratie uit

Nederland buitenlandse belastingplicht bestaan voor winst uit aanmerkelijk belang (op grond van artikel 49, eerste lid, onderdeel b, Wet op de inkomstenbelasting 1964), zodat het aanmerkelijk-belangvoorbehoud van artikel 13, vijfde lid, niet kan worden gemist.

In het kader van het onderhavige verdragsartikel zou nog de vraag kunnen opkomen of inkoop van aanmerkelijk-belangaandelen en liquidatie-uitkeringen ter zake van dergelijke aandelen onder artikel 10 of artikel 13 van het verdrag kwalificeren, nu zij in de aanmerkelijk-belangwetgeving met ingang van 1 januari 1997 worden gekwalificeerd als vervreemding (in artikel 20a, zesde lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964). Voor verdragstoepassing zullen dergelijke inkomsten ter zake van inkoop of liquidatie, evenals vóór 1 januari 1997 het geval was, als dividend worden aangemerkt. In dit kader merk ik op dat voor de toepassing van de Wet op de dividendbelasting 1965 inkoop van aandelen en liquidatie ook na 1 januari 1997 als een dividenuitkering worden aangemerkt. Het is onder de werking van belastingverdragen gebruikelijk dat de kwalificatie van de bronstaat in dezen wordt gevolgd; in de door Nederland overeengekomen belastingverdragen is het heffingsrecht tot nu steeds verdeeld vanuit de gedachte dat inkoop van aandelen en liquidatie als dividend moeten worden aangemerkt. Met de aanpassing in de nationale aanmerkelijk belangwetgeving is ook geenszins beoogd de heffingsbevoegdheid onder de belastingverdragen te wijzigen.

Voor een meer algemene beschouwing over de «buitenlandaspecten» van het nieuwe aanmerkelijk-belangregime zij verwezen naar de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel herziening regime ter zake van winst uit aanmerkelijk belang, consumptieve rente en vermogensbelasting (onder meer kamerstukken II 1996/97, 24 761, nr. 3, blz. 18–20 en nr. 7, blz. 19–27), alsmede naar de parlementaire behandeling van de herziening van de Belastingregeling voor het Koninkrijk (kamerstukken I 1996/97, 24 583 (R1564), nr. 26c, blz. 5–6).

Inkomsten uit zelfstandige arbeid (artikel 14)

De bepalingen van dit artikel zijn nagenoeg gelijklopend aan de overeenkomstige bepalingen van het Nederlands standaardverdrag en die van het OESO-modelverdrag van 1992, met dien verstande dat de werking ervan op verzoek van Rusland is beperkt tot natuurlijke personen. De verdeling van heffingsrechten met betrekking inkomsten uit zelfstandige arbeid die wordt uitgeoefend binnen het juridische kader van een lichaam volgt derhalve uit de bepalingen van artikel 7.

Een soortgelijke beperking is eerder opgenomen in de Nederlandse belastingverdragen met Australië (Trb. 1976, 41), Letland (Trb. 1994, 166), Maleisië (Trb. 1988, 27), Noorwegen (Trb. 1990, 30) en Singapore (Trb. 1971, 95).

Inkomsten uit dienstbetrekking (artikel 15)

Dit artikel wijkt op een tweetal punten af van bepalingen van het overeenkomstige artikel in het OESO-modelverdrag van 1992. Zo is in het derde lid een bepaling opgenomen die afkomstig is uit het SU-verdrag. Daarin is een bijzondere regeling neergelegd voor werknemers die inwoners zijn van het ene land en tewerkgesteld zijn op een bouwwerk of voor constructie- of installatiewerkzaamheden in het andere land. Deze werknemers zullen, zolang dat bouwwerk of die constructie- of installatiewerkzaamheden niet als een vaste inrichting worden aangemerkt, slechts in hun woonstaat belastbaar zijn.

Verder is in het vierde lid overeenkomstig het Nederlandse verdragsbeleid de bepaling opgenomen dat ook inkomsten uit een dienstbetrekking die wordt uitgeoefend aan boord van een schip of vliegtuig dat in

het internationaal verkeer wordt geëxploiteerd slechts in de woonstaat van de werknemer mogen worden belast.

Pensioenen, lijfrenten en sociale-zekerheidsuitkeringen (artikel 18 juncto Protocol, onderdeel XI)

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 eerste lid van het voorliggende Verdrag is voor particuliere pensioenen en lijfrenten een woonstaatheffing voorzien. Ten tijde van de onderhandelingen over het Verdrag voorzag het Russische stelsel evenwel nog slechts in overheids-pensioenen; particuliere pensioenen zijn in Rusland nog geen bekend verschijnsel. Alle pensioenen ontvangen door inwoners van Rusland zijn aldaar momenteel vrijgesteld van belastingheffing. In verband daarmee is er geen reden om af te zien van de Nederlandse nationale heffingsmogelijkheden ter zake en is op voorstel van Nederland in onderdeel XI van het Protocol een bepaling opgenomen waarin die heffingsmogelijkheden worden geconsolideerd ten aanzien van pensioenen die ter zake van een in Nederland uitgeoefende dienstbetrekking worden betaald aan inwoners van Rusland zolang Rusland die pensioenen niet in de belastingheffing betreft. De toepassing van het eerste lid wordt opgeschort tot het moment waarop Rusland aan Nederland de mededeling doet dat het de heffingsrechten die het aan het eerste lid kan ontlenen ook daadwerkelijk kan effectueren.

Sociale zekerheidsuitkeringen en afkoopsommen van pensioenen zijn ingevolge de bepalingen van het tweede en derde lid ter belastingheffing toegewezen aan de bronstaat.

Op verzoek van Rusland zijn de bepalingen met betrekking tot de overheidspensioenen overgeheveld van artikel 19 naar het vierde lid van artikel 18. Hieraan zijn overigens geen materiële aspecten verbonden.

Betalingen aan studenten, leerlingen, onderzoekers, docenten en hoogleraren (artikel 20)

Op verzoek van Rusland zijn de bepalingen met betrekking tot studenten, leerlingen, onderzoekers, docenten en hoogleraren in één artikel samengevoegd. Dit artikel bevat een algemene regeling voor personen die uitsluitend voor hun studie of opleiding, onderzoek of het geven van onderwijs in een staat verblijven.

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. Voor studenten geldt deze bepaling voor een periode van ten hoogste 5 jaar, voor de overige genoemde personen ten hoogste 2 jaar. Vergelijkbare regelingen komen voor in tal van Nederlandse belastingverdragen.

Overige inkomsten (artikel 21 juncto Protocol, onderdeel XII)

Dit zogenoemde saldo-artikel stemt geheel overeen met de overeenkomstige bepaling van het Nederlandse standaardverdrag. Voor inkomensbestanddelen die niet uitdrukkelijk in de voorgaande artikelen van het Verdrag ter belastingheffing aan een van beide staten zijn toegewezen, zoals bijvoorbeeld alimentatie-uitkeringen, geldt ingevolge deze bepaling een woonstaatheffing.

In onderdeel XII van het Protocol zijn op verzoek van Rusland van de werkingssfeer van dit artikel uitgezonderd belastingen geheven van prijzen van loterijen en casinospelen. Rusland wil hiermee voorkomen dat het op basis van de saldo-bepaling zou moeten afzien van belastingheffing over dergelijke prijzen.

Methoden ter vermijding van dubbele belasting (artikel 23 juncto Protocol, onderdeel XIII)

In overeenstemming met het standaardverdrag hanteert Nederland ter voorkoming van dubbele belasting met betrekking tot inkomsten die in Rusland mogen worden belast in beginsel de in het eerste en tweede lid neergelegde vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud. Voor een aantal met name aangeduide bestanddelen van het inkomen geldt echter de in het derde lid opgenomen verrekeningsmethode. In afwijking van het Nederlandse verdragsbeleid wordt de verrekeningsmethode in plaats van de vrijstellingsmethode door Nederland ook toegepast voor de voorkoming van dubbele belasting over vermogensbestanddelen.

De reden voor deze afwijking is gelegen in de omstandigheid dat ten tijde van de besprekingen over de totstandkoming van het Verdrag volstrekt onduidelijk was in hoeverre Rusland van de haar overeenkomstig artikel 22 toekomende heffingsrechten gebruik kan maken. Voor de nadere uitwerking van beide methodes is zoals gebruikelijk verwezen naar het Besluit voorkoming dubbele belasting 1989.

Rusland hanteert voor het voorkomen van internationale dubbele belasting de verrekeningsmethode. Blijkens de slotzin van het vierde lid zal het daarbij ook verrekening geven voor het door Nederland in voorkomend geval geheven staatswinsttaandeel.

Evenals de overeenkomstige bepaling in het Nederlands standaardverdrag, bewerkstelligt onderdeel XIII van het Protocol dat Nederland bij het geven van voorkoming van dubbele vermogensbelasting slechts, voorzover dit niet direct valt af te leiden uit de tekst van de voorkomingsbepaling, voorkoming behoeft te geven voor de belasting die is toe te rekenen aan de netto-waarde van de aan Rusland ter belastingheffing toegewezen vermogensbestanddelen. Dit houdt onder andere in dat Nederland rekening mag houden met bijvoorbeeld met Russisch onroerend goed verbonden hypothecaire en andere schulden.

Werkzaamheden buitengaats (artikel 24 juncto Protocol, onderdelen 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 van het continentale plateau, zoals omschreven in het tweede lid van dit artikel. Een dergelijke regeling is nog niet opgenomen in het Nederlandse standaardverdrag, maar is inmiddels wel onderdeel van het Nederlandse verdragsbeleid, en wordt, conform de Nederlandse nationale wetgeving op dat punt, beperkt tot werkzaamheden buitengaats. Rusland had evenwel aarzeling met de opneming van dit artikel in te stemmen, omdat het met een dergelijke regeling niet eerder is geconfronteerd. Tot nu toe is de exploratie en exploitatie van bodemrijdommen in Rusland uitsluitend voorbehouden aan staatsbedrijven. Uit dien hoofde bestaat bij Rusland noch de wens noch de behoefte om een dergelijke regeling direct toe te kunnen passen.

Omdat naar verwachting daaraan in de toekomst wel door buitenlandse ondernemingen deelgenomen zal worden en Rusland de verschillende buitenlandse partijen, die betrokken worden in de ontwikkeling van Russische olie- en gasvoorkomens, zoveel mogelijk hetzelfde wil behandelen worden ingevolge onderdeel XIV van het Protocol de bepalingen betreffende werkzaamheden buitengaats feitelijk eerst toegepast zodra de bevoegde autoriteiten van de staten zulks in onderling overleg zijn overeengekomen.

De regeling zoals die thans voorligt, komt in belangrijke mate overeen met de Nederlandse wetgeving ter zake 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 25)

De bepalingen van dit artikel stemmen nagenoeg overeen met die van het non-discriminatie-artikel van het OESO-modelverdrag van 1992.

Overeenkomstig Nederlands verdragsbeleid is aan Rusland voorgesteld in dit artikel een bepaling op te nemen met betrekking tot de aftrek van pensioenpremies voor werknemers die in concernverband worden uitgezonden. In dit verband is door Rusland te kennen gegeven dat buitenlanders die in Rusland verblijven in beginsel dezelfde aftrek voor pensioenpremies genieten als inwoners van Rusland. Anderzijds wenste Rusland geen bijzondere fiscale faciliteiten te creëren voor naar het buitenland uitgezonden Russische werknemers. Rusland hechtte er daarom sterk aan geen bepaling met betrekking tot de aftrek van pensioenpremies in het Verdrag op te nemen. Daar is door Nederland uiteindelijk in berust.

Het non-discriminatie-artikel in het Nederlandse standaardverdrag heeft gelding voor belastingen van elke soort of benaming. In het kader van een compromis is door Nederland voor het onderhavige Verdrag evenwel ingestemd met de Russische wens om de reikwijdte van deze bepaling te beperken tot de directe belastingen. In dit verband zij overigens opgemerkt dat in de sfeer van de indirecte belastingen, voorzover deze betrekking hebben op investeringen, een zekere bescherming wordt geboden door de bepalingen van de artikelen 3 juncto 1 van de op 5 oktober 1989 te Moskou totstandgekomen Overeenkomst tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Unie van Socialistische Sovjetrepublieken inzake de bevordering en wederzijdse bescherming van investeringen (Trb. 1989, 162).

Uitwisseling van inlichtingen (artikel 27)

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 Rusland, 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.

Het tweede lid uit de overeenkomstige bepaling van het Nederlandse standaardverdrag is opgenomen als artikel 29 hierna, omdat die bepalingen, waarin de grenzen van de verplichting tot het verlenen van administratieve bijstand worden aangegeven, eveneens betrekking hebben op de bepalingen betreffende de bijstand bij invordering (artikel 28 van het onderhavige Verdrag).

Regeling voor onderling overleg (artikel 26)

In het vijfde lid is de mogelijkheid gecreëerd om 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. Op verzoek van Rusland is evenwel de voorwaarde opgenomen dat slechts tot arbitrage kan worden 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. In de slotzin van het vijfde lid is vastgelegd dat de staten de arbitragecommissie de benodigde informatie kunnen verstrekken. De leden van de arbitragecommissie zijn gehouden deze informatie vertrouwelijk te behandelen op de wijze als is aangegeven in artikel 27.

Bijstand bij invordering (artikel 28)

Voor de bewoordingen van deze bepaling is in belangrijke mate aansluiting gezocht bij de bepalingen van het, onder auspiciën van de OESO en de Raad van Europa op 25 januari 1988 te Straatsburg tot stand gekomen Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken (Trb. 1991, 4; hierna het «bijstandsverdrag»). Het in 1990 door Nederland ondertekende bijstandsverdrag treedt in werking op 1 februari 1997 (kamerstukken II 1995/96, 24 452).

De in het tweede lid van het onderhavige Verdrag opgenomen bepaling die gijzeling uitsluit als invorderingsinstrument is evenwel niet ontleend aan genoemd bijstandsverdrag. In de eerste volzin van het derde lid is, overeenkomstig het bijstandsverdrag, de voorwaarde gesteld dat de belastingaanslag ter zake waarvan om bijstand bij invordering wordt verzocht niet door de belastingplichtige wordt betwist. In het geval de betrokken persoon geen binnenlandse belastingplichtige in de verzokende staat is, dient de aanslag zelfs onherroepelijk vast te staan, hetgeen betekent dat de belastingplichtige de aanslag niet langer kan betwisten.

In het vierde lid zijn de gronden vermeld op basis waarvan de aangezochte staat het verzoek om bijstand eventueel kan afwijzen.

Inwerkingtreding (artikel 30)

Het Verdrag treedt in werking op de dertigste 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 Rusland geen toepassing meer.

Beëindiging (artikel 31)

Het Verdrag wordt in beginsel voor onbepaalde tijd aangegaan.

Na verloop van een periode van 5 jaren na de datum van inwerking-treding 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