

Vergaderjaar 2017–2018

35 020

Protocol tot wijziging van het Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en Oekraïne tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en naar het vermogen; 's-Gravenhage, 12 maart 2018

Nr. 1

Het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State wordt niet openbaar gemaakt, omdat het zonder meer instemmend luidt (artikel 26, zesde lid jo vijfde lid, van de Wet op de Raad van State).

Ter griffie van de Eerste en van de Tweede Kamer der Staten-Generaal ontvangen op 4 september 2018.

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 4 oktober 2018.

BRIEF VAN DE MINISTER VAN BUITENLANDSE ZAKEN

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

Den Haag, 24 augustus 2018

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 12 maart 2018 te 's-Gravenhage tot stand gekomen Protocol tot wijziging van het Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en Oekraïne tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en naar het vermogen (Trb. 2018, nr. 40).

Een toelichtende nota bij het Protocol treft u eveneens hierbij aan.

De goedkeuring wordt voor het Europese deel van Nederland gevraagd.

De Minister van Buitenlandse Zaken,
S.A. Blok

TOELICHTENDE NOTA

I. ALGEMEEN

1.1. Inleiding

Met het onderhavige op 12 maart 2018 te 's-Gravenhage ondertekende Protocol (*Trb.* 2018, 40, hierna: «het Wijzigingsprotocol») wordt beoogd te komen tot een wijziging van het op 24 oktober 1995 te Kiev tot stand gekomen Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en Oekraïne tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, met Protocol (*Trb.* 1995, 285), hierna aangeduid als «het Verdrag» respectievelijk «het Protocol bij het Verdrag».

Het Wijzigingsprotocol valt binnen de kaders van de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011¹ (hierna: «NFV 2011»). In onderdeel I.7 van deze toelichtende nota is het Toetsschema Standaardcriteria Fiscaal Verdragsbeleid 2011 opgenomen.²

Naar het oordeel van de regering bevatten alle artikelen, afgezien van de artikelen I, XVIII, XIX en XXVII van het Wijzigingsprotocol eenieder verbindende bepalingen in de zin van de artikelen 93 en 94 Grondwet, die aan de burger rechtstreeks rechten toekennen of plichten opleggen.

1.2 Aanleiding voor en verloop van de onderhandelingen

In het kader van het mondiale vraagstuk over belastingheffing bij internationaal opererende bedrijven heeft het kabinet in zijn reactie van 30 augustus 2013 op het SEO-rapport «Uit de schaduw van het bankwezen» en het onderzoek van het IBFD naar de Nederlandse belastingverdragen met ontwikkelingslanden aangegeven dat met 23 ontwikkelingslanden contact zal worden opgenomen over het opnemen van antimisbruikbepalingen in de met die landen gesloten of af te sluiten belastingverdragen.³ Oekraïne is één van deze 23 ontwikkelingslanden en het onderhavige Wijzigingsprotocol is conform deze toezegging tot stand gekomen. Daarnaast is gebruik gemaakt van de mogelijkheid om diverse verdragsbepalingen te moderniseren.

Vanuit Oekraïne bestond vooral de wens om met name hogere bronheffingstarieven in het Verdrag op te nemen, in lijn met het actuele verdragsbeleid van Oekraïne. Gewezen wordt in dit verband op de (her)onderhandelingen van Oekraïne met Cyprus (belastingverdrag van toepassing per 1 januari 2014 met wijzigingsprotocol ondertekend op 11 december 2015), Ierland (belastingverdrag van toepassing per 1 januari 2016), Luxemburg (belastingverdrag van toepassing per 1 januari 2018), Qatar (belastingverdrag ondertekend op 20 maart 2018), Turkije (belastingverdrag van toepassing per 1 januari 1999 met wijzigingsprotocol ondertekend op 9 oktober 2017) en het Verenigd Koninkrijk (belastingverdrag van toepassing per 11 augustus 1993 met wijzigingsprotocol ondertekend op 9 oktober 2017). In het kader van het in de NFV 2011 uiteengezette verdragsbeleid van Nederland om in relatie tot ontwikkelingslanden meer begrip te tonen voor wensen tot ruimere heffingsmogelijkheden, heeft Nederland hier uiteindelijk mee ingestemd.

De onderhandelingen met Oekraïne hebben van 6 tot 8 april 2016 te 's-Gravenhage plaatsgevonden op basis van de door Nederland en Oekraïne uitgewisselde concept-wijzigingsprotocollen. In de aansluitende periode is via e-mailverkeer tussen beide landen de tekst van het Wijzigingsprotocol nog op een aantal technische punten aangepast. De

¹ Bijlage bij Kamerstukken II 2010/11, 25 087, nr. 7.

² Bijlage bij Kamerstukken II 2010/11, 25 087, nr. 7.

³ Kamerstukken II 2013/14, 25 087, nr. 60, blz. 2 en 24.

onderhandelingen hebben geleid tot de totstandkoming van het voorliggende Wijzigingsprotocol.

1.3. Inhoud van het Wijzigingsprotocol

Zoals in paragraaf 1.2 is aangegeven, strekt dit Wijzigingsprotocol er in eerste instantie toe een antimisbruikbepaling in het Verdrag op te nemen. Deze bepaling is opgenomen in artikel XIII van het Wijzigingsprotocol en betreft, kort gezegd, een zogenoemde *principal purposes test*. Daarbij is aangeknoopt bij het rapport van Actiepunt 6 van het *Base Erosion and Profit Shifting project* (hierna: «BEPS-project») van 5 oktober 2015 dat de OESO op verzoek van de G20 heeft opgesteld.⁴ Daarnaast zijn ook de titel en preambule van het Verdrag in overeenstemming gebracht met dit actierapport.

De overige wijzigingen van het Verdrag die met dit Wijzigingsprotocol worden aangebracht, betreffen modernisering van de opgenomen opsomming van de Oekraïense en Nederlandse belastingen waarop het Verdrag van toepassing is (artikel 2 van het Verdrag), modernisering van de algemene begripsbepalingen, inclusief de opname van de uitdrukking «pensioenfonds» (artikel 3 van het Verdrag), uitwerken van het begrip «onderworpenheid» (artikel 4 van het Verdrag), aanpassen van de bronstaatheffingsstarieven bij dividenden, interest en royalty's (artikel 10, 11 en 12 van het Verdrag), opname van een algemene bronstaatheffing voor pensioenen (artikel 18 van het Verdrag), modernisering van de bepalingen over studenten (artikel 21 van het Verdrag) en het vermijden van dubbele belasting (artikel 24 van het Verdrag), het van toepassing laten zijn van de bepaling werkzaamheden buitengaats (artikel 25 van het Verdrag), opname van verplichte en bindende arbitrage (artikel 27 van het Verdrag), modernisering van de bepalingen over uitwisseling van informatie en bijstand bij invordering (artikel 28 en 29 van het Verdrag), schrappen van de bepaling over uitbreiding tot andere gebieden (artikel 32 van het Verdrag) en opname van bepalingen over bijzondere regimes, inkoop van eigen aandelen en liquidatie van een lichaam en over Nederlandse inkomensafhankelijke regelingen (artikel I, VII en XIV van het Protocol bij het Verdrag).

Bij de redactie van de bepalingen van het Wijzigingsprotocol is zoveel mogelijk aansluiting gezocht bij het OESO-modelverdrag⁵ volgens de tekstversie van 16 juli 2014 (verder: OESO-modelverdrag).

De in het Wijzigingsprotocol opgenomen bepalingen weerspiegelen een resultaat dat in het licht van de over en weer naar voren gebrachte wensen als evenwichtig kan worden beschouwd, rekening houdend met de belangen van de Oekraïense en Nederlandse burgers en bedrijven en met de heffingsbelangen van zowel Oekraïne als Nederland.

1.4. Budgettaire aspecten en administratieve lasten

Door opname van de *principal purposes test* wordt het heffingsrecht van Oekraïne en Nederland gewaarborgd in misbruiksituaties. De verwachting is dat de budgettaire gevolgen en de administratieve lasten rondom de toepassing van deze bepaling, en van de overige in het Wijzigingsprotocol opgenomen bepalingen, gering zullen blijven.

⁴ Op 5 oktober 2015 is de Kamer geïnformeerd over de 15 BEPS-actiepunten van de OESO/G20 tegen belastingontwijking en de waardering daarvan door het kabinet. Zie Kamerstukken II 2015/16, 25 087, nr. 112.

⁵ OECD (2014) Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014, OECD Publishing.

1.5. Inbreng van derden

Het Ministerie van Financiën heeft via de gebruikelijke nieuwsberichten de onderhandelingen met Oekraïne onder de aandacht gebracht en belanghebbenden verzocht de voor hen van belang zijnde aangelegenheden kenbaar te maken. Daarop zijn geen reacties ontvangen.

1.6. Koninkrijkspositie

Het Wijzigingsprotocol zal, evenals het Verdrag, wat het Koninkrijk der Nederlanden betreft, gelden voor het Europese deel van Nederland.

1.7. Toetschema Standaardcriteria Fiscaal Verdragsbeleid

Het Toetschema Standaardcriteria Fiscaal Verdragsbeleid 2011 is hieronder opgenomen. In de rechterkolom van het toetschema zijn de paragraafnummers uit deze toelichting opgenomen die corresponderen met de desbetreffende onderdelen van het schema. Aangezien dit een Wijzigingsprotocol betreft, zijn veel elementen van de Nederlandse verdragsinzet die in de NFV 2011 zijn toegelicht in dit schema onder het kopje «n.v.t.» vermeld.

NFV 2011	Inzet	Ja	Deels	Nee	N.v.t.	Zie par.
Algemeen						
IV	Globaal beslisschema voor het aangaan van verdragsrelaties gevolgd					X
1.2.6	Bijzonder regime geheel of gedeeltelijk uitgezonderd van verdragsvoordelen in gevallen waarin het risico op verdragsmisbruik bestaat	X				II.21
1.3.5	Bronstaat verleent ook verdragsvoordelen aan in Nederland gelegen vaste inrichting die zich in dezelfde situatie bevindt als inwoners van Nederland					X
III	Dubbele belastingheffing in relatie tot BES eilanden geadresseerd					X
Specifieke elementen <i>Verdragstoegang en -voordelen</i>						
2.2.1	Vastgelegd is dat een lichaam wordt geacht aan belasting in een verdragsluitende staat onderworpen te zijn, indien dat lichaam wordt beheerd door de wetten van die staat of zijn plaats van leiding in die staat heeft	X				II.4
2.2.1	De vbi komt voor sommige verdragsvoordelen niet in aanmerking ¹	X				II.21
2.2.1 /II.2	Duidelijkheid is gegeven over de verdragstoegang van en aanspraak op verdragsvoordelen door pensioen- en overheidsfondsen	X				II.3 II.4
2.2.2	Corporate tiebreaker op basis van plaats van werkelijke leiding opgenomen					X
2.3	Regeling voor oplossing dubbele heffing en vrijstelling ten aanzien van hybride (rechts)vormen opgenomen					X
2.4	Overeenstemming over fiscale behandeling besloten FGR's als asset poolinginstrument					X
2.5	Afgezonderde Particuliere Vermogens tijdens onderhandelingen besproken en zo nodig geadresseerd in het verdrag					X
<i>Ondernemingswinsten</i>						
2.6.2	Definitie «vaste inrichting» in overeenstemming met OESO-beginselen					X
2.6.3	Specifieke bepaling in artikel inzake «vaste inrichting» ter behoud van heffingsrecht over winsten behaald met werkzaamheden buitengaats opgenomen	X				II.5 II.26
2.6.4	Winsttoerekening vaste inrichtingen conform artikel 7 OESO-modelverdrag					X

NFV 2011	Inzet	Ja	Deels	Nee	N.v.t.	Zie par.
2.6.4	Toegang tot onderlingoverlegprocedure en arbitrage in kwesties over winsttoerekening en verrekenprijzen				X	
2.6.5	Toekenning heffingsrecht scheep- en luchtvaartwinsten behaald in het internationale verkeer aan de staat van de werkelijke leiding van de onderneming				X	
2.6.5	Terugvaloptie: Beperkte bronstaatsheffing scheep- en luchtvaartwinsten					X
2.6.5	Vrijwaring van heffingen over de omzet behaald met passagiers- en vrachtovervoer				X	
	<i>Vermogensinkomsten en -winsten</i>					
2.7.1	Uitsluitende woonstaatheffing voor deelnemingsdividenden			X		II.6
2.7.2	Tarief portfoliodividenden t.a.v. Nederland niet lager dan 15%				X	
2.8.1	Uitsluitende woonstaatheffing interest & royalty's			X		II.7 II.8
2.8.1	Terugvaloptie: Uitzonderingen bronheffingsrecht				X	II.7
2.9.3	Aanmerkelijkbelangvoorbehoud opgenomen				X	
2.9.3	Zo nodig: Uitbreiding aanmerkelijkbelangvoorbehoud indien verdragspartner waardeaan groei niet belast					X
2.9.4	Zo nodig: Heffingsmogelijkheid bronstaat indien verdragspartner door Nederlands lichaam betaalde dividenden effectief niet belast					X
2.9.5	Bepaling dat inkoop van aandelen en liquidatie worden beheerst door het dividendartikel	X				II.23
	<i>Arbeid</i>					
2.10	183-dagenbepaling opgenomen voor inkomsten uit dienstbetrekking				X	
2.11.1	Bronstaatheffing voor gefacilieerd opgebouwde pensioenen, onafhankelijk van de behandeling van de pensioenen in de woonstaat	X				II.10 II.24
2.11.2	Indien Ja: Geen splitsing particuliere en privaatrechtelijke pensioenen indien bronstaatheffing					X
2.11.1	Terugvaloptie: Beperkt bronheffingsrecht					X
2.11.5	Regeling voortgezette pensioenpremieaftrek in of bij non-discriminatieartikel				X	
2.12	Inkomsten sporters & artiesten vallen onder bepalingen inkomsten uit onderneming of dienstverband				X	
2.12	Risico dubbele vrijstelling sporters & artiesten geadresseerd				X	
2.13	Specifieke bepaling (hoog)leraren achterwege gelaten				X	
	<i>Voorkomingsmethodiek</i>					
2.15.1	Nederlandse voorkomingsmethodiek opgenomen	X				II.12 II.25
2.15.2	Geen tax sparing credit opgenomen				X	
	<i>Administratieve samenwerking en overig</i>					
2.16.1	Verdergaande informatie-uitwisseling mogelijk dan uitwisseling op verzoek	X				II.15 II.26

NFV 2011	Inzet	Ja	Deels	Nee	N.v.t.	Zie par.
2.16.2	Invorderingsbepaling opgenomen	X				II.16 II.26
2.17.1	Arbitragemogelijkheid opgenomen	X				II.14
2.17.1	Arbitrage ook mogelijk in gevallen waarin definitieve gerechtelijke uitspraak is gedaan	X				II.14
2.21	Terug- en overnameclausule opgenomen in geval regeling nog niet was overeengekomen				X	
<i>Instrumentarium voorkomen verdragsmisbruik</i>						
2.20.1	Indien aansluiting is gezocht bij nationale antimisbruikleerstukken is consultatie en/of onderlingoverlegmogelijkheid overeengekomen				X	
2.20.2	Verdragsvoordeelbeperkende bepalingen opgenomen waar interactie tussen betrokken stelsels verdragsmisbruik meebrengen	X				II.13
Ontwikkelingslanden						
2.6.2	Uitgebreidere definitie «vaste inrichting»				X	
2.7.1	Bronbelasting op deelnemingsdividenden toegestaan	X				II.6
2.8.1	Bronbelasting op interest & royalty's toegestaan	X				II.7 II.8
	Risico's verdragsmisbruik tijdens onderhandelingen op initiatief van Nederland besproken en zo nodig geadresseerd in het verdrag	X				II.13
II.2	Overige onderdelen van het VN-model geaccepteerd ter ondersteuning van de fiscale ontwikkeling van het ontwikkelingsland				X	

¹ Kamerstukken II 2010/11, 25 087, nr. 13.

II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

II.1. Titel en preambule (artikelen I en XIX van het Wijzigingsprotocol)

Om verdragsmisbruik tegen te gaan zijn in het rapport van Actiepunt 6 van het BEPS-project over «*Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*» een aantal minimumstandaarden vastgelegd.⁶ Op verzoek van Nederland wordt met artikel I van het Wijzigingsprotocol de titel en preambule van het Verdrag in overeenstemming gebracht met de minimumstandaarden uit het rapport van bovengenoemd Actiepunt 6. Als uitvloeisel daarvan wordt in de titel en de preambule van het Verdrag vermeld dat het Verdrag bedoeld is om dubbele belasting te voorkomen, zonder daarmee mogelijkheden te creëren voor dubbele niet-heffing of verlaagde heffing door belastingontduiking of belastingontwijking. Daarbij wordt expliciet verwezen naar *treaty-shopping*-constructies.

In het verlengde hiervan is de preambule van het Protocol bij het Verdrag aangepast en in overeenstemming gebracht met de wijzigingen in de titel van het Verdrag. De gewijzigde preambule van het Protocol bij het Verdrag is vastgelegd in artikel XIX van het Wijzigingsprotocol.

⁶ OECD (2015), Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

II.2. Belastingen waarop het Verdrag van toepassing is (artikel II van het Wijzigingsprotocol en artikel 2 van het Verdrag)

De Verdragsluitende Staten zijn overeengekomen de in artikel 2, derde lid, van het Verdrag opgenomen opsomming van de Oekraïense en Nederlandse belastingen waarop het Verdrag van toepassing is te actualiseren. Voor de Oekraïense belasting wordt voortaan verwezen naar de inkomstenbelasting en de belasting over het inkomen van ondernemingen, zonder Oekraïense benaming. Voor Nederland geldt dat sinds 1 januari 2001 geen vermogensbelasting meer wordt geheven en dat per 2003 de Mijwv 1810 en de Mijwv Continentaal Plat 1965 zijn vervangen door de Mijwvbv.

II.3. Algemene begripsbepalingen (artikel III van het Wijzigingsprotocol, artikel 3 van het Verdrag)

Artikel 3 van het Verdrag bevat definities voor uitdrukkingen die in het Verdrag voorkomen. Met artikel III van het Wijzigingsprotocol worden in artikel 3, eerste lid, van het Verdrag, de uitdrukkingen «een Verdragsluitende Staat», «de andere Verdragsluitende Staat» en «Verdragsluitende Staten» in onderdeel a, de uitdrukking «Nederland» in onderdeel b, de uitdrukking «Oekraïne» in onderdeel c en de uitdrukking «staatsburgers» in onderdeel h gemoderniseerd. Deze wijzigingen betreffen vooral verduidelijkingen van de verdragsbepalingen.

Met artikel III, vijfde lid, van het Wijzigingsprotocol wordt een nieuw onderdeel j ingevoegd in artikel 3, eerste lid, van het Verdrag, houdende een definitie van de uitdrukking «pensioenfonds». Deze uitdrukking wordt gebruikt in het nieuwe artikel 10, derde lid (dividenden), het nieuwe artikel 11, derde lid (interest) en het nieuwe artikel 18, derde lid (pensioenen, lijfrenten en socialezekerheidsuitkeringen) van het Verdrag.

II.4. Inwoner (artikelen IV en XXI van het Wijzigingsprotocol, artikel 4 van het Verdrag en artikel I van het Protocol bij het Verdrag)

Artikel 4 van het Verdrag bevat bepalingen ter invulling van het begrip «inwoner» voor de toepassing van het Verdrag. In overeenstemming met het OESO-modelverdrag wordt nu met artikel IV van het Wijzigingsprotocol in artikel 4, tweede lid, van het Verdrag vastgelegd dat de uitdrukking «inwoner van een Verdragsluitende Staat» tevens de staat zelf en elk staatkundig onderdeel of een plaatselijk publiekrechtelijk lichaam daarvan omvat.

Daarnaast wordt in het nieuwe tweede lid van artikel 4 van het Verdrag een verduidelijking gegeven van de in het eerste lid gebezigde uitdrukking «onderworpenheid» (*liable to tax*), overeenkomstig het in paragraaf 2.2.1 van de NFV 2011 toegelichte verdragsbeleid. Het huidige vierde lid van artikel 4 van het Verdrag, dat betrekking heeft op het inwonerschap van pensioenfondsen, is daardoor overbodig geworden en komt hiermee te vervallen. Wat Nederland betreft wordt een lichaam geacht aan belastingheffing onderworpen te zijn wanneer het lichaam voor de vennootschapsbelasting wordt beschouwd als inwoner van Nederland en wat Oekraïne betreft is dit het geval wanneer het lichaam inwoner is van Oekraïne voor de toepassing van de belasting over de winst van rechtspersonen.

De bepaling stelt buiten twijfel dat ook van de heffing van deze belastingen vrijgestelde lichamen, zoals pensioenfondsen en (niet-ondernemende) verenigingen en stichtingen, als inwoner van Nederland of Oekraïne aanspraak kunnen maken op de in het Verdrag opgenomen verdragsvoordelen. Bijgevolg kwalificeert ook een vrijgestelde beleggingsinstelling in de zin van artikel 6a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 op grond van deze bepaling als inwoner voor het

Verdrag. Via artikel XXI van het Wijzigingsprotocol is in artikel I van het Protocol bij het Verdrag evenwel vastgelegd dat vrijgestelde beleggingsinstellingen van de verdragsvoordelen zijn uitgesloten. Voorts wordt geregeld dat de bevoegde autoriteiten van Nederland en Oekraïne in onderlinge overeenstemming zullen vaststellen in hoeverre een inwoner die is onderworpen aan een ander bijzonder regime wordt uitgesloten van de verdragsvoordelen. Dit is in overeenstemming met onderdeel 2.2.1. van de NFV 2011 en hiermee is tevens uitvoering gegeven aan de motie-Omtzigt/Van Vliet.⁷

II.5. Vaste inrichting (artikelen V en XXVI van het Wijzigingsprotocol, artikel 5 van het Verdrag en artikel XIV van het Protocol bij het Verdrag)

Met artikel V van het Wijzigingsprotocol wordt artikel 5, derde lid, van het Verdrag in lijn gebracht met artikel 5, derde lid, van het OESO-modelverdrag. Concreet betekent dit dat de bepaling over installaties of bouwsels gebruikt voor de exploratie van natuurlijke rijkdommen wordt geschrapt en de aanwezigheid van een vaste inrichting met betrekking tot zulke installaties voortaan wordt bepaald volgens de aparte bepaling (artikel 25 van het Verdrag) over werkzaamheden die buitengaats worden verricht in verband met de exploratie of exploitatie van de natuurlijke rijkdommen van een Verdragsluitende Staat. Hierop heeft artikel XXVI van het Wijzigingsprotocol betrekking, waarop in onderdeel II.26 van deze toelichting nader wordt teruggekomen.

II.6. Dividenden (artikelen VI en XXIII van het Wijzigingsprotocol, artikel 10 en nieuw artikel 24A van het Verdrag en artikel VII van het Protocol bij het Verdrag)

Met de in artikel VI en artikel XXIII van het Wijzigingsprotocol opgenomen bepalingen worden op verzoek van Oekraïne wijzigingen aangebracht op het punt van de in het Verdrag opgenomen verdeling van heffingsrechten over dividenden.

Concreet betekent dit dat de in artikel 10, derde lid, onderdeel i, van het Verdrag, opgenomen vrijstelling voor deelnemingsdividenden komt te vervallen. Zoals reeds in paragraaf I.2 van deze toelichting is aangegeven, streeft Oekraïne in verdragsonderhandelingen naar hogere bronheffings-tarieven. In het kader van het verdragsbeleid van Nederland om in relatie tot ontwikkelingslanden meer begrip te tonen voor wensen tot ruimere heffingsmogelijkheden, heeft Nederland uiteindelijk ingestemd met het vervallen van de bedoelde vrijstelling voor deelnemingsdividenden. Wel is het in artikel 10, tweede lid, onderdeel a, opgenomen lagere tarief van 5 procent voor deelnemingsdividenden gehandhaafd. Daarbij kan worden aangetekend dat het recht op dit lagere tarief, net als het recht op andere in het Verdrag voorziene voordelen, afhankelijk is van de *principal purposes test* die ingevolge artikel XIII van dit Wijzigingsprotocol in artikel 24A van het Verdrag wordt opgenomen.

Voorts is de huidige vrijstelling gehandhaafd voor dividenden die betrekking hebben op door de overheid van de ene staat gegarandeerde investeringen in de bronstaat, zij het dat deze is verplaatst naar artikel 10, derde lid, onderdeel a, van het Verdrag.

Daarnaast is in artikel 10, derde lid, onderdeel b, van het Verdrag een nieuwe bronstaatsvrijstelling opgenomen voor wanneer de uiteindelijk gerechtigde tot de dividenden een pensioenfonds is.

Tot slot wordt met artikel XXIII van het Wijzigingsprotocol in een gewijzigd artikel VII van het Protocol bij het Verdrag vastgelegd dat inkomsten die worden genoten bij de inkoop van aandelen of de (gedeeltelijke) liquidatie van een lichaam worden aangemerkt als dividend (en derhalve niet als

⁷ Kamerstukken II 2010/11, 25 087, nr. 13.

vermogenswinst). Dit is ook in overeenstemming met het in paragraaf 2.9.5 van de NFV 2011 uiteengezette Nederlandse verdragsbeleid.

II.7. Interest (artikelen VII en XIII van het Wijzigingsprotocol, artikel 11 van het Verdrag en nieuw artikel 24A van het Verdrag)

Artikel 11 van het Verdrag betreft de verdeling van heffingsrechten over interest. Op verzoek van Oekraïne wordt artikel 11 van het Verdrag met artikel VII van het Wijzigingsprotocol vervangen door een geheel nieuw artikel, met het oog op de herschikking van de heffingsrechten overeenkomstig het actuele verdragsbeleid van Oekraïne op het punt van de bronheffingen. In het kader van het verdragsbeleid van Nederland om in relatie tot ontwikkelingslanden meer begrip te tonen voor wensen tot ruimere heffingsmogelijkheden, heeft Nederland hiermee ingestemd. Concreet betekent dit dat het in artikel 11, tweede lid, van het Verdrag opgenomen bronheffingstarief van 2% voor interest betaald op leningen verstrekt door banken of andere financiële instellingen en interest ter zake van leverancierskrediet bij aanschaf van machines en uitrusting, en het bronheffingstarief van 10% voor interest in overige gevallen, komen te vervallen en worden vervangen door een algemeen bronheffingstarief van 5%.

De in artikel 11, derde lid, van het Verdrag opgenomen bronstaatvrijstellingen zijn gehandhaafd en eveneens opgenomen in het derde lid van het nieuwe artikel 11. Daarnaast is in artikel 11, derde lid, onderdeel b, van het Verdrag een nieuwe bronstaatvrijstelling opgenomen voor wanneer de uiteindelijk gerechtigde tot de interest een pensioenfonds is.

Voorts is er door de opname van een *principal purposes test* in artikel 24A van het Verdrag geen behoefte meer aan de antimisbruikbepaling van artikel 11, negende lid, van het Verdrag. Deze antimisbruikbepaling, die alleen betrekking had op de bronstaatvrijstelling voor interest en niet op de lagere tarieven, is daarom niet meer opgenomen in het nieuwe artikel 11.

Tot slot wordt opgemerkt dat de overige bepalingen van het nieuwe artikel 11, te weten het eerste, vierde, vijfde, zesde, zevende en achtste lid, inhoudelijk overeenkomen met deze leden van het oorspronkelijke artikel 11.

II.8. Royalty's (artikelen VIII en XIII van het Wijzigingsprotocol, artikel 12 van het Verdrag en nieuw artikel 24A van het Verdrag)

Het oorspronkelijke artikel 12 van het Verdrag betreft de verdeling van heffingsrechten over royalty's. Ingevolge het eerste lid mogen royalty's die afkomstig zijn uit één van beide Verdragsluitende Staten en die worden betaald aan een inwoner van de andere Verdragsluitende Staat, in die andere staat worden belast. Het tweede lid wijst echter ook een (beperkt) heffingsrecht van 10 procent toe aan de staat waaruit de royalty's afkomstig zijn (de «bronstaat»), maar het derde lid sluit dat heffingsrecht van de bronstaat in bepaalde situaties weer uit. Dit betreft kort gezegd royalty's die betrekking hebben op het gebruik van, of voor het recht van gebruik van, een auteursrecht op een werk op het gebied van wetenschap, een octrooi, een fabrieks- of handelsmerk, een tekening of model, een plan, een geheim recept of een geheime werkwijze, of voor inlichtingen omtrent ervaringen op het gebied van nijverheid, handel of wetenschap, zoals omschreven in artikel 12, vijfde lid, onderdeel b («industriële royalty's»).

Met artikel VIII van het Wijzigingsprotocol wordt artikel 12 van het Verdrag op verzoek van Oekraïne vervangen door een geheel nieuw artikel 12, met het oog op de herschikking van de heffingsrechten overeenkomstig het actuele verdragsbeleid van Oekraïne op het punt van de bronheffingen. In het kader van het verdragsbeleid van Nederland om in relatie tot

ontwikkelingslanden meer grip te tonen voor wensen tot ruimere heffingsmogelijkheden, heeft Nederland hiermee uiteindelijk ingestemd. Concreet betekent dit dat de vrijstelling van belastingheffing in de bronstaat voor industriële royalty's wordt vervangen door een bronheffing van maximaal 5% (artikel 12, derde lid, en vijfde lid, onderdeel b). Het tarief van 10% voor overige royalty's wordt gehandhaafd (artikel 12, tweede lid, en vijfde lid, onderdeel a).

Voorts is er, door de opname van een *principal purposes test* in artikel 24A van het Verdrag, geen behoefte meer aan de antimisbruikbepaling van artikel 12, negende lid, van het Verdrag. Deze antimisbruikbepaling, die alleen betrekking had op de bronstaatvrijstelling voor royalty's, is daarom niet meer opgenomen in het nieuwe artikel 12.

Tot slot wordt opgemerkt dat de overige bepalingen van het nieuwe artikel 12, te weten het eerste, vierde, vijfde, zesde, zevende en achtste lid, inhoudelijk overeenkomen met deze leden van het oorspronkelijke artikel 12.

II.9. Niet-zelfstandige arbeid (artikel IX van het Wijzigingsprotocol, artikel 15 van het Verdrag)

In overeenstemming met de in artikel V van het Wijzigingsprotocol opgenomen wijziging van artikel 5, derde lid, van het Verdrag, wordt met artikel IX van het Wijzigingsprotocol in artikel 15, derde lid, van het Verdrag, de bepaling over een dienstbetrekking uitgeoefend in samenhang met een installatie of een bouwsel gebruikt voor de exploratie van natuurlijke rijkdommen geschrapt.

II.10. Pensioenen, lijfrenten en socialezekerheidsuitkeringen (artikelen X en XXIV van het Wijzigingsprotocol, artikel 18 van het Verdrag en artikel X van het Protocol bij het Verdrag)

Met artikel X van het Wijzigingsprotocol wordt artikel 18 van het Verdrag geheel vervangen door een nieuw artikel 18. Op basis van het oorspronkelijke artikel 18 van het Verdrag geldt een woonstaatheffing voor fiscaal gefacilieerd opgebouwde pensioenen, andere soortgelijke beloningen en lijfrenten. Desalniettemin heeft Nederland als bronstaat ingevolge artikel X van het Protocol bij het Verdrag ook een heffingsrecht ter zake van pensioenen, andere soortgelijke beloningen en lijfrenten van inwoners van Oekraïne totdat de bevoegde autoriteit van Oekraïne de bevoegde autoriteit van Nederland heeft bericht dat Oekraïne deze uitkeringen (zelf) kan belasten. Met het nieuwe artikel 18 heeft het land van waaruit deze uitkeringen afkomstig zijn een heffingsrecht. Voor Oekraïne betekent dit dus *als bronland* een uitbreiding van de heffingsrechten, en voor Nederland *als bronland* betekent dit dat de afhankelijkheid van de nationale heffingsmogelijkheden van Oekraïne als woonland komen te vervallen.

Met de in artikel X van het Wijzigingsprotocol opgenomen wijziging van artikel 18 wordt aangesloten bij het Nederlandse verdragsbeleid over de heffingsrechten over deze uitkeringen (onderdeel 2.11.1 van de NFV 2011). Nederland hanteert het zogenoemde EET-systeem voor pensioenen («exempt, exempt, taxed»). Dit houdt in dat pensioenpremies aftrekbaar zijn, de aanspraken op pensioenuitkeringen onbelast zijn, terwijl de uitkeringen wel worden belast. Oekraïne hanteert momenteel een EEE-systeem (exempt, exempt, exempt) voor pensioenen, maar is voornemens dit systeem aan te gaan passen. Met de wijzigingen in artikel 18 van het Verdrag wordt gewaarborgd dat uitkeringen uit een in Nederland fiscaal gefacilieerd opgebouwd pensioen (of lijfrente) aan een inwoner van Oekraïne in Nederland kunnen worden belast. Het eerste lid van artikel 18 bepaalt dat het heffingsrecht over pensioenen, andere soortgelijke beloningen en lijfrenten, die worden betaald aan een

inwoner van de andere staat, toekomt aan de bronstaat. Hieronder vallen alleen pensioenen in de particuliere sector en (ingevolge artikel 19, derde lid) pensioenen van werknemers van overheidsbedrijven. Het heffingsrecht ter zake van pensioenen die zijn opgebouwd in publiekrechtelijke dienstbetrekkingen is geregeld in artikel 19, tweede lid.

Ingevolge het tweede lid van artikel 18 heeft de bronstaat ook een heffingsrecht ter zake van uitkeringen die de bronstaat onder zijn socialezekerheidswetgeving betaalt aan een inwoner van de andere staat. Het derde lid van artikel 18 regelt wanneer een Verdragsluitende Staat kan worden aangemerkt als de bronstaat van een pensioen, andere soortgelijke uitkering of lijfrente. Dit is het geval voor zover de daarvoor betaalde premies, dan wel de aanspraken op pensioenen, andere soortgelijke beloningen en lijfrenten, in die staat in aanmerking zijn gekomen voor fiscale facilitatie. Tevens is in dit lid bepaald dat de overdracht van een pensioen, andere soortgelijke uitkering of lijfrente van een pensioenfonds of een verzekeringsmaatschappij van een staat naar een pensioenfonds of een verzekeringsmaatschappij in enige andere staat, het heffingsrecht van de bronstaat niet aantast.

Het vierde lid van artikel 18 stelt zeker dat het onderhavige artikel ook van toepassing is op afkoopsommen van pensioenen, andere soortgelijke beloningen en lijfrenten die worden betaald vóór de datum waarop het pensioen, de soortgelijke beloning of de lijfrente ingaat.

In overeenstemming met de wijzigingen in artikel 18 van het Verdrag, is het huidige artikel X van het Protocol bij het Verdrag met artikel XXIV van het Wijzigingsprotocol geschrapt en overeenkomstig het Nederlandse verdragsbeleid (onderdeel 2.11.4 van de NFV 2011) vervangen door het nieuwe artikel X van het Protocol bij het Verdrag waarin een definitie van het begrip lijfrente wordt gegeven.

II.11. Studenten (artikel XI van het Wijzigingsprotocol, artikel 21 van het Verdrag)

Met artikel XI van het Wijzigingsprotocol wordt artikel 21 van het Verdrag geheel vervangen door een nieuw artikel 21 en daarmee in overeenstemming gebracht met artikel 20 van het OESO-modelverdrag.

Concreet betekent dit dat de bepaling in het huidige tweede lid inzake de belastbaarheid van vergoedingen die een student, die een opleiding volgt in de ene Verdragsluitende Staat en inwoner is (of direct voor zijn vertrek naar de eerstgenoemde staat inwoner was) van de andere Verdragsluitende Staat, uit bronnen behaalt binnen de eerstgenoemde staat, komt te vervallen. Andere toewijzingsbepalingen zullen dan van toepassing zijn.

II.12. Vermijding van dubbele belasting (artikelen XII en XXV van het Wijzigingsprotocol, artikel 24 van het Verdrag en artikel XI van het Protocol bij het Verdrag)

Met de in het eerste lid opgenomen wijziging van artikel 24, eerste lid, wordt bepaald dat Nederland als woonland ook tot de belastbare grondslag mag rekenen de inkomsten die volgens de bepalingen van het Verdrag uitsluitend in Oekraïne mogen worden belast (het zogenoemde «grondslagvoorbehoud»). Hiermee wordt een technische onvolkomenheid hersteld. Concreet ziet dit op het in artikel 19 van het Verdrag opgenomen uitsluitende heffingsrecht van een (kas-)staat voor beloningen ter zake van voor die staat vervulde overheidsfuncties. In het verlengde van deze wijziging wordt met het tweede lid van artikel XII van het Wijzigingsprotocol ook artikel 24, tweede lid, van het Verdrag aangepast en bepaald dat Nederland als woonland ingeval het zodanige inkomsten bij een inwoner van Nederland in de belastingheffing betreft ook een vermindering ter vermijding van dubbele belasting dient te verlenen. Het huidige artikel XI

van het Protocol bij het Verdrag is daardoor niet meer nodig en komt daarom met artikel XXV van het Wijzigingsprotocol te vervallen. Met de voorts in het tweede lid opgenomen wijziging van artikel 24, tweede lid, van het Verdrag, wordt de daarin opgenomen verwijzing naar artikel 18 van het Verdrag (Pensioenen, lijfrenten en socialezekerheidsuitkeringen) aangepast aan het nieuwe artikel 18 van het Verdrag. Op basis hiervan wordt voorzien in een door Nederland te verlenen vermindering ter voorkoming van dubbele belasting (volgens de vrijstellingsmethode) ter zake van door inwoners van Nederland ontvangen reguliere pensioenen, lijfrenten en socialezekerheidsuitkeringen, die volgens artikel 18, eerste en tweede lid, van het Verdrag, ook in Oekraïne mogen worden belast.

De in het derde lid opgenomen wijzigingen van artikel 24, derde lid, vloeien voort uit de wijzigingen van de artikelen 12 (Royalty's) en 18 (Pensioenen, lijfrenten en socialezekerheidsuitkeringen) van het Verdrag. Op basis hiervan wordt voorzien in een door Nederland te verlenen vermindering ter voorkoming van dubbele belasting (volgens de verrekeningsmethode) ter zake van door inwoners van Nederland ontvangen royalty's onderscheidenlijk afkoopsommen van pensioenen, lijfrenten en socialezekerheidsuitkeringen, die volgens de artikelen 12, tweede en derde lid, onderscheidenlijk artikel 18, vierde lid, van het Verdrag, ook in Oekraïne mogen worden belast.

Met het vierde lid wordt in artikel 24 van het Verdrag een nieuw vierde lid ingevoegd. Hierin wordt bepaald dat Nederland bij het vermijden van dubbele belasting over winst behaald met een in Oekraïne gelegen vaste inrichting, de verrekeningsmethode hanteert in plaats van de vrijstellingsmethode, indien op grond van de Nederlandse regelgeving die methode toepassing vindt bij het vermijden van dubbele belasting over die inkomsten. Dit is de zogenoemde «zwartegatenbepaling». Deze bepaling sluit aan bij de objectvrijstelling van artikel 15g van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, waarin is bepaald dat de objectvrijstelling niet geldt voor winst uit een laagbelaste buitenlandse beleggingsonderneming; in dat geval wordt voorzien in een verrekening van de op die winst drukkende buitenlandse belasting op de voet van de in artikel 23d van die Wet getroffen regeling. Door het opnemen van het vierde lid kan Nederland deze in de Nederlandse wetgeving opgenomen regeling ter vermindering van dubbele belasting ook in relatie tot Oekraïne toepassen. Met het vijfde tot en met het zevende lid van artikel X van het Wijzigingsprotocol worden de nummering van artikel 24, vierde tot en met zevende lid, en de daarin opgenomen verwijzingen, aangepast aan de invoeging van een nieuw artikel 24, vierde lid.

II.13. Recht op voordelen (artikel XIII van het Wijzigingsprotocol en nieuw artikel 24A van het Verdrag)

In Actiepunt 6 van het BEPS-project dat ziet op «*Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*» is een minimumstandaard geformuleerd voor het bestrijden van «treaty shopping»⁸. Aan deze minimumstandaard kan, onder meer, worden voldaan door in een belastingverdrag een bepaling op te nemen die een zogenoemde *principal purposes test* bevat. Met artikel XIII van het Wijzigingsprotocol wordt dit bewerkstelligd door het opnemen van deze test in een nieuw artikel 24A. Zoals in de brief aan de Voorzitter van de Tweede Kamer van 28 oktober 2016⁹, waarin door de Staatssecretaris van Financiën een reactie is gegeven op het via een multilateraal instrument (MLI) verder implementeren van de uitkomsten van het BEPS-project, is aangegeven, heeft

⁸ OECD (2015), Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

⁹ Kamerstukken II 2016/17, 25 087, nr. 135.

Nederland de voorkeur om via het opnemen van een *principal purposes test* aan deze minimumstandaard te voldoen. Het opnemen van het nieuwe artikel 24A in het Verdrag is hiermee dus in lijn.

Voor de goede orde wordt opgemerkt dat ook in de artikelen 11 en 12 van het Verdrag antimisbruikbepalingen waren opgenomen, maar aangezien deze antimisbruikbepalingen enkel betrekking hadden op de bronstaatvrijstelling voor interest en royalty's waren deze niet in overeenstemming met de hiervoor bedoelde minimumstandaard. Als uitvloeisel van het invoegen van het nieuwe artikel 24A komen deze antimisbruikbepalingen dan ook te vervallen.

Op grond van het eerste lid van artikel 24A van het Verdrag worden verdragsvoordelen niet toegekend voor een bestanddeel van het inkomen of vermogen indien het verkrijgen van dit verdragsvoordeel één van de voornaamste redenen was voor een constructie of transactie die tot dat voordeel heeft geleid. De *principal purposes test* richt zich dus op een specifieke transactie en niet zozeer op de persoon die bij een transactie betrokken is.

In het tweede lid wordt bepaald dat op verzoek van een belastingplichtige de bevoegde autoriteit van de staat waarvan verdragsvoordelen worden gevraagd (het bronland) de mogelijkheid heeft verdragsvoordelen toch toe te kennen voor zover wordt vastgesteld dat bij afwezigheid van een transactie of constructie bedoeld in het eerste lid, verdragsvoordelen ook gegeven zouden zijn (de zogenoemde «vangnetbepaling»).

Tot slot wordt in het derde lid geregeld dat voordat een Verdragsluitende Staat aan een belastingplichtige de verdragsvoordelen op grond van dit artikel wil ontzeggen, de Verdragsluitende Staat daarover eerst de andere Verdragsluitende Staat raadpleegt (verplichte voorafgaande consultatie).

II.14. Regeling voor onderling overleg (artikel XIV van het Wijzigingsprotocol en artikel 27 van het Verdrag)

De in artikel XIV, eerste lid, opgenomen vervanging van artikel 27, eerste lid, van het Verdrag is in lijn met Actiepunt 14 van het BEPS-project, dat ziet op de verbetering van geschillenbeslechting.¹⁰ In dit Actiepunt is een minimumstandaard opgenomen voor een effectieve en efficiënte oplossing van geschillen via een onderlinge overlegprocedure. In overeenstemming hiermee wordt in het nieuwe eerste lid van artikel 27 van het Verdrag bepaald dat een inwoner van een Verdragsluitende Staat bij de aangewezen bevoegde autoriteit in één van beide Verdragsluitende Staten om een onderlinge overlegprocedure kan verzoeken, en niet meer alleen bij de aangewezen bevoegde autoriteit van zijn woonstaat. Met de in het tweede lid opgenomen vervanging van artikel 27, vijfde lid, van het Verdrag wordt op verzoek van Nederland de daarin reeds voorziene mogelijkheid van arbitrage aangepast. Concreet betekent dit dat geschillen over de toepassing of interpretatie van het Verdrag, die niet binnen een tijdvak van twee jaar in onderling overleg door de bevoegde autoriteiten van de Verdragsluitende Staten worden opgelost, voortaan zonder de instemming van de bevoegde autoriteiten van beide staten op verzoek van de belastingplichtige worden beslecht via een arbitrageprocedure.

Omdat Oekraïne net als Nederland ongeacht een gerechtelijke uitspraak, daadwerkelijk uitvoering kan geven aan de arbitrageprocedure, bevat deze bepaling, in overeenstemming met onderdeel 2.17.1 van de NFV 2011, niet de tussenzin uit het OESO-modelverdrag dat arbitrage wordt uitgesloten in de gevallen waarin reeds een gerechtelijke uitspraak is gedaan.

¹⁰ OECD (2015), Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 6 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

II.15. Uitwisseling van informatie (artikel XV en XXVI van het Wijzigingsprotocol, artikel 28 van het Verdrag en artikel XIV van het Protocol bij het Verdrag)

Met de in artikel XV van het Wijzigingsprotocol opgenomen vervanging van artikel 28 van het Verdrag wordt de regeling over de uitwisseling van informatie in overeenstemming gebracht met de actuele versie van artikel 26 van het OESO-modelverdrag en met het Nederlandse verdragsbeleid. In het eerste lid van artikel 28 van het Verdrag wordt het bereik van de informatie-uitwisseling bepaald; het biedt de Verdragsluitende Staten de mogelijkheid om op verzoek, automatisch of spontaan informatie uit te wisselen. Volgens de tweede volzin is de informatie-uitwisseling niet beperkt tot inwoners van de Verdragsluitende Staten en evenmin tot de belastingen waarop het Verdrag van toepassing is.

Het tweede lid van artikel 28 regelt hoe de Verdragsluitende Staat die informatie ontvangt van de andere Verdragsluitende Staat met deze informatie dient om te gaan. Het tweede lid bevat ook de toevoeging (overeenkomstig het tweede lid van artikel 26 van het OESO-modelverdrag) dat de ontvangende staat de informatie onder voorwaarden ook voor niet fiscale doeleinden mag gebruiken.

Omdat in het Verdrag (in artikel 27, vijfde lid) de mogelijkheid van arbitrage is opgenomen, bepaalt het derde lid van artikel 28 dat de Verdragsluitende Staten de voor een arbitrageprocedure noodzakelijke informatie kunnen verstrekken aan de arbiters en dat de arbiters gebonden zijn aan de in het tweede lid opgenomen regels omtrent vertrouwelijkheid.

In het vierde lid van artikel 28 wordt aangegeven onder welke omstandigheden een staat geen informatie hoeft te verstrekken aan de andere staat. Het vijfde lid van artikel 28 brengt expliciet tot uitdrukking dat de aangezochte staat niet kan weigeren de gevraagde informatie te verstrekken op grond van het feit dat het deze informatie niet nodig heeft voor de eigen belastingheffing.

Tot slot bepaalt het zesde lid van artikel 28 dat het enkele feit dat informatie in het bezit is van bijvoorbeeld een bank, een andere financiële instelling of een zaakwaarnemer, of dat de informatie betrekking heeft op eigendomsverhoudingen, geen reden is voor de aangezochte staat om de gevraagde informatie niet te verstrekken.

Via artikel XXVI van het Wijzigingsprotocol is ten slotte, op verzoek van Nederland, in een nieuw artikel XIV van het Protocol bij het Verdrag vastgelegd dat de bepalingen over de uitwisseling van informatie (en de bijstand bij invordering) eveneens van toepassing zijn op de Nederlandse inkomensafhankelijke regelingen (toeslagen).

II.16. Bijstand bij de invordering van belastingen (artikelen XVI en XXVI van het Wijzigingsprotocol, artikel 29 van het Verdrag en artikel XIV van het Protocol bij het Verdrag)

Met artikel XVI van het Wijzigingsprotocol wordt artikel 29 van het Verdrag, dat de Verdragsluitende Staten verplicht om bijstand te verlenen bij de invordering van belastingen, vervangen door een nieuw artikel 29. Dit artikel is, behoudens een hierna toe te lichten passage in het derde lid inzake de voorwaarden waaronder een verzoek tot invorderingsbijstand kan worden gedaan en het vijfde lid inzake lijfswang, geheel in overeenstemming met artikel 27 van het OESO-modelverdrag en sluit aan bij het Nederlandse verdragsbeleid.

Het eerste lid van artikel 29 van het Verdrag bevat de verplichting tot het verlenen van de bijstand. Net als het geval is bij de uitwisseling van informatie, is de bijstand bij invordering niet beperkt tot inwoners van de Verdragsluitende Staten en evenmin tot de belastingen waarop het Verdrag van toepassing is.

Het tweede lid van artikel 29 bepaalt wat voor de toepassing van dit artikel wordt verstaan onder een «belastingvordering». Het gaat om belastingvorderingen met betrekking tot alle soorten belastingen, met inbegrip van bijkomende kosten. Vorderingen die betrekking hebben op belastingen geheven op een wijze die in strijd is met het Verdrag zelf of met andere verdragen waarbij de staten partij zijn, worden van de invorderingsbijstand uitgezonderd. Met «bijkomende kosten» die onder de invorderingsbijstand vallen, wordt bedoeld op interest, bestuursrechtelijke boetes en de kosten van invordering of van conservatoire maatregelen.

Een verschil ten opzichte van het OESO-modelverdrag betreft de in het derde lid van artikel 29 opgenomen voorwaarden waaronder een verzoek tot invorderingsbijstand kan worden gedaan. In het OESO-modelverdrag moet het verzoek betrekking hebben op een belastingvordering die in rechte ingevorderd kan worden door de verzoekende staat en verschuldigd is door een persoon aan wie geen (rechts)middelen meer ter beschikking staan om de invordering te verhinderen. In het derde lid, gebaseerd op de in onderdeel 2.16.2 van de NFV 2011 neergelegde uitgangspunten, wordt evenwel onderscheid gemaakt tussen belastingvorderingen verschuldigd door een inwoner van de verzoekende staat en door een niet-inwoner van die staat. In geval van een inwoner kan een verzoek om bijstand worden gedaan wanneer de belastingvordering niet meer wordt bestreden. Voor een verzoek ten aanzien van een niet-inwoner zijn de voorwaarden voor het doen van een verzoek strenger. Het is niet voldoende wanneer de belastingvordering niet meer wordt bestreden; er mogen ook geen mogelijkheden meer zijn om de belastingvordering te bestrijden.

Het vierde lid van artikel 29 ziet op het nemen van conservatoire maatregelen. De aangezochte staat dient voor de invordering van een buitenlandse belastingschuld dezelfde conservatoire maatregelen te nemen die deze staat zou nemen voor de invordering van een binnenlandse schuld. De aangezochte staat zal reeds ingaan op een verzoek om conservatoire maatregelen te nemen, ook al is de belastingschuld nog niet invorderbaar of nog vatbaar voor bezwaar en beroep.

Het vijfde lid van artikel 29 bevat voorbehouden op het in het derde en vierde lid neergelegde verzoek voor de aangezochte staat om de buitenlandse belastingschuld in te vorderen als ware het een binnenlandse belastingschuld. Ten eerste gelden de nationale regels met betrekking tot verjaring van de invordering van belastingschulden niet voor buitenlandse belastingvorderingen. Daarnaast is op verzoek van Nederland bepaald dat buitenlandse belastingvorderingen niet mogen leiden tot lijfswang. Lijfswang bestaat hierin dat de belastingschuldige de persoonlijke vrijheid wordt ontnomen door hem vast te houden in een huis van bewaring tot hij zijn (belasting)schulden betaalt. Het middel van de lijfswang is een ingrijpende maatregel en het opnemen ervan in een belastingverdrag wordt door Nederland van geval tot geval bezien. Tot slot is bepaald dat aan buitenlandse belastingvorderingen geen voorrang wordt verleend.

Ingevolge het zesde van artikel 29 lid kunnen procedures inzake het bestaan, de geldigheid of het bedrag van een belastingvordering van een verzoekende staat niet voor een rechterlijke instantie of administratief-rechtelijk lichaam van een aangezochte staat worden gebracht.

Uit het zevende lid van artikel 29 volgt dat wanneer niet langer is voldaan aan de voorwaarden voor het doen van een verzoek tot invordering, bijvoorbeeld omdat een vordering niet langer invorderbaar is in de verzoekende staat, de verzoekende staat de aangezochte staat onverwijld op de hoogte dient te brengen van deze gewijzigde omstandigheden.

In het achtste lid van artikel 29 is een aantal beperkingen opgenomen van de verplichting van de aangezochte staat om aan een bijstandsverzoek van de verzoekende staat te voldoen.

Via artikel XXVI van het Wijzigingsprotocol is ten slotte, op verzoek van Nederland, in een nieuw artikel XIV van het Protocol bij het Verdrag vastgelegd dat de bepalingen over bijstand bij de invordering van belastingen (en over de uitwisseling van informatie) eveneens van toepassing zijn op de Nederlandse inkomensafhankelijke regelingen (toeslagen).

II.17 Beperking van de artikelen 28 en 29 (artikel XVII van het Wijzigingsprotocol en artikel 30 van het Verdrag)

Als gevolg van de vervanging van de artikelen 28 en 29 van het Verdrag is er geen behoefte meer aan artikel 30 van het Verdrag. De in artikel 30 opgenomen beperkingen van de verplichting tot informatie-uitwisseling en bijstand bij invordering zijn al in de gewijzigde artikelen 28 en 29 opgenomen. Met artikel XVII van het Wijzigingsprotocol wordt artikel 30 van het Verdrag daarom geschrapt.

II.18 Uitbreiding tot andere gebieden (artikel XVIII van het Wijzigingsprotocol en artikel 32 van het Verdrag)

Met artikel XVIII van het Wijzigingsprotocol wordt artikel 32 van het Verdrag geschrapt. Op basis van dat artikel kon, onder voorwaarden, het Verdrag worden uitgebreid tot de delen van het Koninkrijk der Nederlanden die niet in Europa zijn gelegen (Aruba, Curaçao, Sint Maarten en Caribisch Nederland). Oekraïne wenste echter deze bepaling niet meer in het Verdrag te handhaven. Omdat ook zonder deze bepaling een verdrag met Oekraïne kan worden gesloten ten behoeve van de delen van het Koninkrijk der Nederlanden die niet in Europa zijn gelegen (Aruba, Curaçao, Sint Maarten en Caribisch Nederland), heeft Nederland uiteindelijk ingestemd met het schrappen van artikel 32 van het Verdrag. Voor de goede orde zij opgemerkt dat een uitbreiding zoals in artikel 32 van het Verdrag was voorzien niet heeft plaatsgevonden.

II.19 Preambule van het Protocol (artikel XIX van het Wijzigingsprotocol)

De in dit artikel opgenomen wijziging van de preambule van het Protocol is reeds toegelicht onder paragraaf II.1 van deze toelichting.

II.20 Werkzaamheden van voorbereidende aard of hulpwerkzaamheden (artikel XX van het Wijzigingsprotocol en artikel IA van het Protocol bij het Verdrag)

Door de invoeging van het nieuwe artikel I van het Protocol bij het Verdrag, is met artikel XX van het Wijzigingsprotocol het oorspronkelijke artikel I van het Protocol bij het Verdrag vernummerd tot artikel IA van het Protocol bij het Verdrag.

II.21 Bijzondere regimes (artikel XXI van het Wijzigingsprotocol en artikel I van het Protocol bij het Verdrag)

Met artikel XI van het Wijzigingsprotocol wordt een nieuw artikel I in het Protocol bij het Verdrag ingevoegd. In het eerste lid van het nieuwe artikel I van het Protocol bij het Verdrag wordt bepaald dat Nederlandse vrijgestelde beleggingsinstellingen van de verdragsvoordelen van de artikelen 10, 11, 12, 13 en 22 van het Verdrag zijn uitgesloten. Voorts regelt het tweede lid van het nieuwe artikel I van het Protocol bij het Verdrag dat de bevoegde autoriteiten van Nederland en Oekraïne in onderlinge overeenstemming zullen vaststellen in hoeverre een inwoner die is onderworpen aan een ander bijzonder regime wordt uitgesloten van

de verdragsvoordelen. Ten tijde van de onderhandelingen zijn geen andere bijzondere regimes die een risico op verdragsmisbruik meebrengen geïdentificeerd. Indien dit in de toekomst verandert, kan van de mogelijkheid gebruik worden gemaakt personen die van dergelijke regimes gebruik maken uit te sluiten van verdragsvoordelen. Mocht ter uitvoering van deze bepaling een verdrag door de bevoegde autoriteiten worden gesloten, dan zal dit verdrag op grond van artikel 7, onderdeel b, van de Rijkswet goedkeuring en bekendmaking verdragen geen parlementaire goedkeuring behoeven, behoudens het bepaalde in artikel 8 van die Rijkswet.

II.22 Waarde van investering (artikel XXII van het Wijzigingsprotocol en artikel VI van het Protocol bij het Verdrag)

Als gevolg van de wijziging van artikel 10 van het Verdrag is er geen behoefte meer aan artikel VI van het Protocol bij het Verdrag waarin is vastgelegd dat voor de bronstaatvrijstelling de waarde op het tijdstip waarop een investering is gepleegd, in aanmerking moet worden genomen. Met artikel XXII van het Wijzigingsprotocol wordt artikel VI van het Protocol bij het Verdrag daarom geschrapt.

II.23 Inkomsten uit liquidatie en inkoop van eigen aandelen (artikel XXIII van het Wijzigingsprotocol en artikel VII van het Protocol bij het Verdrag)

Artikel VII van het Protocol bij het Verdrag wordt met artikel XXIII van het Wijzigingsprotocol geschrapt en vervangen door een nieuw artikel VII. Hierin wordt overeenkomstig het in onderdeel 2.9.5 van de NFV 2011 uiteengezette verdragsbeleid vastgelegd dat inkomsten die worden genoten uit de inkoop van aandelen of de (gedeeltelijke) liquidatie van een lichaam worden aangemerkt als dividend (en derhalve niet als vermogenswinst).

II.24 Definitie lijfrente (artikel XXIV van het Wijzigingsprotocol en artikel X van het Protocol bij het Verdrag)

In overeenstemming met de vervanging van artikel 18 van het Verdrag, wordt met artikel XXIV van het Wijzigingsprotocol het oorspronkelijke artikel X van het Protocol bij het Verdrag vervangen door een nieuw artikel X, waarin een definitie van het begrip lijfrente wordt gegeven. Conform het Nederlandse verdragsbeleid (onderdeel 2.11.4 van de NFV 2011) sluit Nederland hierbij aan bij het begrip «lijfrente» volgens de Wet inkomstenbelasting 2001, waarvan de uitkeringen tot het belastbare inkomen uit werk en woning behoren. Voor Oekraïne geldt het begrip lijfrente als een vaste som, die periodiek betaalbaar is aan een natuurlijke persoon op vaste tijdstippen, hetzij gedurende het leven, hetzij gedurende een vastgesteld of voor vaststelling vatbaar tijdvak, ingevolge een verbintenis tot het doen van betalingen, die tegenover een voldoende en volledige tegenprestatie in geld of geldswaarde staat. Inhoudelijk wordt geen verschil beoogd tussen beide definities.

II.25 Vermijding van dubbele belasting (artikel XXV van het Wijzigingsprotocol en artikel XI van het Protocol bij het Verdrag)

Als gevolg van de wijziging van artikel 24 van het Verdrag is er geen behoefte meer aan artikel XI van het Protocol bij het Verdrag waarin is vastgelegd dat de bepalingen van artikel 19, eerste lid, letter a, en tweede lid, letter a, van het Verdrag Nederland niet beletten om de bepalingen van artikel 24 van het Verdrag toe te passen. Met artikel XXV van het Wijzigingsprotocol wordt artikel XI van het Protocol bij het Verdrag daarom geschrapt.

II.26. Werkzaamheden buitengaats en Nederlandse inkomensafhankelijke regelingen (artikel XXVI van het Wijzigingsprotocol en artikel XIV van het Protocol bij het Verdrag)

Met artikel XXVI van het Wijzigingsprotocol vervalt het huidige artikel XIV van het Protocol bij het Verdrag op basis waarvan de toepassing van artikel 25 (werkzaamheden buitengaats) van het Verdrag was opgeschort. Door deze wijziging zullen de bepalingen van artikel 25 van het Verdrag dus voortaan van toepassing zijn.

In de plaats van het oorspronkelijke artikel XIV wordt in het nieuwe artikel XIV van het Protocol geregeld dat de bepalingen van de artikelen 28 (Uitwisseling van informatie) en 29 (Bijstand bij de invordering van belastingen) van het Verdrag ook van toepassing zijn op de bijdragen en toegekende voordelen onder de Nederlandse inkomensafhankelijke regelingen (de toeslagen). Dit is ook toegelicht in de onderdelen II.15 en II.16.

II.27. Inwerkingtreding (artikel XXVII van het Wijzigingsprotocol)

Artikel XXVII regelt de inwerkingtreding van het Wijzigingsprotocol. Volgens het eerste lid stellen de Verdragsluitende Staten elkaar via diplomatieke notawisseling ervan in kennis dat de in hun staat vereiste wettelijke procedures voor de inwerkingtreding van het Wijzigingsprotocol zijn vervuld. Het Wijzigingsprotocol treedt dan in werking op de laatste dag van de maand volgend op de maand waarin de laatste kennisgeving is ontvangen.

Volgens het tweede lid vindt het Wijzigingsprotocol vervolgens toepassing met betrekking tot bronbelastingen ter zake van bedragen betaald of betaalbaar gesteld aan niet-inwoners op of na 1 januari van het jaar volgend op het jaar waarin dit Wijzigingsprotocol in werking treedt. Voor andere belastingen geldt dat het Wijzigingsprotocol wordt toegepast op belastingjaren en -tijdvakken die beginnen op of na 1 januari van het kalenderjaar dat volgt op het kalenderjaar waarin het Wijzigingsprotocol in werking treedt.

De Staatssecretaris van Financiën,
M. Snel

De Minister van Buitenlandse Zaken,
S.A. Blok