

## 25 642

### **Verdrag tussen de Regering van het Koninkrijk der Nederlanden en de Regering van de Republiek Belarus 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; 's-Gravenhage, 26 maart 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, 24 september 1997

Ter griffie van de Eerste en van de Tweede Kamer der Staten-Generaal ontvangen op 29 september 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 29 oktober 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 26 maart 1996 te 's-Gravenhage tot stand gekomen Verdrag tussen de Regering van het Koninkrijk der Nederlanden en de Regering van de Republiek Belarus 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, 119 en 1997, 255)<sup>1</sup>.

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

De goedkeuring wordt alleen voor Nederland gevraagd.

De Minister van Buitenlandse Zaken a.i.,  
H. F. Dijkstal

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

## **TOELICHTENDE NOTA**

### **1. Inleiding**

Het onderhavige Verdrag geeft regels die aanwijzen welke van de verdragsluitende staten, het Koninkrijk der Nederlanden voor wat betreft Nederland, dan wel de Republiek Belarus, 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 en de wederzijdse bijstand bij de invordering van belastingschulden. Het Verdrag dient in de relatie tot Belarus ter vervanging van de op 21 november 1986 te Moskou totstandgekomen Overeenkomst tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Unie van Socialistische Sovjetrepublicen 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 Verdrag past in het netwerk van vergelijkbare belastingverdragen die het Koninkrijk met vele landen ter wereld is aangegaan. Belarus heeft inmiddels algemene bilaterale belastingverdragen gesloten met een aantal andere landen, waaronder het Verenigd Koninkrijk, België, Zweden, Polen en de Russische Federatie. Overigens zijn deze verdragen nog niet alle in werking getreden.

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

Op verzoek van de autoriteiten van Belarus zijn de regeringen als verdragsluitende partijen aangeduid. Uiteraard zal het Verdrag tussen beide staten gelden.

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

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

Aan Nederlandse zijde werd de interesse in verdragsonderhandelingen met Belarus met name ingegeven door de wens om, tegen de achtergrond van een drastisch gewijzigde en zich nog steeds ontwikkelende fiscale wetgeving in Belarus, van toenemende economische betrekkingen en de daarmee gepaard gaande vergroting van het financiële verkeer tussen Nederland en Belarus, door middel van een belastingverdrag de benodigde fiscale structuur en zekerheid voor investeringen en de behandeling van de daaruit voortvloeiende opbrengsten te creëren. Daarnaast was van belang dat het Belarussische verdragsbeleid ruimte leek te bieden voor een aanzienlijke verlaging van het in het SU-verdrag opgenomen verdragspercentage voor deelnemingsdividenden.

In de onderhandelingen is daarom door Nederland in de eerste plaats aangekoerst op een matiging van de Belarussische bronbelasting op deelnemingsdividend. Daarnaast vormde ook een zo groot mogelijke matiging van de bronbelastingen op rente en royalty's voor Nederland een belangrijk punt in de onderhandelingen. Vanuit de groeiende behoefte aan zekerheid is er voorts naar gestreefd zoveel mogelijk Belarussische 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 te waarborgen. Dit was van belang omdat volgens de Belarussische

nationale wetgeving ten tijde van de onderhandelingen alleen rente betaald op kortlopende leningen aftrekbaar was, terwijl de belastingwetgeving van dat land nog volop aan wijzigingen onderhevig is. Met het oog hierop en mede gelet op de ontwikkeling in de fiscale wetgeving van andere landen van de voormalige Sovjet-Unie is er bovendien naar gestreefd de aftrekbaarheid van loonkosten zeker te stellen.

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 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 Nederlandse standaardverdrag, in grote lijnen overeen met het OESO-modelverdrag van 1977.

De besprekingen zijn aangekondigd in het persbericht van het Ministerie van Financiën van 16 juni 1994, nr. 94/66. Naar aanleiding van dit persbericht zijn enkele reacties van de zijde van het bedrijfsleven ontvangen. In deze reacties is onder meer aangedrongen op:

- opname van een bepaling dat de uitvoering van werken pas als een vaste inrichting kan worden beschouwd indien deze werken langer duren dan 12 maanden;
- opname van een bepaling betreffende de winsttoerekening ingeval van bedrijfsklare projecten;
- opname van een bepaling met betrekking tot de aftrekbaarheid van rentelasten 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 overeenkomsten tot verdeling van algemene (concern)kosten en dienstverleningsovereenkomsten bij gelieerde ondernemingen, en de opname van een bepaling dat betalingen op grond van een algemeen dienstverleningscontract niet zijn aan te merken als royalty's;
- matiging van de tarieven voor belastingheffing in de bronstaat op dividend, interest en royalty's;
- opname van een bepaling dat vervreemdingswinsten op aandelen behaald door rechtspersonen slechts belastbaar zijn in de woonstaat van de vervreemder;
- opname van een zogenoemde «saldo-bepaling» overeenkomstig het Nederlandse standaardverdrag.

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. 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 regeling dat de plaats van uitvoering van een bouwwerk of van constructief of installatiewerkzaamheden slechts een vaste inrichting vormt als deze langer dan 12 maanden duren (artikel 5);
- de regeling betreffende de winsttoedeling in geval van bedrijfsklare

projecten (artikel VI van het Protocol);

- de expliciete vastlegging dat vergoedingen voor technische diensten of voor diensten van raadgevende of toezichthoudende aard worden aangemerkt als vergoedingen waarop de bepalingen van de artikelen 7 en 14 van toepassing zijn (artikel VII van het Protocol). Een dergelijke regeling is nog niet opgenomen in het Nederlandse standaardverdrag, maar maakt inmiddels wel deel uit van het Nederlandse verdragsbeleid;
- een regeling met betrekking tot de aftrekbaarheid van rente en loonkosten (artikel VIII van het Protocol);
- een exclusieve belastingheffing over inkomsten uit internationale lucht- en scheepvaart in de staat waar de feitelijke leiding van de vervoersonderneming is gevestigd (artikel 8);
- de bepaling inzake overeenkomsten tot verdeling van concernkosten en corresponderende winstcorrecties (artikel 9);
- een matiging van bronheffingspercentages voor dividend, interest en royalty's (artikel 10, tweede en derde lid, artikel 11, tweede en derde lid, en artikel 12, tweede lid);
- de heffing over de winst behaald met de vervreemding van aandelen behorende tot een zogenoemd aanmerkelijk belang (artikel 13, vijfde lid);
- de bronstaatheffing over sociale zekerheidsuitkeringen, alsmede over afkoopsommen van pensioenen en lijfrenten (artikel 18, tweede en derde lid);
- de saldo-bepaling overeenkomstig het Nederlandse standaardverdrag (artikel 21);
- een regeling betreffende de werkzaamheden buitengaats (artikel 24), - een regeling voor de aftrekbaarheid van pensioenpremies betaald door uitgezonden werknemers (artikel 25, vijfde lid); en
- een regeling voor het verlenen van wederzijdse bijstand bij de invordering van belastingschulden (artikel 28).

De budgettaire gevolgen van het Verdrag kunnen neutraal tot licht 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 Belarus, nog geen concrete indicatie te geven. Voor het Nederlandse bedrijfsleven zal het Verdrag bij toenemende activiteiten en investeringen in Belarus voordelig zijn. Hieronder zullen in paragraaf 4 de overeengekomen resultaten op hoofdlijnen worden uiteengezet. Daarbij zullen per artikel de belangrijkste afwijkingen van het Nederlandse standaardverdrag worden aangegeven.

### **3. Koninkrijkspositie**

Het Verdrag wordt, wat het Koninkrijk betreft, uitsluitend aangegaan voor Nederland. Bij de besprekingen is door Nederland uiteraard bepleit een bepaling op te nemen die de mogelijkheid biedt dit Verdrag ook uit te breiden tot de relatie tussen Belarus en de Nederlandse Antillen en/of Aruba. Belarus was daartoe om redenen van interne politieke aard niet genegen. Tegelijkertijd heeft Belarus echter verklaard dat het bereid zou zijn een verzoek tot het starten van zodanige onderhandelingen van de zijde van Nederlandse Antillen en/of Aruba in overweging te nemen.

### **4. Artikelsgewijze toelichting**

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

Het Belarussische belastingstelsel dateert van eind 1991. Rechtspersonen die een onderneming drijven zijn onderworpen aan een winstbelasting die twee tarieven kent. Kleine en middelgrote ondernemingen met minder dan 200 werknemers (voor bouwbedrijven minder dan 50 werknemers) en een gematigde winst beneden een bepaald bedrag (op

het moment van onderhandelen medio 1995 maximaal 1 miljoen roebel) zijn onderworpen aan een tarief van 15%. Voor andere ondernemingen geldt in beginsel een winstbelasting-tarief van 30%. Dit tarief geldt ook voor industriële ondernemingen waarvan het (aandelen)kapitaal voor ten minste 30% in handen is van buitenlandse investeerders. Mits een onderneming waarvan het (aandelen)kapitaal voor ten minste 30% in handen is van buitenlandse investeerders werkzaam is in een sector die voor de ontwikkeling van de nationale economie van Belarus van groot belang is, kan dit soort ondernemingen voor de duur van 3 jaar worden vrijgesteld van winstbelasting. Daarna kan in een enkel geval nog gedurende 3 jaar een tariefreductie van 50% worden genoten. Voor banken en verzekeringsmaatschappijen geldt evenwel een belastingtarief van 44%. Natuurlijke personen worden in Belarus in de inkomstenbelasting betrokken tegen een progressief tarief dat oploopt van 9 tot 40%. Daarnaast wordt over de totale loonsom van werknemers een loonsombelasting geheven die voor de individuele werknemer in beginsel een eindheffing is. Overigens heft Belarus ten laste van werkgevers de zogeheten «Tsjernobyl-belasting», welke ten hoogste 18% van de totale loonsom bedraagt. Deze belasting is aftrekbaar bij de bepaling van de belastbare winst van de werkgever. De opbrengst van deze belasting is, zoals de benaming al aanduidt, bestemd voor het ongedaan maken van de gevolgen van de ramp met de kerncentrale in de gelijknamige plaats. Deze belasting is op uitdrukkelijke wens van Nederland onder de werkingssfeer van het Verdrag gebracht teneinde voor Nederlandse ondernemingen die in Belarus opereren de zekerheid te verschaffen dat zij met deze heffing slechts zullen worden geconfronteerd in die gevallen waarin Belarus uit hoofde van de bepalingen van dit Verdrag een heffingsrecht over de winst van die ondernemingen toekomt. Dat zal bijvoorbeeld het geval zijn indien die ondernemingen hun activiteiten in Belarus uitoefenen met behulp van een aldaar gelegen vaste inrichting als bedoeld in artikel 5 van het Verdrag.

Als belastingen naar het vermogen worden in Belarus een belasting op onroerende zaken en een land-belasting geheven. De land-belasting wordt geheven over kadastraal geregistreerde onroerende bezittingen. Ten titel van belasting op onroerende zaken wordt een meer algemene vermogensbelasting geheven naar een tarief van 1% voor rechtspersonen en een tarief van 0,1% voor natuurlijke personen. Op grond van de nationale wetgeving van Belarus worden als onroerende zaken beschouwd alle zaken die zich op het grondgebied van Belarus bevinden, die in economische zin afgeschreven kunnen worden en die een bepaalde minimale waarde hebben (ten tijde van de onderhandelingen zou dat ten minste 600 000 roebel per vermogensbestanddeel dienen te zijn). Banksaldi en effecten worden voor deze belastingheffing niet tot het belastbare vermogen gerekend. Aldus worden in de heffing van deze belasting ook zaken betrokken die naar Nederlands recht roerend zijn.

In verband daarmee is het begrip onroerende zaak, dat ingevolge artikel 6 van het Verdrag de betekenis heeft die daaraan in de staat waarin de zaak is gelegen, wordt gegeven, in belangrijke mate beperkt door daarvan nijverheids- en handelsuitrusting, daaronder begrepen alle wegvoertuigen, en wetenschappelijke uitrusting uit te zonderen (artikel V van het Protocol juncto artikel 12 van het Verdrag). Voor inwoners van Nederland zal deze heffing zich daardoor in de praktijk, voorzover het althans roerende zaken (naar Nederlands recht) betreft, beperken tot de zich in Belarus bevindende roerende zaken die behoren tot het bedrijfsvermogen van een aldaar aanwezige vaste inrichting of vast middelpunt.

### *Algemene begripsbepalingen (artikel 3)*

Vanwege de relatieve onbekendheid met het begrip «feitelijke leiding» in Belarus, is op verzoek van dat land ten behoeve van de omschrijving

van het begrip «internationaal verkeer» (eerste lid, onderdeel g) en voor de verdeling van heffingsrechten met betrekking tot de inkomsten uit internationale lucht- en scheepvaart (artikel 8) in het Protocol (artikel II) een niet limitatieve opsomming gegeven van criteria aan de hand waarvan onder meer de plaats van de feitelijke leiding van een onderneming, die het schip, de boot of het luchtvaartuig exploiteert, vastgesteld kan worden.

#### *Inwoner (artikel 4)*

Op verzoek van Belarus is aan de criteria op grond waarvan een persoon kan worden beschouwd als inwoner van een staat de plaats van oprichting toegevoegd. De mogelijkheid van een dubbele woonplaats die hierdoor voor rechtspersonen kan ontstaan, wordt opgelost door de conflictregel van artikel 4, derde lid. De gebruikelijke bepaling in de voor Nederland geldende belastingverdragen dat bij een dubbele woonplaats van lichamen de plaats van de feitelijke leiding beslissend is, stuit bij Belarus op bezwaren. Belarus wil in een dergelijk geval het oprichtingscriterium laten prevaleren. Bij wijze van compromis is overeengekomen, dat in gevallen dat zich een dubbele woonplaats van lichamen voordoet, de bevoegde autoriteiten met elkaar in overleg zullen treden om dubbele belastingheffing te voorkomen. Daarbij wordt een aantal elementen, zoals de plaats van werkelijke leiding, de plaats van oprichting en andere relevante factoren, uitdrukkelijk als uitgangspunt voor dat overleg genoemd. Wordt geen overeenstemming bereikt, dan kan zo'n lichaam geen aanspraak maken op de voordelen van het verdrag, met uitzondering van artikel 23 (voorkoming van dubbele belasting), artikel 25 (non-discriminatie) en artikel 26 (onderling overleg). Een gelijksoortige bepaling komt voor in de belastingverdragen met Canada (Trb. 1986, 65), Letland (Trb. 1994, 83) en de Verenigde Staten van Amerika (Trb. 1993, 77 en 184).

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

#### *Vaste inrichting (artikel 5)*

Ingeval van de uitvoering van een bouwwerk 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 artikel 5 van het Nederlandse standaardverdrag zijn opgesomd, is in het Verdrag geen van de bijzondere bepalingen uit het SU-verdrag overgenomen die ertoe zouden leiden dat onder bepaalde omstandigheden het aanhouden van een vaste bedrijfsinrichting niet als een vaste inrichting in de zin van het Verdrag zou worden beschouwd. Zo is niet langer uitdrukkelijk in het Verdrag vastgelegd dat een onderneming niet geacht wordt haar werkzaamheden met behulp van een vaste inrichting in het andere land uit te oefenen indien aldaar een vaste bedrijfsinrichting wordt aangehouden 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 de onderneming die de hiervoor bedoelde werkzaamheden in of vanuit de aangehouden vaste bedrijfsinrichting verricht. Het daarbij gebruik maken van (tussen)personen die zich met deze werkzaamheden ten behoeve van de totstandkoming van contracten bezighouden, 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 vergemakkelijken van de totstandkoming van contracten. Voor een nadere uiteenzetting van de werkingsfeer 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 Belarus nog steeds behoefte te bestaan aan de diensten van deze (tussen)personen. Belarus was echter niet bereid de bepaling uit het SU-verdrag in het Verdrag over te nemen. Voorzover de werkzaamheden van de (tussen)persoon beperkt zijn tot de vergemakkelijking van het afsluiten van overeenkomsten en het karakter van hulpactiviteit hebben of van voorbereidende aard zijn, zal het aanhouden van een vaste bedrijfsinrichting in verband met die werkzaamheden overigens ook op basis van de bepalingen van het voorliggende Verdrag (artikel 5, vierde lid, onderdelen e en f) niet tot de aanwezigheid van een vaste inrichting hoeven te leiden.

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

#### *Inkomsten uit onroerende zaken (artikel 6, juncto Protocol, artikelen IV en V)*

Zoals bij de behandeling van artikel 2 hiervoor reeds is opgemerkt, dienen volgens de nationale wetgeving van Belarus alle, zowel lichamelijke als onlichamelijke, zaken die zich op het grondgebied van dat land bevinden en in beginsel afgeschreven kunnen worden, te worden beschouwd als onroerende zaken. Vanuit dit wettelijke concept was opnemng van de internationaal gebruikelijke – en in nagenoeg alle Nederlandse belastingverdragen voorkomende – omschrijving van het begrip «onroerende zaken» voor Belarus niet bespreekbaar. Belarus wenste de verwijzing naar de wetgeving van de staat waarin deze zijn gelegen, voor de inhoud van het begrip «onroerende zaken» (artikel 6, tweede lid) te handhaven. Bijgevolg zouden alle inkomsten zowel uit roerende als uit onroerende zaken door Belarus kunnen worden aangemerkt als inkomsten uit onroerende zaken, en zou dat land daarmee eenzijdig een niet onaanzienlijke uitbreiding van heffingsrechten toebedeeld krijgen. Bovendien wilde Belarus de opsomming van hetgeen in elk geval als onroerende zaken zal worden beschouwd, en derhalve als referentiekader zou kunnen fungeren, schrappen. Dat was voor Nederland niet aanvaardbaar. Teneinde genoemde gevolgen te vermijden en te trachten de in dit opzicht totaal verschillende wettelijke systemen van Nederland en Belarus voor de toepassing van het voorliggende Verdrag enigszins te doen sporen, is er voor gekozen met betrekking tot de betekenis van het begrip «onroerende zaken» weliswaar – zoals te doen gebruikelijk – te verwijzen naar de wetgeving van de staat waar de onroerende zaak is gelegen, maar van dat begrip tegelijkertijd uitdrukkelijk een aantal zaken uit te zonderen. Dat is in de tekst van artikel 6, tweede lid, geschied met schepen, boten en luchtvaartuigen. Eenzelfde resultaat is bereikt ten aanzien van nijverheids- en handelsuitrusting, daaronder

begrepen alle wegvoertuigen, en wetenschappelijke uitrusting via de in artikel V van het Protocol opgenomen bepaling. Daardoor is in materieel opzicht bereikt dat artikel 6 van het voorliggende Verdrag in combinatie met artikel V van het Protocol in de praktijk vrijwel alleen die inkomsten exclusief ter belastingheffing aan de bronstaat toewijst die ook naar Nederlandse maatstaven als inkomsten uit onroerende zaken zijn te beschouwen.

In artikel IV van het Protocol bij het Verdrag is voorts 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 belangen bij, of voordelen uit vermogensbestanddelen die voortvloeien uit exploratie of exploitatie, bij wijze van fictie worden aangemerkt als het bezit van onroerende zaken die gelegen zijn in de staat waartoe de zeebodem en ondergrond behoren waarop deze rechten betrekking hebben en tevens als behorend tot het vermogen van een vaste inrichting die in die staat is gevestigd. Hiermee wordt zeker gesteld dat inkomsten die uit dergelijke rechten worden getrokken en winst die wordt behaald met de vervreemding van dergelijke rechten, aan de bronstaat ter belastingheffing toekomt en dat de heffing over die rechten, gelet op artikel 26, derde lid, op een niet discriminerende wijze zal plaatsvinden.

Deze bepaling is eerder reeds opgenomen in een aantal andere Nederlandse belastingverdragen zoals dat met Zweden (Trb. 1991, 108) en de Verenigde Staten van Amerika (Trb. 1993, 77 en 158).

#### *Winst uit onderneming (artikel 7, juncto Protocol, artikelen VI, VII en VIII)*

Artikel 7 van het Verdrag stemt nagenoeg geheel overeen met de tekst van het Nederlandse standaardverdrag.

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. Deze wens lijkt te worden ingegeven door de vrees dat de belastingwetgeving van Belarus zich in dezelfde richting zal ontwikkelen als die van andere landen die deel uitmaakten van de voormalige Sovjet-Unie, zoals de Russische Federatie en Oekraïne waar interest en loonkosten niet of slechts in beperkte mate aftrekbaar zijn. Momenteel zijn loonkosten in Belarus evenwel normaal aftrekbaar bij de bepaling van de belastbare winst evenals rente die betaald wordt ter zake van kortlopende leningen. Daarentegen is op grond van de huidige wetgeving van Belarus interest op langlopende leningen niet aftrekbaar. Belarus was evenwel bereid aan de Nederlandse wens tegemoet te komen. Op grond van de in artikel VIII van het Protocol opgenomen regeling zijn lonen en salarissen die worden betaald door een onderneming, die wordt gedreven door een lichaam, aftrekbaar bij de berekening van de winst van die onderneming mits de lonen en salarissen geen betrekking hebben op winsten die van belasting zijn vrijgesteld. Hetzelfde geldt voor lonen en salarissen die worden betaald door een vaste inrichting of vast middelpunt.

Deze bepalingen gelden eveneens voor rentebetalingen met dien verstande dat de aftrekbaarheid van rente slechts gegarandeerd is indien sprake is van rentebetalingen door een dochtermaatschappij in de ene staat aan een moedermaatschappij in de andere staat die rechtstreeks 100% van het kapitaal van die dochtermaatschappij houdt.

#### *Scheep- en luchtvaart (artikel 8)*

Zoals reeds bij de definitie van het begrip «internationaal verkeer» is opgemerkt, is het begrip «feitelijke leiding» in Belarus relatief onbekend.



Desondanks was Belarus bereid ermee in te stemmen voor de verdeling van heffingsrechten met betrekking tot de inkomsten uit internationale lucht- en scheepvaartwinst aan te sluiten bij de plaats van de feitelijke leiding van de onderneming, mits tevens een bepaling in het Verdrag zou worden opgenomen (artikel II van het Protocol) waarin een aantal criteria zou worden vermeld aan de hand waarvan de plaats van de feitelijke leiding van een onderneming zou kunnen worden vastgesteld.

Het regime voor scheep- en luchtvaartwinst geldt, in overeenstemming met het Nederlandse standaardverdrag, ook voor voordelen die worden verkregen uit de verhuur van schepen en luchtvaartuigen op basis van verhuur zonder bemanning, mits die voordelen voortvloeien uit de voordelen behaald met de exploitatie van schepen en luchtvaartuigen in internationaal verkeer (tweede lid).

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

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

#### *Dividenden (artikel 10, juncto Protocol, artikel IX)*

In het SU-verdrag is voor dividenden een uniform tarief voor de belastingheffing door de bronstaat overeengekomen van 15%. Ten tijde van de besprekingen over dat verdrag in de eerste helft van de jaren tachtig werd in de toenmalige Sovjet-Unie de facto echter geen bronbelasting van dividend geheven. Terzake zij gewezen op het daaromtrent gestelde in de toelichtende nota bij het SU-verdrag (Kamerstukken II 1986/87, 19 957, nr. 1, blz. 5). Die situatie is ingrijpend gewijzigd.

Van dividend wordt ingevolge de Belarussische nationale wetgeving momenteel een bronbelasting van 15% geheven. Dat percentage geldt zowel voor deelnemingsdividend als voor beleggingsdividend. In een situatie waarin de verdere ontwikkeling en uitbouw van betrekkingen tussen Nederlandse en Belarussische ondernemingen gewenst wordt geacht, wordt deze bronbelasting als een belemmerende factor gevoeld. De rechtsvormen waarin samenwerkingsverbanden met buitenlandse ondernemingen voor investeringen in Belarus kunnen plaatsvinden zijn de zogenoemde «Limited Liability Company» en de zogenoemde «Joint Stock Company». Beide vennootschappen bezitten rechtspersoonlijkheid naar het recht van Belarus en werden aldaar ingevolge de bestaande wetgeving ten tijde van de onderhandelingen over het voorliggende verdrag zelfstandig in de belastingheffing betrokken. Winstovermakingen van deze rechtspersonen worden door Belarus behandeld als dividendbetalingen. Op basis van de gegevens die thans over deze rechtsvormen beschikbaar zijn kan worden geconcludeerd dat deze voldoen aan de vereisten voor toepassing van de deelnemingsvrijstelling in Nederland omdat naar Nederlands oordeel beide samenwerkingsvormen kunnen worden beschouwd als rechtspersoonlijkheid bezittende lichamen met een in aandelen verdeeld kapitaal, waarbij het aandeel in de winst niet rechtstreeks toekomt aan de aandeelhouders van deze lichamen. In deze kwalificatie ligt impliciet besloten dat er sprake is van een afgescheiden vermogen en dat de resultaten van de onderneming, die door een dergelijk lichaam wordt gedreven, voor rekening en risico zijn van dat lichaam. Mits ook aan de overige vereisten is voldaan, kwalificeert de

participatie in een dergelijk lichaam als een deelneming in de zin van artikel 13, eerste lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

Naast de genoemde rechtsvormen kent Belarus verscheidene andere rechtsvormen, waarvan thans niet in zijn algemeenheid kan worden gezegd of ze voldoen aan de vereisten voor toepassing van de deelnemingsvrijstelling in Nederland. Toepassing zal per individueel geval beoordeeld moeten worden.

Bij deze beoordeling of met betrekking tot participaties in andere dan de hiervoor bedoelde rechtsvormen sprake is van een deelneming in de zin van artikel 13 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 vindt een weging plaats van specifieke factoren. Voor een opsomming van een aantal van die factoren zij verwezen naar de Toelichtende nota bij het belastingverdrag met Oekraïne (Trb. 1995, 285).

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

Van Nederlandse zijde is daartegenover een bronheffing van 0% voor deelnemingsdividend en 15% voor overige dividenden bepleit. Uiteindelijk bleek Belarus 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 uiteindelijk bronheffingsstarieven van 0%, 5%, en 15% overeengekomen.

Het bronheffingsstarief van 0% geldt in twee verschillende situaties.

Het is in de eerste plaats van toepassing als sprake is van een directe deelneming van minimaal 50% van het lichaam dat de dividenden geniet in het kapitaal van de uitdelende vennootschap, mits daarmee een investering van minimaal 250 000 Ecu in de uitdelende vennootschap gepaard gaat (derde lid, onderdeel i). In de tweede plaats is het van toepassing indien sprake is van een directe deelneming van ten minste 25% van het lichaam dat de dividenden geniet in het kapitaal van de uitdelende vennootschap en die investering in het uitdelende lichaam, direct of indirect, is gegarandeerd of verzekerd door de regering van de staat van vestiging van het deelnemende lichaam (derde lid, onderdeel ii).

Het tarief van 5% is algemeen van toepassing op dividend dat betaald wordt aan lichamen die voor ten minste 25% deelnemen in het kapitaal van het uitdelende lichaam zonder dat die investering op enigerlei wijze is gegarandeerd of verzekerd (tweede lid, onderdeel a). Het tarief van 15% geldt voor alle overige dividendbetalingen (tweede lid, onderdeel b).

De omschrijving van het begrip «dividend» (zesde lid) vertoont een enigszins afwijkend beeld in vergelijking met het Nederlandse standaardverdrag. De reden hiervoor is dat Belarus niet bekend is met de begrippen «winst aandelen», «winstbewijzen», «mijnaandelen» en «oprichtersaandelen» en die aandelensoorten bij voorkeur niet uitdrukkelijk in de dividenddefinitie wilde vermelden. Teneinde aan deze wens van Belarus te kunnen voldoen is gekozen voor een meer algemene omschrijving van het begrip dividend, die evenwel zo ruim is geformuleerd dat daarmee tevens recht wordt gedaan aan de Nederlandse wens dat daaronder niet alleen ook de opbrengsten van de hiervoor genoemde bijzondere aandelen vallen maar tevens de inkomsten uit winstdelende obligaties.

#### *Interest (artikel 11, juncto Protocol, artikel IX)*

De nationale wetgeving van Belarus voorziet in een bronbelasting op interest van 10%. Het voorstel van Nederland om het recht tot belasting-

heffing op interest, evenals in het SU-verdrag, over de hele lijn exclusief toe te wijzen aan het woonland van de genietter van de interest, was voor Belarus niet bespreekbaar. Dat land bleek er aan te hechten in het Verdrag een algemeen bronheffingsstarief van 5% op te nemen (tweede lid). Hiermee is Nederland uiteindelijk akkoord gegaan, mede omdat Belarus nader bereid bleek voor een aantal belangrijke categorieën interest daarop toch uitzonderingen te accepteren en ter zake een vrijstelling van belastingheffing in de bronstaat in het Verdrag vast te leggen. Deze uitsluitende woonstaatheffing is overeengekomen voor:

- interest die verschuldigd is door de overheid of de centrale bank (derde lid, onderdeel a);
- interest die wordt betaald op een lening die is goedgekeurd door de overheid van de woonstaat van de schuldenaar van de interest (derde lid, onderdeel b);
- interest die wordt betaald op leningen verstrekt, gegarandeerd of verzekerd door de overheid, de centrale bank of een financiële instelling die beheerst wordt door de overheid (derde lid, onderdeel c);
- interest die wordt betaald op leningen verstrekt door een financiële instelling, zoals banken en dergelijke, ter bevordering van de ontwikkeling (in brede zin) in een van de staten (derde lid, onderdeel d); en voor
- interest die wordt betaald ter zake van een lening of leverancierskrediet bij de aanschaf van industriële, commerciële, handels-, medische of wetenschappelijke uitrusting (eveneens derde lid, onderdeel d).

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

Voor royalty's hanteert Belarus nationaal een bronheffingspercentage van 15%. Het Nederlandse voorstel om de uitsluitende woonstaatheffing uit het SU-verdrag te consolideren in het voorliggende Verdrag was voor Belarus niet bespreekbaar. Het bleek er sterk aan te hechten om ook onder het Verdrag althans enige bronbelasting op royalty's te kunnen heffen. Hiermee is Nederland uiteindelijk akkoord gegaan, mede omdat Belarus bereid bleek een zodanige differentiatie in het toe te passen bronheffingsstarief aan te brengen dat voor de belangrijkste soorten royalty's de bronstaatheffing in belangrijke mate werd beperkt. Zo is de bronstaatheffing beperkt tot 10% voor zogenoemde culturele en filmroyalty's (tweede lid, onderdeel a), terwijl voor de huuropbrengst van uitrusting een tarief van ten hoogste 5% (tweede lid, onderdeel b) en voor betalingen ter zake van van industriële royalty's, de voor Nederland belangrijkste categorie van royalty's zoals voor «know how» en handelsmerken, een tarief van maximaal 3% van het bruto bedrag van de betaling is overeengekomen (tweede lid, onderdeel c).

In verband met de omstandigheid dat Belarus alle zaken, die in economische zin afgeschreven kunnen worden en ten minste een bepaalde waarde hebben, beschouwt als onroerende zaken, is, zoals reeds is weergegeven bij de behandeling van artikel 6, de uiteindelijke oplossing voor de afbakening van de zaken die voor de toepassing van het Verdrag als onroerend kunnen worden beschouwd gezocht in de uitsluiting van de zaken die in artikel 12 als uitrusting worden aangemerkt (zie artikel V van het Protocol). Omdat transportmiddelen door Belarus in beginsel niet als uitrusting wordt beschouwd, dienden die voor de toepassing van het Verdrag uitdrukkelijk als zodanig te worden aangemerkt (tweede lid, onderdeel b), teneinde ook de betalingen voor de huur van deze zaken uit te zonderen van de behandeling als inkomsten uit onroerende zaken in Belarus. Mede in het licht van de overige bepalingen van het voorliggende Verdrag werd dit resultaat – waarbij moest worden ingestemd met een beperkte bronstaatheffing over de huurbetalingen voor uitrusting teneinde een onbeperkte bronstaatheffing over die inkomsten via artikel 6 van het Verdrag, zoals onder de werking van andere verdragen van Belarus het geval lijkt te zijn, te vermijden – uiteindelijk acceptabel geacht

voor Nederland. Indien gevolg zou zijn gegeven aan het streven van Nederland om de betalingen voor de verhuur van uitrusting buiten het royalty-begrip te plaatsen, zoals is gebeurd in het verdrag van Belarus met het Verenigd Koninkrijk, dan zou het resultaat daarvan zijn geweest dat dergelijke betalingen vanuit Belarus aan een inwoner van Nederland in dat land onbeperkt aan een belastingheffing volgens de nationale tarieven van Belarus zouden kunnen worden onderworpen.

#### *Vermogenswinsten (artikel 13)*

Omdat het begrip «roerende goederen» in Belarus onbekend is, en in verband met de bijzondere conceptie van het begrip «onroerende zaken» in Belarus (voor een nadere uiteenzetting van deze problematiek zij verwezen naar de behandeling van de artikelen 6 en 12), is in het tweede lid de uitdrukking «roerende goederen» vervangen door «goederen – met uitzondering van onroerende zaken –». Het resultaat van deze redactionele aanpassing is – in overeenstemming met de bepalingen van het Nederlands standaardverdrag dat winsten behaald met de vervreemding van roerende goederen die behoren tot het bedrijfsvermogen van een vaste inrichting of tot het beroepsvermogen van een vast middelpunt in de andere staat ter belastingheffing toekomen aan die andere staat.

Door Belarus 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.

#### *Zelfstandige arbeid (artikel 14)*

Op verzoek van Belarus is in het derde lid ter verduidelijking een omschrijving opgenomen van het begrip «vast middelpunt». Met deze toevoeging is geen materiële wijziging van het regime voor inkomsten uit zelfstandige arbeid beoogd.

#### *Pensioenen, lijfrenten en sociale-zekerheidsuitkeringen (artikel 18, juncto Protocol, artikel 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 voorliggende Verdrag is voor particuliere pensioenen en lijfrenten (eerste lid) eveneens een woonstaatheffing voorzien, hetgeen overigens in overeenstemming is met het Nederlandse standaardverdrag. Ten tijde van de onderhandelingen over het Verdrag werden particuliere pensioenen en lijfrenten in Belarus echter niet in de belastingheffing betrokken omdat Belarus die niet kent. 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 XI) waarin is vastgelegd dat Nederland zijn nationale wetgeving ten aanzien van de in artikel 18, eerste lid, bedoelde uitkeringen mag blijven toepassen, totdat de bevoegde autoriteit van Belarus de bevoegde autoriteit van Nederland heeft bericht dat Belarus, ingevolge zijn nationale wetgeving, de bedoelde uitkeringen kan belasten.

De door Nederland verlangde bronstaatheffing met betrekking tot sociale zekerheidsuitkeringen (derde lid) en afkoopsommen van pensioenen en lijfrenten (tweede lid) bleek volledig te sporen met de inzichten van Belarus ter zake.

### *Vermogen (artikel 22)*

Omdat het begrip «roerende goederen» in Belarus onbekend is, is in het tweede lid op verzoek van Belarus de uitdrukking «roerende goederen» vervangen door «goederen – met uitzondering van onroerende zaken – ». Zoals reeds bij artikel 13 is uiteengezet wordt hierdoor geen materiële wijziging gebracht in de bepalingen van het tweede lid.

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

### *Vermijding van dubbele belasting (artikel 23, juncto Protocol, artikel XII)*

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

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 niet geheel duidelijk was in hoeverre Belarus van de haar overeenkomstig artikel 22 toekomende heffingsrechten gebruik kan maken.

Belarus hanteert voor het voorkomen van internationale dubbele belasting de verrekeningsmethode (vierde lid).

Evenals de overeenkomstige bepaling in het Nederlands standaardverdrag, bewerkstelligt artikel XII 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 (artikel 23, derde lid), voorkoming behoeft te geven voor de belasting die is toe te rekenen aan de netto-waarde van de aan Belarus ter belastingheffing toegewezen vermogensbestanddelen. Dit houdt onder andere in dat Nederland rekening mag houden met bijvoorbeeld aan Belarussische onroerende zaken verbonden hypothecaire en andere schulden.

### *Werkzaamheden buitengaats (artikel 24, juncto Protocol, artikelen IV en VIII)*

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, en wordt, conform de Nederlandse nationale wetgeving op dat punt, beperkt tot werkzaamheden buitengaats.

De regeling komt in belangrijke mate overeen met de Nederlandse wetgeving terzake en de desbetreffende bepalingen in de Nederlandse belastingverdragen met onder meer Canada (Trb. 1986, 65), Noorwegen (Trb. 1990, 30), het Verenigd Koninkrijk (Trb. 1983, 128) en Zweden (Trb. 1991, 108). Voor een nadere uiteenzetting van de desbetreffende regelingen wordt verwezen naar de toelichtende nota's bij die verdragen (Canada, kamerstukken II 1985/86, 19 614, nr. 1; Noorwegen, kamerstukken

I/II 1990/91, 21 864, nrs. 48 en 1; het Verenigd Koninkrijk, kamerstukken I/II 1989/90, 21 597, nrs. 227, 1 en 2; Zweden, kamerstukken I/II 1991/92, 22 643, nrs. 291 en 1).

#### *Non-discriminatie (artikel 25)*

Overeenkomstig Nederlands verdragsbeleid is in het vijfde lid een bepaling opgenomen met betrekking tot de aftrek van pensioenpremies voor werknemers die in concernverband worden uitgezonden. Een vergelijkbare bepaling is inmiddels onder meer opgenomen in de Nederlandse belastingverdragen met Canada (Trb. 1986, 65), Letland (Trb. 1994, 83), Mexico (Trb. 1993, 160), Venezuela (Trb. 1991, 107), Vietnam (Trb. 1995, 61), de Verenigde Staten van Amerika (Trb. 1993, 77 en 158) en Zweden (Trb. 1991, 108).

#### *Regeling voor onderling overleg (artikel 26)*

In de inleiding is reeds aangegeven dat door Nederland de opname van een bepaling is voorgesteld die voorziet in de mogelijkheid geschillen over de toepassing of interpretatie van het Verdrag die in onderling overleg tussen de bevoegde autoriteiten niet kunnen worden opgelost te beslechten via een arbitrageprocedure. Vanwege de onbekendheid van Belarus met een dergelijke bepaling in belastingverdragen en omdat daarover in dat land nog geen politieke consensus bestaat, werd het Nederlandse voorstel evenwel afgewezen.

#### *Uitwisseling van inlichtingen (artikel 27)*

Het eerste lid van dit artikel stemt overeen met de bepaling die terzake is opgenomen in het Nederlandse standaardverdrag en in het internationaal gehanteerde OESO-modelverdrag 1992. Ofschoon deze bepaling op zich al een bescherming biedt op het terrein van het gebruik van de uitgewisselde gegevens, is met het oog op de gegevensbescherming enig inzicht in de nationale regelgeving van de toekomstige verdragspartner op dit terrein, zeker in de relatie met landen, zoals Belarus, 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).

### *Bijstand bij invordering (artikel 28)*

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

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

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

### *Diplomatieke en consulaire ambtenaren (artikel 30)*

Omdat Belarus, uit hoofde van de wens om mogelijke interpretatieproblemen in dat land te vermijden, een sterke voorkeur had om uitsluitend de bepaling uit het OESO-modelverdrag ter zake op te nemen, is alleen het eerste lid uit de vergelijkbare bepaling van het Nederlandse standaardverdrag opgenomen. Dit heeft echter geen inhoudelijke consequenties, aangezien het tweede en derde lid van de bepaling uit het Nederlandse standaardverdrag slechts een toelichtend karakter hebben.

### *Inwerkingtreding (artikel 31)*

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 Belarus geen toepassing meer.

*Beëindiging (artikel 32)*

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

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

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