

Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Kirgizische Republiek tot het vermijden van dubbele belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en het voorkomen van het ontduiken en ontwijken van belasting; Bisjkek, 5 december 2023 (Trb. 2023, 146)

TOELICHTENDE NOTA

I. ALGEMEEN

I.1. Inleiding

Het onderhavige, op 5 december 2023 te Bisjkek ondertekende, Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Kirgizische Republiek, met Protocol (hierna: ‘het Verdrag’ respectievelijk ‘het Protocol’), geeft regels die aanwijzen welke van de verdragsluitende staten (wat het Koninkrijk der Nederlanden betreft alleen het Europese deel van Nederland, zie paragraaf I.6 van deze toelichtende nota) bevoegd is om in overeenstemming met zijn nationale wetgeving belasting te heffen over het inkomen van inwoners van één of van beide staten. Het doel van deze regels is het vermijden van dubbele belasting. Daarnaast zijn ter voorkoming van oneigenlijk gebruik van het Verdrag bepalingen opgenomen om dergelijk gebruik tegen te gaan.

Het Verdrag kan gezien worden als de vervanging van de op 21 november 1986 te Moskou tot stand gekomen Overeenkomst tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Unie van Socialistische Sovjetrepublieken tot het vermijden van dubbele belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en naar het vermogen (*Trb.* 1987, 45; hierna aangeduid als het Verdrag met de Sovjet-Unie).

Hierbij wordt opgemerkt dat de Kirgizische Republiek (hierna: Kirgizië) na het uiteenvallen van de voormalige Sovjet-Unie niet heeft bevestigd zich als statenopvolger gebonden te achten aan het Verdrag met de Sovjet-Unie. Maar omdat er ook geen sprake was van een uitdrukkelijke afwijzing is van Nederlandse zijde goedgekeurd dat de toepassing van het Verdrag met de Sovjet-Unie in de relatie tot Kirgizië tot 1 januari 2019 is voortgezet.¹

Het Verdrag past goed in het netwerk van circa negentig belastingverdragen die het Koninkrijk der Nederlanden heeft gesloten voor (het Europese deel van) Nederland. De onderhandelingen tussen Nederland en Kirgizië hebben voor het belangrijkste deel plaatsvonden voor de afronding van de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011² (hierna: ‘NFV 2011’). Het Verdrag valt echter binnen de door de NFV 2011 gestelde kaders. De NFV 2011 betreft immers voor een belangrijk deel een weergave van de destijds bij de onderhandelingen over belastingverdragen gehanteerde uitgangspunten. In dit verband kan ook worden gewezen op het in paragraaf I.7 van deze toelichtende nota opgenomen Toetschema Standaardcriteria Fiscaal Verdragsbeleid 2011.³ Ook komt het Verdrag grotendeels overeen met de uitgangspunten zoals neergelegd in de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020.⁴ Voorts is

¹ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 22 september 2009, nr. IFZ2009/510M, *Stcrt.* 2009, 14626 en besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 23 juni 2021, nr. IZV2021- 0000011119, *Stcrt.* 33356.

² Bijlage bij Kamerstukken II 2010/11, 25087, nr. 7.

³ Bijlage bij Kamerstukken II 2010/11, 25087, nr. 27, ter uitvoering van Kamerstukken II 2010/11, 25 087, nr. 8 (motie-Van Vliet).

⁴ Bijlage bij Kamerstukken II 2019/20, 25087 nr. 256.

van belang dat Kirgizië behoort tot een groep van 23 ontwikkelingslanden waarmee op initiatief van Nederland onderhandelingen zijn voorgesteld.

Kirgizië heeft inmiddels algemene bilaterale belastingverdragen gesloten met diverse andere landen, waaronder Duitsland (2005) en het Verenigd Koninkrijk (2017). Het Verdrag sluit in hoge mate bij deze verdragen aan.

Naar het oordeel van de regering bevatten alle artikelen, afgezien van de artikelen 28 en 29 van het Verdrag, 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 april 2001 heeft Kirgizië verzocht om onderhandelingen te starten over een bilateraal belastingverdrag met Nederland met het oog op de ontwikkeling van de economische relatie tussen Nederland en Kirgizië en het bevorderen van wederzijdse investeringen. Aan Nederlandse zijde werd de interesse in verdragsonderhandelingen met Kirgizië met name ingegeven door het feit dat een nieuw verdrag meer zekerheid kan bieden voor het Nederlandse bedrijfsleven, mede gezien het standpunt van Kirgizië met betrekking tot het Verdrag met de Sovjet-Unie.

Een eerste onderhandelingsronde met Kirgizië vond in Bisjkek plaats in mei 2003. In de daaropvolgende jaren is via schriftelijk overleg een concepttekst van het Verdrag nagenoeg geheel vastgesteld, maar is het niet tot een afronding gekomen.

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 *International Bureau of Fiscal Documentation* 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.⁵ Kirgizië is één van deze 23 ontwikkelingslanden en de onderhandelingen zijn vervolgens op initiatief van Nederland weer opgepakt. In april 2015 vond een nieuwe onderhandelingsronde plaats in Bisjkek, waarna in juni 2016 verschillende videoconferenties plaatsvonden. In de aansluitende periode is via schriftelijk overleg tussen beide landen de tekst van het Verdrag nog op een aantal technische punten aangepast. Begin 2018 heeft Nederland voorgesteld om de zogenoemde minimumstandaard van het BEPS-project van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (hierna: OESO) nog toe te voegen aan het onderhandelingsresultaat.⁶⁷ Kirgizië kon daar toen niet mee instemmen. Begin 2021 heeft Nederland, in overeenstemming met de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020, nogmaals voorgesteld om de minimumstandaard van het BEPS-project op te nemen in het belastingverdrag. In oktober 2022 is hierover overeenstemming bereikt.

⁵ Kamerstukken II 2013/14, 25 087, nr. 60, blz. 2 en 24.

⁶ De minimumstandaard heeft betrekking op de titel en preambule van te sluiten belastingverdragen en op de daarin op te nemen bepalingen over het onderlinge overleg en het in zijn algemeenheid tegengaan van verdragsmisbruik.

⁷ De OESO heeft in 2015 15 rapporten gepresenteerd met maatregelen om belastingontwijking tegen te gaan met een wereldwijd gecoördineerde aanpak. Dit staat bekend als het BEPS-project.

1.3. Inhoud van het Verdrag

1.3.1. Algemeen

De structuur, inhoud en bewoordingen van het Verdrag stemmen in het algemeen overeen met het gebruikelijke patroon van de door Nederland gesloten recente algemene belastingverdragen. Nederland heeft zich bij de onderhandelingen ingezet om, conform het Nederlandse verdragsbeleid, aparte bepalingen voor *offshore*/buitengaatsse activiteiten, bijstand bij invordering en uitbreiding naar andere landsdelen in het Verdrag op te nemen. Vanwege onervarenheid met deze bepalingen had het echter de voorkeur van Kirgizië deze niet in het Verdrag op te nemen en gezien het geringe belang van de bepalingen in relatie tot Kirgizië heeft Nederland hierin berust.

De Nederlandse inzet bij de onderhandelingen was gebaseerd op het verdragsbeleid dat is neergelegd in de NFV 2011, waarbij voor het instrumentarium uiteindelijk is aangeknoopt bij de bepalingen van het OESO-modelverdrag, in de regel naar de tekstversie van 2014 (hierna: 'het OESO-modelverdrag'; waar het in deze toelichting gaat om het OESO-modelverdrag naar de tekstversie van 2017, staat dat er nadrukkelijk bij). Daarnaast is conform het Nederlandse verdragsbeleid rekening gehouden met de positie van Kirgizië als ontwikkelingsland. Voorts heeft Nederland uitdrukkelijk het onderwerp van misbruik van het belastingverdrag aan de orde gesteld. Het is Nederlands verdragsbeleid om alleen nog een nieuw verdrag of wijzigingsprotocol overeen te komen als de (potentiële) verdragspartner bereid is om de minimumstandaard van het BEPS-project op te nemen. Dit heeft geresulteerd in het opnemen van de zogenoemde *principal purposes test* (hierna: PPT) in artikel 27 van het Verdrag en het opnemen van de preambule van het BEPS-project. Hiervoor is eveneens aangesloten bij het OESO-modelverdrag, met dien verstande dat het hierbij gaat om de teksteditie van 2017.

Het verdragsbeleid van Kirgizië legt vooral een accent op bronbelastingen op dividenden, interest en royalty's.

Het Verdrag geeft regels ter vermijding van dubbele belastingheffing en regels ter bestrijding van verdragsmisbruik. Voorts regelt het Verdrag de onderlinge uitwisseling van informatie die van belang is voor de heffing van belastingen en voor de uitvoering van toeslagen. De in het Verdrag neergelegde regelingen weerspiegelen een resultaat dat in het licht van de over en weer naar voren gebrachte wensen als evenwichtig kan worden beschouwd en waarin ook op bevredigende wijze rekening is gehouden met de belangen van Nederlandse burgers en bedrijven.

1.3.2. Belastingstelsel Kirgizië

Kirgizië kent een fiscaal stelsel dat net als dat van Nederland bestaat uit een samenstel van directe en indirecte belastingen. Het Verdrag heeft slechts betrekking op de directe belastingen naar het inkomen (behoudens de bepalingen over non-discriminatie en uitwisseling van informatie). De voornaamste directe belastingen zijn de winstbelasting van rechtspersonen en de inkomstenbelasting van natuurlijke personen (neergelegd in de Belastingwet (*Tax Code*) van 18 januari 2022). Het belastingtarief van zowel de winstbelasting als de inkomstenbelasting bedraagt 10%. Voor

ondernemingen die werkzaam zijn in bepaalde gebieden kan een vrijstelling of vermindering van de heffing van winstbelasting worden verleend. In plaats daarvan dient een bepaald percentage van de omzet te worden afgedragen.

Ter vermijding van dubbele belasting hanteert Kirgizië een verrekeningsstelsel waarbij de verrekening voor de buitenlandse belasting niet hoger kan uitvallen dan de Kirgizische belasting die is toe te rekenen aan het desbetreffende buitenlandse inkomen (ook wel aangeduid als evenredigheidslimiet).

De belangrijkste bronbelastingen die Kirgizië kent, zijn de bronbelastingen op dividenden (10%), interest (10%), royalty's (10%) en vergoedingen voor dienstverlening (10%).

1.3.3. De positie van Kirgizië als laaginkomensland

Volgens de categorisatie van het *Development Assistance Committee* van de OESO behoort Kirgizië tot de categorie lage middeninkomenslanden en territoria.⁸ Deze kwalificatie brengt mee dat Nederland in de onderhandelingen met Kirgizië bereid was meer af te wijken van de Nederlandse verdragsinzet zoals uiteengezet in de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011 dan in onderhandelingen met meer ontwikkelde landen het geval is. Uiteraard is in bilaterale onderhandelingen mede de inzet van de verdragspartner zelf bepalend. In het licht van het beleid ten aanzien van ontwikkelingslanden zoals neergelegd in de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020 is Kirgizië aangeboden om ook over andere verdragsaspecten te heronderhandelen. Kirgizië heeft echter aangegeven tevreden te zijn met het huidige resultaat.

Zoals in paragraaf 1.3.1. van deze toelichtende nota is aangegeven is bij de voorbereiding van de onderhandelingen met Kirgizië uitdrukkelijk aandacht besteed aan eventuele risico's op verdragsmisbruik. Door in het Verdrag bronbelastingen op te nemen op dividenden, interest en royalty's en de PPT op te nemen, is het risico op verdragsmisbruik ondervangen.

1.4. Budgettaire aspecten

De budgettaire gevolgen van het Verdrag zullen naar verwachting per saldo neutraal zijn. Eventuele onverwachte, budgettaire gevolgen worden ingepast op de begroting van het beleidsverantwoordelijke departement, conform de regels van de budgetdiscipline.

1.5. Inbreng van derden

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

⁸ OECD, *DAC List of ODA Recipients*, beschikbaar op <http://www.oecd.org/dac/financing-sustainable-development/development-finance-standards/daclist.htm>.

I.6. Koninkrijkspositie

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

In afwijking van het Nederlandse verdragsbeleid zal het Verdrag niet gelden voor het Caribische deel van Nederland en is in het Verdrag niet opgenomen dat het Verdrag kan worden uitgebreid naar de andere landen van het Koninkrijk. Ondanks een uitgebreide uiteenzetting van Nederlandse zijde was Kirgizië niet bereid om een bepaling van deze strekking in het Verdrag op te nemen.

I.7. Toetsschema Fiscaal Verdragsbeleid

Het Toetsschema Fiscaal Verdragsbeleid 2011 is hierna opgenomen. In de rechter kolom van het toetsschema zijn de paragraafnummers uit deze toelichting opgenomen die corresponderen met de desbetreffende onderdelen van het schema.

NFV 2011	Inzet	Ja	Deels	Nee	N.v.t.	Zie par.
Algemeen						
IV	Globaal beslisschema voor het aangaan van verdragsrelaties gevolgd	X				I.1
1.2.6	Bijzonder regime geheel of gedeeltelijk uitgezonderd van verdragsvoordelen in gevallen waarin het risico op verdragsmisbruik bestaat	X				II.1
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				I.6
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 beheerst 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 ⁹	X				II.1
2.2.1	Duidelijkheid is gegeven over de verdragstoegang van en aanspraak op verdragsvoordelen door pensioen- en overheidsfondsen		X			II.4
2.2.2	Corporate tiebreaker op basis van plaats van werkelijke leiding opgenomen	X				II.4
2.3	Regeling voor oplossing dubbele heffing en vrijstelling ten aanzien van hybride (rechts)vormen opgenomen	X				II.3
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			II.5
2.6.3	Specifieke bepaling in artikel inzake 'vaste inrichting' ter behoud van heffingsrecht over winsten behaald met werkzaamheden buitengaats opgenomen			X		-
2.6.4	Winsttoerekening vaste inrichtingen conform artikel 7 OESO-modelverdrag		X			II.7

⁹ Kamerstukken II 2010/11, 25 087, nr. 13

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				II.24
2.6.5	Toekenning heffingsrecht scheep- en luchtvaartwinsten behaald in het internationale verkeer aan de staat van de werkelijke leiding van de onderneming			X		II.8
2.6.5	Terugvaloptie: Beperkte bronstaatsheffing scheep- en luchtvaartwinsten				X	-
2.6.5	Vrijwaring van heffingen over de omzet behaald met passagiers- en vrachtvervoer			X		-

Vermogensinkomsten en -winsten

2.7.1	Uitsluitende woonstaathetfing voor deelnemingsdividenden			X		II.10
2.7.2	Tarief portfoliodividenden t.a.v. Nederland niet lager dan 15%	X				II.10
2.8.1	Uitsluitende woonstaathetfing interest & royalty's			X		II.11 II.12
2.8.1	Terugvaloptie: Uitzonderingen bronheffingsrecht	X				II.11 II.12
2.9.3	Aanmerkelijkbelangvoorbehoud opgenomen	X				II.10 II.13
2.9.3	Zo nodig: Uitbreiding aanmerkelijkbelangvoorbehoud indien verdragspartner waardeangroei 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.10

Arbeid

2.10	183-dagenbepaling opgenomen voor inkomsten uit dienstbetrekking	X				II.15
2.11.1	Bronstaathetfing voor gefacilieerd opgebouwde pensioenen, onafhankelijk van de behandeling van de pensioenen in de woonstaat	X				II.18
2.11.2	Indien Ja: Geen splitsing particuliere en privaatrechtelijke pensioenen indien bronstaathetfing	X				II.18
2.11.1	Terugvaloptie: Beperkt bronheffingsrecht				X	-
2.11.5	Regeling voortgezette pensioenpremieaftrek in of bij non-discriminatieartikel			X		II.23
2.12	Inkomsten sporters & artiesten vallen onder bepalingen inkomsten uit onderneming of dienstverband			X		II.17
2.12	Risico dubbele vrijstelling sporters & artiesten geadresseerd	X				II.17
2.13	Specifieke bepaling (hoog)leraren achterwege gelaten	X				-

Voorkomingsmethodiek

2.15.1	Nederlandse voorkomingsmethodiek opgenomen	X				II.22
2.15.2	Geen tax sparing credit opgenomen	X				II.22

Administratieve samenwerking en overig

2.16.1	Verdergaande informatie-uitwisseling mogelijk dan uitwisseling op verzoek	X				II.25
2.16.2	Invorderingsbepaling opgenomen			X		I.3.1
2.17.1	Arbitragemogelijkheid opgenomen	X				II.24
2.17.1	Arbitrage ook mogelijk in gevallen waarin definitieve gerechtelijke uitspraak is gedaan	X				II.24
2.21	Terug- en overnameclausule opgenomen in geval regeling nog niet was overeengekomen				X	-

Instrumentarium voorkomen verdragsmisbruik

2.20.1	Indien aansluiting is gezocht bij nationale antimisbruikleerstukken is consultatie en/of onderlingoverlegmogelijkheid overeengekomen				X	-
2.20.2	Verdragsvoordeelbepalende bepalingen opgenomen waar interactie tussen betrokken stelsels verdragsmisbruik mee brengen	X				II.10 II.11 II.12

NFV 2011	Inzet	Ja	Deels	Nee	N.v.t.	Zie par.
Ontwikkelingslanden						
2.6.2	Uitgebreidere definitie 'vaste inrichting'	X				II.5
2.7.1	Bronbelasting op deelnemingsdividenden toegestaan	X				II.10
2.8.1	Bronbelasting op interest & royalty's toegestaan	X				II.11 II.12
	Risico's verdragsmisbruik tijdens onderhandelingen op initiatief van Nederland besproken en zo nodig geadresseerd in het verdrag	X				II.10 II.11 II.12
II.2	Overige onderdelen van het VN-model geaccepteerd ter ondersteuning van de fiscale ontwikkeling van het ontwikkelingsland	X				II.14

Toelichting

In bovenstaand toetschema met standaardcriteria voor het sluiten van belastingverdragen zijn de standaardcriteria opgenomen zoals geformuleerd en toegelicht in de NFV 2011.¹⁰ Dit schema biedt tevens uitvoering aan de motie-Van Vliet¹¹. Per onderdeel wordt aangegeven of de inzet geconcretiseerd is in het verdrag en wordt verwezen naar de relevante passage in de toelichting.

II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

II.0. Titel en preambule

De titel en preambule van dit Verdrag zijn gebaseerd op het OESO-modelverdrag naar de teksteditie van 2017 en sluiten daarmee aan bij de voorstellen op dit punt in het rapport bij BEPS-actie 6 (*Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*).¹² De titel brengt tot uitdrukking dat het Verdrag bedoeld is voor het vermijden van dubbele belastingheffing over belastingen naar het inkomen, maar ook voor het voorkomen van het ontduiken en ontwijken van belasting. De preambule maakt expliciet dat het belastingverdrag bedoeld is om dubbele belasting te vermijden, zonder daarmee mogelijkheden te creëren voor dubbele niet-heffing of verlaagde heffing door belastingontduiking of belastingontwijking. Daaronder valt het oneigenlijk gebruik van verdragen door middel van constructies gericht op de verkrijging van voordelen uit het verdrag voor personen voor wie die voordelen niet bedoeld zijn, zogenaamde *treaty-shopping*-structuren. De preambule voldoet hiermee aan de minimumstandaard van BEPS-actie 6.

Dit Verdrag geldt voor belastingen naar het inkomen en niet – zoals bij het OESO-modelverdrag wel het geval is – voor belastingen naar het vermogen. Kirgizië kent evenals Nederland geen vermogensbelasting en derhalve bestond er geen noodzaak om dit Verdrag eveneens belastingen naar het vermogen te laten omvatten. Dit betekent ook dat in de overige bepalingen van het Verdrag, anders dan in het OESO-modelverdrag het geval is, de verwijzingen naar de vermogensbelasting ontbreken.

¹⁰ Bijlage bij Kamerstukken II 2010/11, 25 087, nr. 7.

¹¹ Kamerstukken II 2010/11, 25 087, nr. 8 (Van Vliet, PVV).

¹² 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.

Het Verdrag beperkt zich overigens niet volledig tot belastingen naar het inkomen; de bepalingen over informatie-uitwisseling gelden ook voor andere belastingen en toeslagen. Verder zijn de bepalingen over non-discriminatie niet beperkt tot de belastingen naar het inkomen.

II.1. Personen op wie het Verdrag van toepassing is (artikel 1 van het Verdrag en artikel II van het Protocol)

Artikel 1 beschrijft de personele werkingssfeer van het Verdrag. Het Verdrag geldt ten aanzien van personen die inwoner zijn van een verdragsluitende staat of van beide verdragsluitende staten. De uitdrukkingen 'verdragsluitende staat' en 'persoon' worden omschreven in artikel 3, eerste lid, onderdelen a en d, en het begrip 'inwoner' in artikel 4 van het Verdrag.

Bij het Verdrag is ook een Protocol tot stand gekomen, waarin enkele bepalingen van het Verdrag nader worden toegelicht en uitgewerkt. Artikel II, eerste lid, van het Protocol bevat een bepaling voor vrijgestelde beleggingsinstellingen in de zin van artikel 6a Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna: Wet Vpb 1969). Deze beleggingsinstellingen worden uitdrukkelijk uitgesloten van de voordelen van dit Verdrag. Deze bepaling is in overeenstemming met het Nederlandse verdragsbeleid¹³ en hiermee is tevens uitvoering gegeven aan de motie-Omtzigt/Van Vliet.¹⁴

Artikel II, tweede lid, van het Protocol bevat een bepaling voor inwoners die onderworpen zijn aan een ander bijzonder belastingregime. De bevoegde autoriteiten dienen eerst in onderlinge overeenstemming vast te stellen of inderdaad sprake is van een ander bijzonder regime. Indien dat het geval is, dienen zij vervolgens vast te stellen in welke mate de daaraan onderworpen inwoners geen aanspraak kunnen maken op de voordelen van het Verdrag. Ten tijde van de onderhandelingen bestonden er geen andere bijzondere regimes die een risico op verdragsmisbruik meebrengen. Indien dit in de toekomst verandert, bestaat de mogelijkheid om dergelijke regimes uit te sluiten van verdragsvoordelen. In het geval dat de bevoegde autoriteiten die regeling vastleggen in een verdrag kan dit beschouwd worden als een uitvoeringsverdrag dat op grond van artikel 7, aanhef en onderdeel b, van de Rijkswet goedkeuring en bekendmaking verdragen geen parlementaire goedkeuring behoeft, behoudens het bepaalde in artikel 8, tweede lid, van die Rijkswet.¹⁵

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

In artikel 2 is de materiële werkingssfeer van het Verdrag neergelegd. Het eerste en tweede lid van dit artikel stemmen, afgezien van het ontbreken van een verwijzing naar de vermogensbelasting, overeen met het eerste en tweede lid van artikel 2 van het OESO-modelverdrag.

¹³ Onderdeel 2.2.1 van de NFV 2011 en onderdeel 4.3.2 van de NFV 2020.

¹⁴ Kamerstukken II 2010/11, 25 087, nr. 13.

¹⁵ Ingevolge artikel 8, tweede lid, van de Rijkswet goedkeuring en bekendmaking verdragen kan door of namens een van de Kamers der Staten-Generaal of door tenminste een vijfde van het grondwettelijk aantal leden van een van de kamers, of door de Gevolmachtigde Ministers van Aruba, Curaçao en Sint Maarten, binnen 30 dagen na de mededeling van de regering voornemens te zijn over te gaan tot het sluiten van een uitvoeringsverdrag, de wens te kennen worden gegeven dat het uitvoeringsverdrag aan de goedkeuring van de Staten-Generaal wordt onderworpen.

Het derde lid bevat een opsomming van de huidige Nederlandse en Kirgizische belastingen waarop het Verdrag van toepassing is. Voor Nederland zijn dat de relevante directe belastingen die in het Europese deel van Nederland worden geheven van natuurlijke personen en van rechtspersonen. Ook zijn belastingen op winstaandelen zoals bedoeld in de Mijnbouwwet (staatswinstaandeel) onder de reikwijdte van het Verdrag gebracht. Dit betekent dat de bepalingen van het Verdrag voor Nederland van toepassing zijn voor de heffing van het staatswinstaandeel en dat Kirgizië bij het verlenen van een vermindering ter vermijding van dubbele belasting ten aanzien van inwoners van Kirgizië rekening dient te houden met het door Nederland geheven staatswinstaandeel. Voor Kirgizië zijn de voor het Verdrag relevante belastingen de winstbelasting van rechtspersonen en de inkomstenbelasting van natuurlijke personen (neergelegd in de *Tax Code* van 17 oktober 2008).

In overeenstemming met het OESO-modelverdrag bepaalt het vierde lid dat het Verdrag ook van toepassing is op alle gelijke of in wezen gelijksoortige belastingen die na de datum van ondertekening van het Verdrag naast of in de plaats van de in het derde lid opgesomde belastingen worden geheven, alsmede op andere toekomstige belastingen in de zin van het eerste en tweede lid. De bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staten zijn gehouden elkaar te informeren over relevante wijzigingen in hun nationale belastingwetgeving.

Ten tijde van de onderhandelingen was nog niet bekend dat op 31 december 2023 in Nederland de Wet minimumbelasting 2024 in werking zou treden. Daarom is deze wet niet opgenomen in artikel 2 van het Verdrag. Nederland beschouwt deze wet als gelijke of in wezen gelijksoortige belasting als die bedoeld of genoemd in de eerste drie leden van dit artikel.¹⁶ De regering gaat ervan uit dat landen die lid zijn van het OESO/*Inclusive Framework* er in het algemeen van op de hoogte zijn dat andere leden daarvan op grond van de afspraken rond 'Global Anti-Base Erosion Model Rules' (Globe, Pijler 2) dergelijke wetten invoeren. Omdat Kirgizië geen lid is van het OESO/*Inclusive Framework* zal Kirgizië hierover expliciet geïnformeerd worden.

II.3. Algemene begripsomschrijvingen (artikel 3 van het Verdrag en artikelen I en III van het Protocol)

Artikel 3 bevat definities voor uitdrukkingen die in het Verdrag voorkomen.

Volgens het eerste lid, onderdeel a, wordt onder de uitdrukkingen 'een verdragsluitende staat' en 'de andere verdragsluitende staat', afhankelijk van de context, de Kirgizische Republiek of het Koninkrijk der Nederlanden ten behoeve van Nederland verstaan. In het eerste lid, onderdeel b en onderdeel c, worden de begrippen 'Kirgizië' respectievelijk 'Nederland' gedefinieerd. Onder het begrip 'Nederland' wordt alleen het in Europa gelegen deel van het Koninkrijk der Nederlanden verstaan; dat wil zeggen het land Nederland met uitzondering van het Caribische deel van Nederland (de eilanden Bonaire, Sint Eustatius en Saba).

Voor de algemene uitdrukkingen van het eerste lid, onderdelen d tot en met f, en h tot en met i, is aangesloten bij de overeenkomstige definities van het OESO-modelverdrag. Opgemerkt wordt dat

¹⁶ Zoals ook blijkt uit het Verslag van een schriftelijk overleg over het fiche Richtlijn minimumniveau aan belastingheffing Kamerstukken II 2021/22, 22112, nr. 3339 en het nader rapport bij het advies over het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 Kamerstukken II 2022/23, 36369, nr. 4.

de in artikel 3, eerste lid, onderdeel h, van het OESO-modelverdrag opgenomen omschrijving van de uitdrukking 'bedrijfsuitoefening' ontbreekt in het Verdrag. Dit houdt verband met het opnemen in het Verdrag, in aansluiting bij het VN-modelverdrag, van een afzonderlijke bepaling (artikel 14 van dit Verdrag) over zelfstandige arbeid.

In onderdeel g wordt de uitdrukking 'internationaal verkeer' omschreven als alle vervoer met een schip, luchtvaartuig of wegvoertuig geëxploiteerd door een onderneming van een verdragsluitende staat, behalve wanneer het schip, luchtvaartuig of wegvoertuig uitsluitend wordt geëxploiteerd tussen plaatsen die in de andere verdragsluitende staat zijn gelegen. Aangesloten wordt derhalve bij de verdragsluitende staat waar de ondernemer voor wiens rekening en risico de internationale vervoersonderneming wordt gedreven woont of is gevestigd. Deze bepaling is van belang voor de in artikel 8 en artikel 15 van het Verdrag opgenomen toedeling van de heffingsrechten over winsten van internationale vervoersondernemingen onderscheidenlijk de beloningen van werknemers van zulke ondernemingen. Op de uitdrukking 'internationaal verkeer' voor de toepassing van het verdrag wordt in de toelichting op artikel 8 nader teruggekomen.

Het tweede lid bevat een algemene regel voor de uitleg van uitdrukkingen die niet in het Verdrag zijn omschreven. Aan die uitdrukkingen wordt de betekenis toegekend die zij hebben volgens de wetgeving van de verdragsluitende staat die het Verdrag toepast, tenzij de context van het Verdrag anders vereist, waarbij de betekenis in de belastingwetgeving voorgaat op de betekenis in eventuele andere wetgeving.

Voorts is in artikel I van het Protocol een algemene bepaling opgenomen over de uitleg van de bepalingen van het Verdrag. Volgens dit artikel zullen bepalingen van het Verdrag die in wezen overeenstemmen met het OESO-modelverdrag, respectievelijk VN-modelverdrag, worden uitgelegd in overeenstemming met het commentaar bij deze modelverdragen, zoals dat commentaar luidt op het moment dat de bepalingen van het Verdrag worden toegepast. Hiermee wordt ook bereikt dat het commentaar bij het OESO-modelverdrag, respectievelijk VN-modelverdrag, met betrekking tot deze bepalingen tot de context van het Verdrag behoort in de zin van artikel 31 van het Verdrag van Wenen inzake het verdragenrecht (*Trb.* 1985, 79).

Daarnaast bepaalt artikel III van het Protocol dat in geval van kwalificatieverschillen met betrekking tot lichamen de bevoegde autoriteiten dusdanige maatregelen zullen nemen dat dubbele belasting of dubbele vrijstelling als gevolg van toepassing van het Verdrag wordt voorkomen.

II.4. Inwoner (artikel 4 van het Verdrag)

Artikel 4 bevat bepalingen ter invulling van het begrip inwoner. Hiervoor is aangesloten bij artikel 4 van het OESO-modelverdrag.

In het eerste lid is omschreven wie voor de toepassing van het Verdrag geacht wordt inwoner te zijn van een verdragsluitende staat. Een persoon is inwoner van een verdragsluitende staat indien hij aldaar is onderworpen aan belastingheffing op grond van zijn woonplaats, verblijf, plaats van leiding of enige andere soortgelijke omstandigheid. Om zeker te stellen dat de staat zelf en onderdelen daarvan aanspraak kunnen maken op de voordelen van het Verdrag (ondanks dat zij in

beginsel niet zijn onderworpen aan de belastingheffing) zijn zij uitdrukkelijk aangemerkt als inwoner voor de toepassing van het Verdrag. Daarnaast wordt in dit lid duidelijk gemaakt dat een persoon geen inwoner van een verdragsluitende staat is, wanneer hij in die staat slechts belastingplichtig is voor inkomen verkregen uit bronnen in die staat.

Nederland heeft voorgesteld vast te leggen dat een lichaam geacht wordt aan belastingheffing onderworpen te zijn als een lichaam voor de winstbelasting van de desbetreffende verdragsluitende staat wordt beschouwd als inwoner van die staat.¹⁷ Daarmee wordt de verdragstoepassing ten aanzien van vrijgestelde entiteiten, zoals pensioenfondsen, verenigingen en stichtingen, duidelijk verankerd. Kirgizië had echter geen behoefte aan een dergelijke expliciete bepaling en wenste uit te blijven gaan van de tekst van artikel 4 van het OESO-modelverdrag. Nederland heeft daarmee ingestemd. Uit het opnemen van een bepaling in artikel II van het Protocol over het uitsluiten van de vrijgestelde beleggingsinstelling van de verdragsvoordelen vloeit echter voort dat voor de toepassing van het onderhavige Verdrag een vrijstelling van belasting voor lichamen die onder de reikwijdte van de heffingswetten van Nederland of Kirgizië vallen, niet aan het verdragsinwonerschap afdoet.

Het tweede lid bevat regels om de woonstaat van een natuurlijk persoon voor de toepassing van het Verdrag vast te stellen in het geval deze persoon volgens de nationale wetgevingen van beide staten wordt aangemerkt als inwoner. Aangesloten wordt achtereenvolgens bij de beschikbaarheid van een duurzaam tehuis, het middelpunt van de levensbelangen, het gewoonlijk verblijf of de nationaliteit. Indien op grond van deze factoren de woonplaats voor de toepassing van het Verdrag niet kan worden vastgesteld, bepalen de bevoegde autoriteiten in onderling overleg van welke verdragsluitende staat deze persoon geacht wordt inwoner te zijn voor de toepassing van het Verdrag.

Het derde lid bevat een met het tweede lid vergelijkbare bepaling voor niet-natuurlijke personen (de *'corporate tiebreaker'*). Op basis van deze bepaling wordt een lichaam dat door beide verdragsluitende staten wordt beschouwd als inwoner, geacht inwoner te zijn van de staat waarin de werkelijke leiding van het lichaam is gelegen. Dit lid komt overeen met artikel 4, derde lid, van het OESO-modelverdrag naar de tekstversie van 2014, waarbij is aangeknoopt tijdens de onderhandelingen. Gelet op het verloop van de onderhandelingen is een *corporate tiebreaker* zoals opgenomen in het OESO-modelverdrag naar de tekstversie van 2017, waarin het verdragsinwonerschap in onderling overleg wordt bepaald, geen onderwerp geweest van de onderhandelingen.

II.5. Vaste inrichting (artikel 5 van het Verdrag en artikel IV van het Protocol)

Artikel 5 definieert het begrip 'vaste inrichting' en volgt grotendeels het OESO-modelverdrag. Op verzoek van Kirgizië zijn in het tweede en derde lid enkele bepalingen opgenomen die daarvan afwijken.

Volgens het eerste lid betekent de uitdrukking 'vaste inrichting' voor de toepassing van het Verdrag een vaste bedrijfsinrichting met behulp waarvan de werkzaamheden van een onderneming geheel of gedeeltelijk worden uitgeoefend.

¹⁷ Conform het in onderdeel 2.2.1. van de NFV 2011 uiteengezette verdragsbeleid.

In het tweede lid is vervolgens in overeenstemming met het OESO-modelverdrag bepaald dat de uitdrukking 'vaste inrichting' in het bijzonder omvat een plaats waar leiding wordt gegeven, een filiaal, een kantoor, een fabriek, een werkplaats, een mijn, olie- of gasbron, groeve of enige andere plaats waar natuurlijke rijkdommen worden gewonnen of geëxploiteerd. Daarnaast is op verzoek van Kirgizië ter verduidelijking aan het tweede lid landbouw-, weide- en bosbouwgrond toegevoegd. Kirgizië heeft dit ook opgenomen in de verdragen met Canada (1998), Iran (2002), Koeweit (2015), Letland (2006), Litouwen (2008), Mongolië (1999), Pakistan (2005) en Zuid-Korea (2012). De opsomming in het tweede lid is niet limitatief bedoeld. Het OESO-commentaar bij paragraaf 2 van artikel 5 van het OESO-modelverdrag geeft aan dat ook andere niet specifiek in het tweede lid genoemde activiteiten een vaste inrichting kunnen vormen, mits aan de algemene criteria van het eerste lid is voldaan.

In het derde lid, onderdeel a, is bepaald dat een plaats van uitvoering van een bouwwerk of van constructie-, montage- of installatiewerkzaamheden, of toezichthoudende werkzaamheden in verband daarmee, alleen dan een vaste inrichting vormen als deze werkzaamheden langer duren dan twaalf maanden. Met deze twaalfmaandetermin is aangesloten bij het OESO-modelverdrag. Met de opname van toezichthoudende werkzaamheden en montagewerkzaamheden is aangesloten bij het VN-modelverdrag. Nederland heeft hier eerder mee ingestemd in de verdragen met onder meer Argentinië (*Trb.* 1997, 63), Ghana (*Trb.* 2008, 109), Koeweit (*Trb.* 2001, 126), Vietnam (*Trb.* 1995, 61), Zambia (*Trb.* 2015, 113) en Zuid-Afrika (*Trb.* 2006, 6 en *Trb.* 2008, 147).

In onderdeel b van het derde lid is, eveneens op verzoek van Kirgizië, bepaald dat het verlenen van diensten door werknemers van een onderneming van de ene verdragsluitende staat in de andere verdragsluitende staat gedurende meer dan negen maanden (in enige periode van twaalf maanden) bij wijze van fictie leidt tot een vaste inrichting. Met deze bepaling is aansluiting gezocht bij artikel 5, derde lid, onderdeel b, van het VN-modelverdrag. Soortgelijke bepalingen zijn door Nederland bijvoorbeeld ook overeengekomen met Argentinië (*Trb.* 1997, 63), China (*Trb.* 2013, 104), Koeweit (*Trb.* 2001, 126), Panama (*Trb.* 2011, 11), Portugal (*Trb.* 1999, 180), Vietnam (*Trb.* 1995, 61) en Zambia (*Trb.* 2015, 113).

Het vierde lid omschrijft een aantal situaties waarin geen vaste inrichting aanwezig wordt geacht. Het gemeenschappelijke kenmerk van deze situaties is dat het gaat om het aanhouden of gebruiken van een vaste bedrijfsinrichting waarin uitsluitend activiteiten van voorbereidende aard of met het karakter van hulpwerkzaamheden worden verricht.

Volgens het vijfde lid wordt een onderneming geacht over een vaste inrichting te beschikken als een voor die onderneming werkzame persoon, anders dan een onafhankelijke vertegenwoordiger in de zin van het zesde lid, gemachtigd is om namens die onderneming in een verdragsluitende staat overeenkomsten af te sluiten en dat recht gewoonlijk uitoefent. Uitgezonderd zijn de werkzaamheden die te kwalificeren zijn als activiteiten in de zin van het vierde lid.

Volgens het zesde lid wordt een onderneming niet geacht over een vaste inrichting in een verdragsluitende staat te beschikken op grond van de enkele omstandigheid dat de onderneming daar zaken doet door middel van een makelaar, een algemeen commissionair of enige andere

onafhankelijke vertegenwoordiger mits deze personen handelen in de normale uitoefening van hun bedrijf of beroep.

Het zevende lid bepaalt dat de enkele omstandigheid dat een lichaam dat inwoner is van een verdragsluitende staat, een ander lichaam beheerst, of door een ander lichaam wordt beheerst, dat in de andere verdragsluitende staat is gevestigd, dan wel in die andere staat door middel van een vaste inrichting of anderszins zaken doet, niet meebrengt dat een van deze lichamen een vaste inrichting vormt van het andere lichaam.

In artikel IV van het Protocol is bepaald dat exploratie- en exploitatierechten ter zake van natuurlijke rijkdommen van een verdragsluitende staat, met inbegrip van een belang bij dergelijke rechten, worden aangemerkt als onroerende zaken in die staat en geacht worden te behoren tot de activa van een vaste inrichting in die staat. Hiermee wordt zeker gesteld dat inkomen dat uit dergelijke rechten wordt verkregen en winst die wordt behaald met de vervreemding van dergelijke rechten, ter belastingheffing toekomen aan de bronstaat van de natuurlijke rijkdommen.

II.6. Inkomen uit onroerende zaken (artikel 6 van het Verdrag)

Artikel 6 ziet op inkomen uit onroerende zaken en is gebaseerd op artikel 6 van het OESO-modelverdrag. In het eerste lid is bepaald dat inkomen dat een inwoner van een verdragsluitende staat verkrijgt uit onroerende zaken (inkomen uit landbouw- en bosbedrijven daaronder begrepen) gelegen in de andere verdragsluitende staat, in die andere staat mag worden belast.

Ingevolge het tweede lid heeft de uitdrukking 'onroerende zaken' de betekenis welke die uitdrukking heeft ingevolge het recht van de verdragsluitende staat waar de onroerende zaken zijn gelegen. Die uitdrukking omvat ingevolge het tweede lid ook de zaken die bij de onroerende zaken behoren, zoals levende en dode have van landbouw- en bosbedrijven, rechten waarop de bepalingen van het privaatrecht betreffende de grondeigendom van toepassing zijn, vruchtgebruik van onroerende zaken en rechten op variabele of vaste vergoedingen ter zake van de exploitatie of het recht tot exploitatie van minerale aardlagen, bronnen en andere natuurlijke rijkdommen. Schepen, luchtvaartuigen en wegvoertuigen worden daarentegen uitdrukkelijk niet beschouwd als onroerende zaken.

Op grond van het derde lid zijn de bepalingen van het eerste lid van toepassing op inkomen verkregen uit de rechtstreekse exploitatie, het verhuren of verpachten en elke andere vorm van exploitatie van onroerende zaken.

Ingevolge het vierde lid zijn de bepalingen van het eerste en derde lid ook van toepassing op inkomen uit onroerende zaken van een onderneming en op inkomen uit onroerende zaken die worden gebruikt voor het verrichten van zelfstandige arbeid. De laatste toevoeging is ontleend aan artikel 6, vierde lid, van het VN-modelverdrag en hangt samen met artikel 14 van het Verdrag dat – evenals het VN-modelverdrag, maar in afwijking van het OESO-modelverdrag – separaat de verdeling van heffingsrechten regelt bij inkomen uit zelfstandige arbeid.

II.7. Winst uit onderneming (artikel 7 van het Verdrag en artikelen V en VI van het Protocol)

Artikel 7 betreft de verdeling van heffingsrechten over de winsten van een onderneming van een verdragsluitende staat. Het uitgangspunt hierbij is dat de winsten van een onderneming van een verdragsluitende staat slechts in de andere verdragsluitende staat mogen worden belast, voor zover die winsten aan een vaste inrichting in die andere staat zijn toe te rekenen. Tijdens de onderhandelingen heeft Nederland, in lijn met de NFV 2011, ingezet op de 2010-versie van artikel 7 van het OESO-modelverdrag. Daarbij geschiedt de verdeling van heffingsrechten op basis van een weging van de in de verschillende onderdelen van een onderneming uitgeoefende functies, de daaraan gerelateerde risico's en de gebezigde activa. Dat bleek voor Kirgizië een brug te ver omdat het geen lidstaat is van de OESO en (nog) niet vertrouwd is met deze bepaling. Uiteindelijk is ingestemd met de Kirgizische wens om artikel 7 overeenkomstig de 2008-versie van het OESO-modelverdrag op te nemen. Daarbij zijn er op verzoek van Nederland wel enkele verduidelijkingen in artikel V en artikel VI van het Protocol opgenomen.

Artikel V van het Protocol ziet op de winsttoerekening bij zogenoemde bedrijfsklare projecten ('*turn-key*-projecten'). Daarin wordt bepaald dat bij bedrijfsklare projecten niet de volledige contractsom kan worden toegerekend aan een daarmee verband houdende vaste inrichting maar slechts dat deel van het inkomen dat is toe te rekenen aan het deel van de totale werkzaamheden dat feitelijk met behulp van die vaste inrichting is verricht.

Voorts wordt in artikel VI van het Protocol bepaald dat op vergoedingen voor technische diensten, waaronder begrepen studies of onderzoeken van wetenschappelijke, geologische of technische aard, of voor diensten van raadgevende of toezichhoudende aard, artikel 7 en 14 (zelfstandige arbeid) van toepassing zijn (en dus niet worden aangemerkt als royalty's in de zin van artikel 12 van het Verdrag). Dit is eveneens in lijn met het OESO-commentaar zoals dat sinds 2008 op dit punt luidt.

II.8. Internationaal verkeer (artikel 8 van het Verdrag)

Artikel 8 bevat bepalingen voor de verdeling van heffingsrechten over winsten uit internationaal verkeer. Op verzoek van Kirgizië is de regeling voor in het internationaal vervoer behaalde zee- en luchtvaartwinst uitgebreid met vervoer over de weg. Kirgizië is dit ook overeen gekomen in de verdragen met Koeweit (2015), Georgië (2016), Estland (2017) en het Verenigd Koninkrijk (2017).

Het eerste lid wijst het heffingsrecht over winst van schepen, luchtvaartuigen- en wegvoertuigen in het internationale verkeer toe aan de staat waarvan de onderneming inwoner is. Dit sluit aan bij de wijziging die in november 2017 op dit punt in artikel 8 van het OESO-modelverdrag is aangebracht, en onder andere bij de Nederlandse verdragen met Japan (*Trb.* 2010, 249), het Verenigd Koninkrijk (*Trb.* 2008, 201 en *Trb.* 2013, 110) en Zambia (*Trb.* 2015, 113).

Ingevolge het tweede lid, onderdeel a, geldt het regime voor internationaal verkeer ook voor winst die wordt verkregen uit de verhuur van schepen, luchtvaartuigen en wegvoertuigen op basis van verhuur zonder bemanning, mits die winst ten opzichte van de winst als bedoeld in het eerste lid een

bijkomstig karakter heeft. Volgens onderdeel b geldt hetzelfde voor winst verkregen uit het gebruik of de verhuur van containers. Inhoudelijk sluiten deze bepalingen aan bij het commentaar op artikel 8 van het OESO-modelverdrag.

Het derde lid bepaalt dat het eerste lid ook van toepassing is voor winst verkregen uit de exploitatie van schepen, luchtvaartuigen en wegvoertuigen in internationaal verkeer door middel van participatie in een *pool*/overeenkomst en deelname in een gemeenschappelijk bedrijf of internationaal opererend agentschap.

II.9. Gelieerde ondernemingen (artikel 9 van het Verdrag)

Artikel 9 bevat het zogenoemde '*arm's-length*-beginsel' voor grensoverschrijdende transacties tussen gelieerde ondernemingen en stemt overeen met artikel 9 van het OESO-modelverdrag.

Het *arm's-length*-beginsel houdt in dat transacties tussen gelieerde ondernemingen geacht worden te geschieden tegen dezelfde voorwaarden als transacties die onder dezelfde omstandigheden zouden zijn aangegaan tussen niet-gelieerde ondernemingen. Als er wel afwijkingen zijn, kan een correctie plaatsvinden. Bij de vaststelling of sprake is van zakelijk correcte voorwaarden die ook zouden gelden tussen niet-gelieerde partijen, gelden als leidraad de door de OESO opgestelde '*Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations*' en de administratieve praktijken van de verdragsluitende staten.

Het eerste lid bevat de hoofdregel. Als tussen gelieerde ondernemingen in hun handelsbetrekkingen of financiële betrekkingen voorwaarden worden overeengekomen die afwijken van die welke tussen niet-gelieerde ondernemingen zouden worden overeengekomen, mag de winst die één van de gelieerde ondernemingen als gevolg van die afwijkende voorwaarden niet heeft behaald in de winst van die onderneming worden begrepen en dienovereenkomstig worden belast.

Op verzoek van Nederland is, overeenkomstig het Nederlandse verdragsbeleid, in het eerste lid voorts een zogenoemde '*cost-sharing*-bepaling' opgenomen. Deze bepaling verduidelijkt dat de enkele omstandigheid dat gelieerde ondernemingen *cost-sharing*-overeenkomsten (overeenkomsten over de verdeling van kosten) of algemene dienstverleningsovereenkomsten sluiten voor (de toerekening van) kosten van de algemene leiding, algemene beheerskosten, technische en zakelijke kosten, kosten voor onderzoek en ontwikkeling en andere soortgelijke kosten, op zichzelf geen aanleiding vormt om te veronderstellen dat zij in strijd met het *arm's-length*-beginsel, en dus onzakelijk, zouden handelen. Deze bepaling laat uiteraard de mogelijkheid onverlet om de, in het kader van de *cost-sharing*-overeenkomsten en algemene dienstverleningsovereenkomsten, overeengekomen kostenverdeling te toetsen aan het *arm's-length*-beginsel. Een dergelijke bepaling is, onder meer, ook opgenomen in de verdragen met Azerbeidzjan (*Trb.* 2008, 202), Ethiopië (*Trb.* 2012, 179 en *Trb.* 2014, 178), Hongkong (*Trb.* 2010, 198), Oman (*Trb.* 2010, 181), Panama (*Trb.* 2011, 11), het Verenigd Koninkrijk (*Trb.* 2008, 201), Zambia (*Trb.* 2015, 113) en Zuid-Afrika (*Trb.* 2006, 6 en *Trb.* 2008, 147).

Op grond van het tweede lid dient een verdragsluitende staat, als de andere verdragsluitende staat een winstcorrectie heeft toegepast overeenkomstig het eerste lid, op passende wijze met een

dergelijke winstcorrectie rekening te houden bij de eigen belastingheffing, mits het de winstcorrectie gerechtvaardigd acht.

II.10. Dividenden (artikel 10 van het Verdrag en artikelen VII en VIII van het Protocol)

Artikel 10 betreft de verdeling van heffingsrechten over dividenden en is in hoofdzaak gebaseerd op artikel 10 van het OESO-modelverdrag. Op een aantal onderdelen wijkt het onderhavige artikel daarvan echter af. Dit betreft in het bijzonder de bepaling ten aanzien van emigratie van aanmerkelijkbelanghouders in het zesde lid. Voorts wordt gewezen op de in het Protocol opgenomen bepalingen met betrekking tot de teruggaafperiode van te veel ingehouden bronbelasting (artikel VII van het Protocol) en de behandeling van inkoop- en liquidatiedividend (artikel VIII van het Protocol).

Ingevolge het eerste lid mogen dividenden die worden betaald door een lichaam dat inwoner is van een van beide verdragsluitende staten aan een inwoner van de andere staat, in die andere staat worden belast (de 'woonstaat').

Het tweede lid wijst echter ook een heffingsrecht toe aan de vestigingsstaat van het dividend uitkerende lichaam (de 'bronstaat'). Het heffingsrecht voor de bronstaat is beperkt tot de in de onderdelen a en b opgenomen maximumpercentages van het brutodividend indien de uiteindelijk gerechtigde tot het dividend inwoner is van de andere verdragsluitende staat. In onderdeel a is bepaald dat dit maximaal 5% bedraagt als de uiteindelijk gerechtigde tot het dividend een lichaam is dat ten minste 25% van de aandelen in het uitdelende lichaam bezit. Voor alle andere gevallen geldt op grond van onderdeel b een maximumtarief van 15%. Voor de goede orde wordt herhaald dat het nationale tarief van Kirgizië op uitgekeerde dividenden 10% bedraagt.

Het tweede lid bepaalt voorts dat de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staten in onderling overleg een regeling kunnen vaststellen voor de effectuering van de in dit lid opgenomen beperkingen van de bronheffing. Indien die regeling wordt vastgelegd in een verdrag kan dit beschouwd worden als een uitvoeringsverdrag dat op grond van artikel 7, aanhef en onderdeel b, van de Rijkswet goedkeuring en bekendmaking verdragen geen parlementaire goedkeuring behoeft, behoudens het bepaalde in artikel 8, tweede lid, van die Rijkswet. Nederland heeft tijdens de onderhandelingen aangegeven dat ter uitvoering van artikel 10, wat Nederland betreft, in de regel volstaan kan worden met de Universele Nederlandse uitvoeringsvoorschriften inzake belastingverdragen (laatstelijk vastgesteld bij Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 26 november 2015 (*Stcrt.* 2015, 43413), en geactualiseerd bij Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 22 februari 2018 (*Stcrt.* 2018, 17298)). Ook Kirgizië kent onder nationaal recht regels voor de teruggaaf van bronbelasting ter uitvoering van een belastingverdrag. Voor Nederland en Kirgizië geldt op grond van artikel VII van het Protocol dat een verzoek om teruggaaf van te veel geheven (bron)belasting gedaan moet worden binnen een termijn van vijf jaar na afloop van het kalenderjaar waarin de belasting is geheven.

Ingevolge de laatste volzin van het tweede lid, laten de in dit lid opgenomen bepalingen de belastingheffing over de winst waaruit de dividenden worden betaald onverlet.

De in het derde lid opgenomen definitie van het begrip 'dividend' sluit aan bij de definitie van artikel 10, derde lid, van het OESO-modelverdrag. Daarnaast is in artikel VIII van het Protocol verduidelijkt dat inkomen dat wordt genoten uit de inkoop van aandelen of de (gedeeltelijke) liquidatie van een lichaam, voor de toepassing van het Verdrag wordt aangemerkt als dividend (en niet als vermogenswinst).¹⁸

Op grond van het vierde lid zijn het eerste en tweede lid niet van toepassing op dividenden betaald op aandelen die zijn toe te rekenen aan een vaste inrichting of vast middelpunt gelegen in de verdragsluitende staat waarvan het lichaam dat de dividenden betaalt inwoner is. In dat geval zijn de bepalingen van artikel 7 (winst uit onderneming) of artikel 14 (zelfstandige arbeid) van toepassing.

In het vijfde lid is het zogenoemde verbod op extraterritoriale belastingheffing vastgelegd. Dit verbod houdt kort gezegd in dat een verdragsluitende staat geen belasting mag heffen over winsten uitgekeerd door een lichaam dat inwoner is van de andere verdragsluitende staat, ook al bestaan deze winsten uit voordelen of inkomen dat uit de eerstbedoelde staat afkomstig is, behoudens wanneer die dividenden zijn toe te rekenen aan een vaste inrichting of vast middelpunt in die staat of worden ontvangen door inwoners van die staat.

Het zesde lid bevat op verzoek van Nederland een zogenoemd "aanmerkelijkbelangvoorbehoud" voor dividenden die aan geëmigreerde natuurlijke personen worden betaald.¹⁹ Deze bepaling moet in samenhang worden gezien met de in het vijfde lid van artikel 13 van het Verdrag opgenomen bepaling. Conform het Nederlandse verdragsbeleid zet Nederland erop in na emigratie van een aanmerkelijkbelanghouder het heffingsrecht te kunnen effectueren over dividenden respectievelijk vermogenswinsten uit aanmerkelijk belang die de belichaming vormen van de winstreserves (van het lichaam waarin het aanmerkelijk belang wordt gehouden) ter zake waarvan de conserverende aanslag is opgelegd (de zogenoemde "aanmerkelijkbelangclaim"). Op basis van deze - overigens wederkerig geformuleerde - bepaling mag Nederland bij uitkering van dividend na emigratie van de aanmerkelijkbelanghouder tot het bedrag dat openstaat op de conserverende aanslag die bij de emigratie is vastgesteld het nationale tarief voor inkomen uit aanmerkelijk belang (in 2024 tot € 67.000 24.5% en boven € 67.000 33%%) toepassen, in plaats van het verdragstarief voor portfoliodividend van 15%. Van belang hierbij is dat ingevolge het zesde lid wordt uitgegaan van de vestigingsplaats van het lichaam dat de dividenden betaalt volgens de nationale wetgeving van, in het geschetste geval, Nederland. De bepaling is dus ook van toepassing op dividenden die worden betaald door een lichaam dat, bijvoorbeeld bij gelegenheid van de emigratie van de aanmerkelijkbelanghouder, volgens artikel 4 van het Verdrag inwoner is geworden van Kirgizië. Voor de goede orde wordt opgemerkt dat, om dubbele Nederlandse heffing over dezelfde winstreserves te voorkomen, de door Nederland geheven belasting over het na emigratie uitgekeerde dividend wordt verrekend met de belasting die is verschuldigd volgens de bij emigratie opgelegde conserverende aanslag.

II.11. Interest (artikel 11 van het Verdrag)

¹⁸ Dit sluit aan bij het in onderdeel 2.9.5 van de NFV 2011 en onderdeel 4.7 van de NFV 2020 uiteengezette beleid.

¹⁹ Overeenkomstig het in de onderdelen 2.9.3 en 2.9.4 van de NFV 2011 en in onderdeel 4.6 van de NFV 2020 toegelichte verdragsbeleid.

Artikel 11 betreft de verdeling van heffingsrechten over interest en is in hoofdzaak gebaseerd op artikel 11 van het OESO-modelverdrag. Op enkele onderdelen wijkt de onderhavige bepaling daarvan af. Dit betreft met name de in het derde lid opgenomen vrijstellingen van bronheffing op interest.

Ingevolge het eerste lid mag interest die afkomstig is uit één van beide verdragsluitende staten en die wordt betaald aan een inwoner van de andere staat, in die andere staat worden belast.

Het tweede lid wijst echter ook een heffingsrecht toe aan de staat waaruit de interest afkomstig is (de bronstaat). De bronstaat mag niet meer belasting heffen dan 5% van de bruto-interest indien de uiteindelijk gerechtigde tot de interest inwoner is van de andere verdragsluitende staat. Nederland heft, behoudens een aantal uitzonderingsgevallen, zelf geen bronbelasting over interest en streeft als hoofdregel naar een uitsluitende woonstaatheffing voor interest, zoals dat onderdeel is van het Nederlandse verdragsbeleid.²⁰ Het accepteren van een beperkt heffingsrecht voor het bronland sluit aan bij het Nederlandse verdragsbeleid dat geldt voor ontwikkelingslanden.²¹ Zoals is opgemerkt in paragraaf I.3.2 bedraagt het (bron)belastingtarief op interest in Kirgizië 10%.

Het tweede lid bepaalt voorts dat de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staten in onderling overleg een regeling kunnen vaststellen voor de toepassing van dit lid en het volgende lid. Indien die regeling wordt vastgelegd in een verdrag kan dit beschouwd worden als een uitvoeringsverdrag dat op grond van artikel 7, aanhef en onderdeel b, van de Rijkswet goedkeuring en bekendmaking verdragen geen parlementaire goedkeuring behoeft, behoudens het bepaalde in artikel 8, tweede lid, van die Rijkswet.

In het derde lid zijn vrijstellingen van de bronheffing op interest opgenomen. Onderdeel (i) betreft interest betaald door de regering van een verdragsluitende staat zelf, een overheidslichaam, een staatkundig of bestuursrechtelijk onderdeel of plaatselijk publiekrechtelijk lichaam daarvan of de centrale bank van een verdragsluitende staat. Onderdeel (ii) betreft interest ter zake van een lening verstrekt, goedgekeurd, gegarandeerd of verzekerd door de regering van een verdragsluitende staat, de centrale bank van een verdragsluitende staat of door enig agentschap dat of enige instantie (waaronder begrepen een financiële instelling) die eigendom is van of wordt beheerst door de regering van een verdragsluitende staat. Daarnaast geldt er een vrijstelling voor interest betaald in verband met de verkoop op afbetaling van nijverheids- en handelsuitrusting of wetenschappelijke uitrusting (onderdeel (iii)) en interest betaald in verband met de verkoop op afbetaling van koopwaar door een onderneming aan een andere onderneming (onderdeel (iv)).

In het vierde lid is een definitie opgenomen van het begrip 'interest'. Deze komt overeen met de definitie van artikel 11, derde lid, van het OESO-modelverdrag.

Op grond van het vijfde lid zijn het eerste en tweede lid niet van toepassing op interest die wordt betaald op schuldvorderingen die zijn toe te rekenen aan een vaste inrichting of een vast middelpunt van de uiteindelijk gerechtigde tot de interest die is gelegen in de verdragsluitende staat

²⁰ Zie hiervoor onderdeel 2.8.1 van de NFV 2011 en onderdeel 4.5 van de NFV 2020.

²¹ Zoals uiteengezet in bijlage II bij de NFV 2011 en in onderdeel 5.2 van de NFV 2020.

waaruit de interest afkomstig is. In dat geval is artikel 7 (winst uit onderneming) of artikel 14 (zelfstandige arbeid) van toepassing.

In het zesde lid is vastgelegd uit welke verdragsluitende staat interest geacht wordt afkomstig te zijn. In beginsel is dat de verdragsluitende staat waarvan de betaler van de interest inwoner is. Als echter de betaler van de interest, ongeacht of hij inwoner is van een verdragsluitende staat, een vaste inrichting of een vast middelpunt heeft in een verdragsluitende staat waaraan de interestbetaling moet worden toegerekend, wordt de interest geacht afkomstig te zijn uit de staat waarin die vaste inrichting of dat vast middelpunt is gelegen.

Ingevolge het zevende lid zijn de bepalingen van artikel 11 slechts van toepassing voor zover de op een schuldvordering betaalde interest overeenkomt met de interest die tussen onafhankelijke partijen overeengekomen zou zijn. Het eventueel bovenmatige gedeelte van de interest is belastbaar overeenkomstig de nationale wetgeving van elk van de verdragsluitende staten, rekening houdend met de overige bepalingen van het Verdrag.

II.12. Royalty's (artikel 12 van het Verdrag en artikel VII van het Protocol)

Artikel 12 betreft de verdeling van heffingsrechten over royalty's en is gebaseerd op artikel 12 van het OESO-modelverdrag, maar bevat ook enkele afwijkingen daarvan. Dit betreft met name het in het tweede lid van het onderhavige artikel opgenomen heffingsrecht voor de bronstaat.

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 heffingsrecht toe aan de staat waaruit de royalty's afkomstig zijn (de bronstaat), in aansluiting bij het VN-modelverdrag. Deze bronheffing bedraagt maximaal 5% van de brutoroyalty's als de uiteindelijk gerechtigde tot de royalty's inwoner is van de andere verdragsluitende staat. Zoals bij artikel 10 (dividenden) en artikel 11 (interest) is aangegeven, is Nederland eerder bereid om met ontwikkelingslanden een bronheffing over dividenden, interest en royalty's overeen te komen. Het tweede lid bepaalt voorts dat de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staten in onderling overleg een regeling kunnen vaststellen voor de toepassing van dit lid. Indien die regeling wordt vastgelegd in een verdrag kan dit beschouwd worden als een uitvoeringsverdrag dat op grond van artikel 7, aanhef en onderdeel b, van de Rijkswet goedkeuring en bekendmaking verdragen geen parlementaire goedkeuring behoeft, behoudens het bepaalde in artikel 8, tweede lid, van die Rijkswet.

In het derde lid is een definitie opgenomen van het begrip 'royalty's'. Deze omschrijving is gebaseerd op artikel 12, tweede lid, van het OESO-modelverdrag.

Op grond van het vierde lid zijn het eerste en tweede lid niet van toepassing op royalty's die worden betaald voor rechten of zaken die zijn toe te rekenen aan een vaste inrichting of een vast middelpunt van de uiteindelijk gerechtigde tot de royalty's, die is gelegen in de verdragsluitende staat waaruit de royalty's afkomstig zijn. In dat geval zijn de bepalingen van artikel 7 (winst uit onderneming) of artikel 14 (zelfstandige arbeid) van toepassing.

In het vijfde lid is vastgelegd uit welke verdragsluitende staat royalty's geacht worden afkomstig te zijn. In beginsel is dat de verdragsluitende staat waarvan de betaler van de royalty's inwoner is. Als echter de betaler van de royalty's, ongeacht of hij inwoner is van een verdragsluitende staat, een vaste inrichting of een vast middelpunt heeft in een verdragsluitende staat waaraan de royaltybetaling kan worden toegerekend, worden de royalty's geacht afkomstig te zijn uit de staat waarin die vaste inrichting of dat vast middelpunt is gelegen.

Ingevolge het zesde lid zijn de bepalingen van dit artikel slechts van toepassing voor zover betaalde royalty's overeenkomen met de royalty's die tussen onafhankelijke partijen zouden zijn overeengekomen. Het eventueel bovenmatige gedeelte van de royalty's is belastbaar overeenkomstig de nationale wetgeving van elk van de verdragsluitende staten, rekening houdend met de overige bepalingen van het Verdrag.

Voor de toelichting op de artikel VII van het Protocol wordt verwezen naar onderdeel II.10 van deze toelichtende nota.

II.13. Vermogenswinsten (artikel 13 van het Verdrag en artikel VIII van het Protocol)

Artikel 13 heeft betrekking op de verdeling van heffingsrechten over vermogenswinsten en is gebaseerd op artikel 13 van het OESO-modelverdrag. Belangrijke afwijkingen daarvan zijn het ontbreken van een heffingsrecht voor een verdragsluitende staat ter zake van de vervreemding door een inwoner van de andere verdragsluitende staat van aandelen die hun waarde ontleen aan in de eerstbedoelde staat gelegen onroerende zaken en het opnemen – in het vijfde lid – van het toe te lichten aanmerkelijkbelangvoorbehoud.

Het eerste lid wijst het heffingsrecht over de voordelen die een inwoner van een verdragsluitende staat behaalt met de vervreemding van een onroerende zaak die is gelegen in de andere verdragsluitende staat, toe aan die andere staat. Het begrip “onroerende zaak” is voor de verdragstoepassing gedefinieerd in artikel 6 van het Verdrag.

In het tweede lid is, in aansluiting bij artikel 7 (winst uit onderneming) en artikel 14 (zelfstandige arbeid), bepaald dat voordelen die worden verkregen door een inwoner van de ene verdragsluitende staat uit de vervreemding van niet-onroerende goederen die zijn toe te rekenen aan een vaste inrichting of een vast middelpunt van die inwoner in de andere verdragsluitende staat, mogen worden belast in de staat waar die vaste inrichting of dat vast middelpunt is gelegen.

Ingevolge het derde lid zijn, in lijn met artikel 8 (internationaal verkeer), de voordelen uit de vervreemding van schepen, luchtvaartuigen en wegvoertuigen die in het internationale verkeer worden geëxploiteerd, en van niet-onroerende goederen die bij die exploitatie worden gebruikt, uitsluitend belastbaar in de woonstaat van de betreffende onderneming.

Op grond van het vierde lid zijn alle overige vervreemdingswinsten ter heffing toegewezen aan de verdragsluitende staat waarvan de vervreemder inwoner is.

Het vijfde lid bevat het zogenoemde aanmerkelijkbelangvoorbehoud met betrekking tot de vervreemding van, kort gezegd, aandelen na emigratie van de aandeelhouder.²² Toegespitst op

²² In aansluiting bij onderdeel 2.9.3 van de NFV 2011 en onderdeel 4.6 van de NFV 2020.

Nederland, behoudt Nederland op basis van deze bepaling na emigratie van een aanmerkelijkbelanghouder uit Nederland een heffingsrecht over vermogenswinsten uit aanmerkelijk belang (aanmerkelijkbelangvoorbehoud). Dit heffingsrecht is evenwel beperkt tot de waardeangroei van het aanmerkelijk belang die is toe te rekenen aan de tijd dat de vervreemder inwoner van Nederland was. Tevens is geregeld dat de nieuwe woonstaat deze waardeangroei niet nogmaals kan belasten (de zogenoemde 'opstap' bij immigratie in de andere staat). De bepalingen van het vijfde lid moeten in samenhang worden gezien met het zesde lid van artikel 10.

Voor de toelichting op de artikel VIII van het Protocol wordt verwezen naar onderdeel II.10 van deze toelichtende nota.

II.14. Zelfstandige arbeid (artikel 14 van het Verdrag en artikel VI van het Protocol)

Artikel 14 ziet op de verdeling van de heffingsrechten inzake inkomen uit de uitoefening van een vrij beroep of van andere werkzaamheden van zelfstandige aard. Nederland volgt ter zake in beginsel het OESO-modelverdrag, waarin in 2000 de bepaling inzake zelfstandige arbeid is vervallen, onder de overweging dat dit inkomen reeds valt onder de reikwijdte van artikel 7 (winst uit onderneming), in samenhang met artikel 5, van het Verdrag. Kirgizië hechtte echter aan opname van deze bepaling die overeenkomt met de tekst van het VN-modelverdrag. Nederland heeft daarmee ingestemd.

Ingevolge het eerste lid komt het heffingsrecht over het inkomen uit zelfstandige werkzaamheden toe aan de woonstaat van de belastingplichtige. Er wordt echter ook een heffingsrecht toegewezen aan de staat waar de zelfstandige werkzaamheden worden verricht (de bronstaat), in geval aldaar geregeld over een vast middelpunt wordt beschikt.

In het tweede lid zijn voorbeelden opgenomen van wat onder het begrip "vrij beroep" wordt verstaan.

Voor de toelichting op de artikel VI van het Protocol wordt verwezen naar onderdeel II.7 van deze toelichtende nota.

II.15. Niet-zelfstandige arbeid (artikel 15 van het Verdrag)

Artikel 15 ziet op de verdeling van heffingsbevoegdheden met betrekking tot inkomen uit dienstbetrekking (niet-zelfstandige arbeid). Behoudens het derde lid stemt dit artikel overeen met artikel 15 van het OESO-modelverdrag naar de tekstversie van 2017.

Het eerste lid voorziet in een heffingsrecht over dit inkomen voor de staat waar de niet-zelfstandige werkzaamheden worden verricht. Het tweede lid voorziet daarentegen in een exclusief heffingsrecht voor de woonstaat van de werknemer als wordt voldaan aan drie (cumulatieve) voorwaarden:

- a) het verblijf van de werknemer in de werkstaat is in totaal niet langer dan 183 dagen in een twaalfmaandsperiode die begint of eindigt in een desbetreffend belastingjaar;

- b) de beloning wordt betaald door of namens een werkgever die geen inwoner is van de werkstaat; en
- c) de beloning komt niet ten laste van een vaste inrichting of vast middelpunt van de werkgever in de werkstaat.

Als aan één of meer van deze drie voorwaarden niet wordt voldaan, mag de werkstaat volgens de regels van het eerste lid belasting heffen over het inkomen van de werknemer, voor zover dat inkomen is toe te rekenen aan de in de werkstaat verrichte werkzaamheden. Het doel van deze bepaling is om de fiscale positie van werknemers die voor een beperkte periode werkzaam zijn in een ander land dan het woonland niet te veranderen en de werknemer en werkgever extra administratieve lasten te besparen die zouden voortvloeien uit een belastingplicht in de werkstaat.

Op grond van het derde lid is de beloning van werknemers die hun dienstbetrekking uitoefenen aan boord van een schip, luchtvaartuig of wegvoertuig in internationaal verkeer uitsluitend belastbaar in de woonstaat van de werknemer. Dit artikellid wijkt af van het OESO-modelverdrag naar de tekstversie van 2017. In lijn met artikel 8 van het Verdrag inzake heffingsrechten over internationaal verkeer is het toepassingsbereik van dit artikellid uitgebreid ten behoeve van werknemers die hun dienstbetrekking uitoefenen in een wegvoertuig in internationaal verkeer. Daarnaast is in tegenstelling tot het OESO-modelverdrag (naar de tekstversie van 2017) niet opgenomen dat de werknemer lid dient te zijn van de reguliere bemanning van een schip, luchtvaartuig of wegvoertuig in internationaal verkeer om onder deze bepaling te kunnen vallen.

II.16. Directeursbeloningen (artikel 16 van het Verdrag en artikel IX van het Protocol)

Artikel 16 van het Verdrag verdeelt de heffingsrechten over directeursbeloningen en is gebaseerd op artikel 16 van het OESO-modelverdrag. Volgens het artikel mogen de beloningen ontvangen door personen in hun hoedanigheid van bestuurder of commissaris van een lichaam worden belast in het land waarvan het lichaam inwoner is. In afwijking van het OESO-modelverdrag is de term 'andere beloningen' gehanteerd in plaats van 'vergelijkbare betalingen'. Hiermee wordt buiten twijfel gesteld dat ook vergoedingen in natura en aandelenopties onder deze bepaling vallen.

Op grond van artikel IX van het Protocol vallen onder de uitdrukkingen 'bestuurder' en 'commissaris' personen die door de algemene aandeelhoudersvergadering of een vergelijkbaar orgaan van een lichaam zijn belast met het dagelijks bestuur van dat lichaam onderscheidenlijk het toezicht daarop (zoals de leden van de raad van commissarissen).

II.17. Artiesten en sportbeoefenaars (artikel 17 van het Verdrag)

Artikel 17 ziet op het inkomen van artiesten en sportbeoefenaars en stemt, behoudens het derde lid, inhoudelijk overeen met het OESO-modelverdrag. Conform het in de NFV 2011, onderdeel 2.12, uiteengezette verdragsbeleid heeft Nederland voorgesteld geen aparte bepaling voor artiesten en sportbeoefenaars op te nemen, maar voor hun inkomen aan te knopen bij de bepalingen voor

inkomen uit onderneming, vrij beroep, of uit dienstbetrekking. Kirgizië hechtte echter aan opname van deze specifieke bepaling en Nederland heeft uiteindelijk daarmee ingestemd.

Het eerste lid wijst het heffingsrecht over het inkomen toe aan de verdragsluitende staat waarin de artiesten en sportbeoefenaars hun activiteiten ontplooiën.

Het tweede lid ziet op de situatie waarin het inkomen uit de persoonlijke werkzaamheden van artiesten en sportbeoefenaars als zodanig niet aan henzelf toekomt maar aan een andere persoon. Ingevolge het tweede lid mag de beloning ook in dat geval worden belast door de verdragsluitende staat waarin de werkzaamheden worden verricht. Deze bepaling heeft betrekking op bijvoorbeeld betalingen aan management- of artiestenvennootschappen of aan gezelschappen.

Op het beginsel van belastingheffing in de werkstaat van het eerste en het tweede lid is in het derde lid een uitzondering gemaakt. Het inkomen van de artiest of sportbeoefenaar wordt in de werkstaat vrijgesteld, als diens bezoek aan de andere verdragsluitende staat ten minste grotendeels wordt gefinancierd uit openbare middelen van een of beide verdragsluitende staten, of van staatkundige onderdelen of plaatselijke publiekrechtelijke lichamen daarvan, of plaatsvindt in het kader van een cultureel uitwisselingsprogramma tussen de regeringen van beide verdragsluitende staten.

II.18. Pensioenen, lijfrenten en socialezekerheidsuitkeringen (artikel 18 van het Verdrag)

Artikel 18 ziet op het heffingsrecht over pensioenen, lijfrenten en socialezekerheidsuitkeringen. De bepaling sluit aan bij het Nederlandse verdragsbeleid en bevat, in afwijking van het OESO-modelverdrag, een uitsluitende bronstaatheffing voor pensioenen en andere soortgelijke beloningen betaald ter zake van een vroegere dienstbetrekking, socialezekerheidsuitkeringen, lijfrenten alsmede afkoopsommen (hierna gezamenlijk aangeduid als: pensioenen).

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. Kirgizië hanteert een EEE-systeem (*'exempt, exempt, exempt'*) voor pensioenen en heft ook over een uit Nederland ontvangen pensioen van een inwoner van Kirgizië geen belasting. Met de in artikel 18 overeengekomen bronstaatheffing wordt gewaarborgd dat uitkeringen uit een in Nederland fiscaal gefacilieerd opgebouwd pensioen aan een inwoner van Kirgizië in Nederland kunnen worden belast.

Het heffingsrecht voor de bronstaat over pensioenen is opgenomen in het eerste lid. 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.

Het tweede lid van artikel 18 regelt wanneer een verdragsluitende staat kan worden aangemerkt als de bronstaat van een pensioen. Dit is het geval voor zover de daarvoor betaalde premies, dan wel de aanspraken op pensioenen in die staat in aanmerking zijn gekomen voor een fiscale tegemoetkoming. Tevens is in dit lid bepaald dat de overdracht van een pensioen 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.

II.19. Overheidsfuncties (artikel 19 van het Verdrag)

Artikel 19 regelt de toewijzing van het heffingsrecht over inkomen dat wordt ontvangen door een natuurlijk persoon vanwege werkzaamheden die (in dienstverband) voor de overheid zijn verricht. De bepaling is geheel in lijn met artikel 19 van het OESO-modelverdrag.

Volgens het eerste lid mogen salarissen, lonen en andere soortgelijke beloningen slechts worden belast in de verdragsluitende staat waarvoor de overheidsdiensten zijn verricht. Het eerste lid, onderdeel b, maakt daarop een uitzondering. De staat waarin de werkzaamheden worden verricht (werkstaat) heeft het heffingsrecht als de werknemer inwoner is van de werkstaat en tevens de nationaliteit heeft van die staat, of niet inwoner van die staat is geworden enkel om daar werk te verrichten voor de overheid van de andere staat. Deze uitzondering strekt ertoe lokaal aangeworven medewerkers van bijvoorbeeld een ambassade in hun woonland belastingplichtig te laten zijn in plaats van in de staat bij wiens ambassade zij werkzaam zijn.

In het tweede lid is bepaald dat het heffingsrecht over overheidspensioenen en andere soortelijke beloningen is toegewezen aan de staat die het pensioen betaalt of het fonds, waaruit het pensioen wordt betaald, in het leven heeft geroepen. Het heffingsrecht over deze overheidspensioenen en andere soortelijke beloningen, komt echter uitsluitend toe aan de woonstaat van de pensioengenieter als hij tevens de nationaliteit heeft van de woonstaat.

Ingevolge het derde lid geldt de in het eerste en tweede lid opgenomen verdeling van heffingsrechten niet voor salarissen, lonen en andere soortgelijke beloningen en pensioenen die worden ontvangen ter zake van werkzaamheden die worden of zijn verricht voor een door de overheid gedreven onderneming. Artikel 15 (niet-zelfstandige arbeid), artikel 16 (directeursbeloningen), artikel 17 (artiesten en sportbeoefenaars) of artikel 18 (pensioenen, lijfrenten en socialezekerheidsuitkeringen) zijn dan van toepassing.

II.20. Studenten en in opleiding zijnde personen (artikel 20 van het Verdrag)

Artikel 20 ziet op vergoedingen aan studenten, stagiairs en in opleiding zijnde personen (hierna: studenten) voor onderhoud, studie of opleiding. Indien een student 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, dan mag de eerstgenoemde staat de vergoedingen die de student ontvangt voor zijn onderhoud, studie of opleiding niet belasten als deze vergoedingen afkomstig zijn uit bronnen buiten die staat. De bepaling stemt inhoudelijk overeen met artikel 20 van het OESO-modelverdrag.

II.21. Overig inkomen (artikel 21 van het Verdrag)

Artikel 21 verdeelt het heffingsrecht over inkomen ter zake waarvan het heffingsrecht niet in de voorgaande artikelen van het Verdrag is behandeld ('overig inkomen'). In lijn met het OESO-modelverdrag bepaalt het eerste lid dat het heffingsrecht over dit inkomen, ongeacht de herkomst ervan, exclusief toekomt aan de verdragsluitende staat waar de uiteindelijk gerechtigde tot dat inkomen woont.

Ingevolge het tweede lid is het eerste lid niet van toepassing op inkomen dat is toe te rekenen aan een vaste inrichting of vast middelpunt in de andere verdragsluitende staat. Het recht tot belastingheffing over dat inkomen volgt uit artikel 7 (winst uit onderneming) en artikel 14 (zelfstandige arbeid) van het Verdrag, tenzij het inkomen betreft uit onroerende zaken in de zin van artikel 6 (inkomen uit onroerende zaken). In dat geval is artikel 6 van toepassing.

II.22. Vermijding van dubbele belasting (artikel 22 van het Verdrag)

In artikel 22 is neergelegd op welke manier beide landen dubbele belasting vermijden.

In het eerste en tweede lid is neergelegd dat als een inwoner van Kirgizië inkomen ontvangt dat volgens dit Verdrag mag worden belast of slechts belastbaar is in Nederland, Kirgizië een vermindering ter vermijding van dubbele belasting verleent volgens de verrekeningsmethode met evenredigheidslimiet. Daarbij staat Kirgizië een aftrek toe van de in Nederland betaalde belasting maar tot ten hoogste het bedrag van de Kirgizische belasting die toerekenbaar is aan het inkomen dat belast mag worden door Nederland. In het tweede lid is vastgelegd dat Kirgizië bij de berekening van het bedrag van de belasting over het resterende inkomen van die inwoner het vrijgestelde inkomen in aanmerking mag nemen. Voor de goede orde wordt opgemerkt dat dit niet wegneemt dat wanneer inkomen slechts belastbaar is in Nederland, Kirgizië het inkomen niet in de heffing mag betrekken.

In het derde tot en met het zesde lid is, in lijn met het Nederlandse verdragsbeleid, bepaald hoe Nederland voorziet in het vermijden van dubbele belasting voor inkomen genoten door een inwoner van Nederland dat volgens het Verdrag (ook) in Kirgizië mag worden belast of slechts in Kirgizië belastbaar is.

Uit het derde lid volgt expliciet dat Nederland het inkomen dat (ook) in Kirgizië mag worden belast of slechts belastbaar is in de grondslag mag betrekken waarnaar de Nederlandse belasting wordt geheven. Daarmee wordt tevens bevestigd dat Nederland de tariefprogressie die met name in de inkomstenbelasting gestalte krijgt ook met betrekking tot inkomen uit Kirgizië mag effectueren.

Het vierde lid bepaalt vervolgens dat voor het daar genoemde inkomen belastingvermindering wordt verleend volgens de vrijstellingsmethode. Met betrekking tot de vennootschapsbelasting wordt daarbij het volgende opgemerkt. Met ingang van 1 januari 2012 is in afdeling 2.10a van de Wet Vpb 1969 de zogenoemde objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten opgenomen. Toegesplitst op het onderhavige Verdrag wordt op basis van deze objectvrijstelling bij een belastingplichtige met winst uit Kirgizië de winst verminderd met de positieve en de negatieve bedragen van de winst uit Kirgizië die op basis van het Verdrag aan Kirgizië ter heffing is toegewezen en waarvoor Nederland op basis van de onderhavige bepaling voor positieve bedragen een vrijstelling dient te verlenen. Voor de toepassing van het tweede lid houdt dit in dat door de objectvrijstelling de

desbetreffende uit Kirgizië afkomstige (en aan Kirgizië ter heffing toegewezen) winsten per saldo geen deel meer uitmaken van de in het eerste lid bedoelde grondslag waarover door Nederland vennootschapsbelasting wordt geheven. Dientengevolge behoeft de in het tweede lid opgenomen vrijstellingsmethode hierop geen toepassing meer te vinden en wordt door de toepassing van de objectvrijstelling in feite voorzien in het vermijden van dubbele belastingheffing. Aangezien de objectvrijstelling niet geldt voor de inkomstenbelasting blijft de in het tweede lid opgenomen vrijstellingsmethode onverkort van belang ter zake van het in dit onderdeel bedoelde inkomen van natuurlijke personen.

In het vijfde lid wordt voor ander inkomen waarover Kirgizië belasting mag heffen, uitgewerkt dat Nederland in die gevallen een vermindering ter vermijding van dubbele belasting verleent volgens de verrekeningsmethode met evenredigheidslimiet. Dit geldt voor de door Kirgizië als bronland, in overeenstemming met het Verdrag, geheven belasting over dividenden, interest, royalty's, vermogenswinsten, bestuurdersbeloningen en inkomen van artiesten en sportbeoefenaars.

In het zesde lid is ten slotte neergelegd dat Nederland bij het vermijden van dubbele belasting over winst behaald met een in Kirgizië gelegen vaste inrichting of vast middelpunt, 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 dat inkomen. Deze bepaling is van belang voor de hiervoor beschreven objectvrijstelling waarbij is bepaald dat de objectvrijstelling niet geldt voor winst uit een laagbelaste buitenlandse beleggingsonderneming als bedoeld in artikel 15g van Wet Vpb 1969 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 de Wet Vpb 1969 getroffen regeling. Door het opnemen van het zesde lid kan Nederland deze in de Nederlandse wetgeving opgenomen regeling ter vermijding van dubbele belasting ook in relatie tot Kirgizië toepassen.

II.23. Non-discriminatie (artikel 23 van het Verdrag)

Artikel 23 stemt overeen met de in het OESO-modelverdrag opgenomen non-discriminatiebepaling. Met het voorstel van Nederland om, in overeenstemming met het Nederlandse verdragsbeleid, een aanvullende bepaling op te nemen over de aftrek van doorbetaalde pensioenpremies kon Kirgizië niet instemmen. Nederland heeft dit geaccepteerd vanwege het geringe belang van een dergelijke bepaling in relatie tot Kirgizië.

Het eerste lid bevat het verbod op fiscale discriminatie naar nationaliteit. Dit houdt in dat onderdanen van een verdragsluitende staat in de andere verdragsluitende staat niet slechter mogen worden behandeld dan onderdanen van die andere staat die in dezelfde omstandigheden verkeren.

In het tweede lid is een bepaling opgenomen voor zogenoemde staatloze personen. Hierin wordt bepaald dat staatlozen die inwoner zijn van een van de verdragslanden niet ongunstiger mogen worden behandeld dan onderdanen van het andere verdragsland.

Uit het derde lid volgt, in het verlengde van de algemene non-discriminatie-norm in het eerste lid, dat een verdragsluitende staat een vaste inrichting van een door een inwoner van de andere

verdragsluitende staat gedreven onderneming niet ongunstiger mag behandelen dan de ondernemingen van de “eigen” inwoners. Deze staat is evenwel niet verplicht persoonlijke aftrekken, tegemoetkomingen en verminderingen uit hoofde van de samenstelling van het gezin of gezinslasten te verlenen. Het uitgangspunt is immers dat met name de woonstaat van een belastingplichtige rekening moet houden met de persoonlijke omstandigheden van de belastingplichtige.

In het vierde lid is vastgelegd dat voor de fiscale aftrekbaarheid van de daarin genoemde vergoedingen geen onderscheid gemaakt mag worden naar de woonplaats van de schuldeiser. Aangezien het Verdrag geen betrekking heeft op een vermogensbelasting is in de onderhavige bepaling, in afwijking van het OESO-modelverdrag, geen vergelijkbare bepaling opgenomen over de aftrekbaarheid van schulden.

Ingevolge het vijfde lid mogen ondernemingen die in buitenlandse handen zijn niet slechter worden behandeld dan soortgelijke ondernemingen met aandeelhouders/eigenaren die inwoner zijn van de verdragsluitende staat.

Volgens het zesde lid is de toepassing van dit artikel niet beperkt tot de belastingen waar het Verdrag ingevolge artikel 2 op van toepassing is.

II.24. Procedure voor onderling overleg (artikel 24 van het Verdrag en artikel X van het Protocol)

Artikel 24 bevat een regeling voor onderling overleg tussen de verdragsluitende staten (onderlinge overlegprocedure). Een inwoner van een verdragsluitende staat kan bij de bevoegde autoriteiten van beide staten om een onderlinge overlegprocedure verzoeken wanneer deze persoon van mening is dat de maatregelen van één of van beide staten voor hem leiden of zullen leiden tot belastingheffing die niet in overeenstemming is met het Verdrag.

De eerste vier leden stemmen overeen met artikel 25 van het OESO-modelverdrag. In het vijfde lid is de mogelijkheid geschapen om geschillen over de toepassing of uitleg van het Verdrag, die niet binnen een tijdvak van drie jaar in onderling overleg door de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staten worden opgelost, te beslechten via een arbitrageprocedure. Op verzoek van Kirgizië kan de arbitrageprocedure alleen in gang worden gezet wanneer een van de verdragsluitende staten hierom verzoekt en de betrokken belastingplichtige of belastingplichtigen er schriftelijk mee instemt of instemmen te worden gebonden door de beslissing van de arbitragecommissie.

Voor situaties waarin overlegprocedures in de ene verdragsluitende staat hebben geleid tot aanvullende belasting en in de andere verdragsluitende staat tot een overeenkomstige vermindering van de belasting bevat artikel X van het Protocol een bepaling op grond waarvan de bevoegde autoriteiten afspraken kunnen maken om belastingplichtigen geen belastingrente, heffingsrente of invorderingsrente te vergoeden respectievelijk geen belastingrente, heffingsrente of invorderingsrente in rekening te brengen.

II.25. Uitwisseling van informatie (artikel 25 van het Verdrag en artikel XI van het Protocol)

Artikel 25 biedt de verdragsluitende staten de mogelijkheid om op verzoek, automatisch of spontaan informatie uit te wisselen. Het artikel komt overeen met artikel 26 van het OESO-modelverdrag en is in lijn met het Nederlandse verdragsbeleid en de internationale standaard zoals die wordt gestimuleerd en gewaarborgd in het kader van het *Global Forum for Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes* van de OESO.²³

Het artikel is ingevolge artikel XI van het Protocol ook van toepassing op de Nederlandse inkomensafhankelijke regelingen ('de toeslagen').

In het eerste lid wordt de reikwijdte van de informatie-uitwisseling bepaald. 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.

Opgemerkt wordt dat de bepaling over de uitwisseling van informatie ook betrekking heeft op informatie van vóór de inwerkingtreding van dit Verdrag, mits de uitwisseling plaatsvindt nadat de bepaling van toepassing wordt. Hierbij wordt gewezen op paragraaf 10.3 van het OESO-commentaar op artikel 26 van het OESO-modelverdrag. Daarin staat in het bijzonder dat niets in het Verdrag de toepassing van het informatie-uitwisselingsartikel belet ten aanzien van informatie die bestond vóór de inwerkingtreding van het Verdrag, mits de uitwisseling plaatsvindt nadat de bepalingen van dat artikel van toepassing zijn geworden.

Het tweede lid regelt hoe de verdragsluitende staat die informatie ontvangt van de andere verdragsluitende staat met deze informatie dient om te gaan. Deze bepaling is in de eerste plaats bedoeld om waarborgen te bieden voor de vertrouwelijkheid van de uitgewisselde informatie. Ook is bepaald dat de informatie alleen mag worden vrijgegeven aan bepaalde personen of autoriteiten belast met specifieke taken. Het tweede lid bepaalt verder dat de informatie ook voor andere (niet-fiscale) doeleinden mag worden gebruikt, mits dat wettelijk is toegestaan in beide verdragsluitende staten en de bevoegde autoriteiten dit toestaan. In dit verband wordt opgemerkt dat voor Nederland Verordening (EU) 2016/679 van het Europees Parlement en de Raad van 27 april 2016 betreffende de bescherming van natuurlijke personen in verband met de verwerking van persoonsgegevens en betreffende het vrije verkeer van die gegevens en tot intrekking van Richtlijn 95/46/EG (algemene verordening gegevensbescherming) (PbEU 2016, L 119) (hierna: AVG) relevant is. De AVG kent twee basisprincipes in relatie tot internationale gegevensuitwisseling: er moet een juridische grondslag zijn voor de gegevensuitwisseling en de betrokken partijen zijn verplicht om passende waarborgen te bieden ter bescherming van persoonsgegevens. Uitgangspunt is dat persoonsgegevens slechts worden uitgewisseld met een land buiten de Europese Unie indien dat land een passend beschermingsniveau waarborgt. Nochtans is de uitwisseling van gegevens bij het ontbreken van een passend beschermingsniveau ook toegestaan indien deze uitwisseling noodzakelijk is vanwege gewichtige redenen van algemeen belang waaronder de gegevensuitwisseling tussen belastingdiensten met het oog op de aanpak van belastingontduiking en –ontwijking. Gesteld kan worden dat in Kirgizië een passend beschermingsniveau gewaarborgd is. De regels met betrekking tot de gegevensbescherming zijn in Kirgizië verankerd in de Wet van de Kirgizische Republiek inzake Persoonsgegevens, die door de Kirgizische autoriteiten in het Engels beschikbaar is gesteld onder de

²³ Zie: www.oecd.org/tax/transparency.

naam *Law of the Kyrgyz Republic on Personal Data No.58* (hierna: LoPD) en van kracht is geworden op 14 April 2008. De meest recente aanpassingen hebben plaatsgevonden in juli 2022. Deze wet verplicht om toestemming te vragen bij het gebruik van persoonsgegevens (artikel 9 LoPD). In de artikelen 10 tot en met 21 LoPD zijn bepalingen opgenomen die toezien op bescherming van, en transparantie jegens datasubjecten. Hierin zijn onder meer het recht op toegang tot data (artikel 10), het recht op rectificatie (artikel 11) en het recht op het wissen van gegevens (artikel 12) opgenomen. Wanneer een persoon van mening is dat zijn rechten zoals die in de LoPD zijn vastgelegd worden geschaad, dan biedt die wet ook waarborgen voor het starten van een (juridische) procedure (artikel 13). In artikel 14 van de LoPD is opgenomen dat het datasubject bij een dergelijke schending recht heeft op een schadevergoeding (waaronder morele schadevergoeding). De verantwoordelijke autoriteit voor de handhaving van de LoPD kan, wanneer geconstateerd is dat regels niet worden nageleefd, onder andere boetes opleggen. Dit is vastgelegd in het Wetboek van Strafrecht van Kirgizië, nr. 127 van 28 oktober 2021 (*Criminal Code of the Kyrgyz Republic, No. 127 of 28 October 2021*).²⁴ Op basis van een en ander kan worden gesteld dat betrokkenen in Kirgizië over afdwingbare rechten en doeltreffende rechtsmiddelen beschikken en wordt een passend beschermingsniveau gewaarborgd. In het derde lid wordt aangegeven onder welke omstandigheden een staat geen informatie hoeft te verstrekken aan de andere staat. Een verdragsluitende staat is bij de inspanningen om informatie te verschaffen allereerst niet gehouden om bestuurlijke maatregelen te nemen die in strijd zijn met de wetgeving of bestuurlijke praktijk van die of van de andere verdragsluitende staat. Een verdragsluitende staat is ook niet gehouden informatie uit te wisselen die niet verkrijgbaar is volgens de wetgeving of in de normale bestuurlijke gang van zaken van die verdragsluitende staat of van de andere staat. Verder vallen bedrijfsgeheimen buiten de toepassing van de informatie-uitwisselingsbepaling en hoeft ook geen informatie uitgewisseld te worden als dat in strijd zou zijn met de openbare orde.

Het vierde lid 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 vijfde lid 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.

In artikel XI van het Protocol is op verzoek van Nederland vastgelegd dat de bepalingen over de uitwisseling van informatie eveneens van toepassing zijn op de Nederlandse inkomensafhankelijke regelingen (toeslagen).

²⁴ Кодекс Кыргызской Республики от 28 октября 2021 года № 127 "Уголовный кодекс Кыргызской Республики" (minjust.gov.kg).

II.26. Leden van diplomatieke vertegenwoordigingen en consulaire posten (artikel 26 van het Verdrag)

Artikel 26 ziet op de toepassing van het Verdrag in relatie tot diplomaten. Dit artikel bepaalt, conform artikel 28 van het OESO-modelverdrag, dat fiscale voorrechten toegekend aan leden van een diplomatieke of consulaire vertegenwoordiging op grond van internationaal recht of internationale overeenkomsten, niet worden aangetast door het Verdrag.

II.27. Recht op voordelen (artikel 27 van het Verdrag)

In het rapport van BEPS-actie 6 (*'Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances'*) is een minimumstandaard opgenomen om verdragsmisbruik tegen te gaan. Aan deze minimumstandaard kan worden voldaan door in een belastingverdrag een PPT op te nemen. In artikel 27 van het Verdrag is deze bepaling opgenomen. Op grond van deze bepaling worden verdragsvoordelen niet toegekend indien het verkrijgen van een verdragsvoordeel een van de voornaamste redenen was voor een constructie of transactie die tot dat voordeel heeft geleid, tenzij wordt vastgesteld dat het toekennen van dat voordeel – rekening houdend met alle relevante feiten en omstandigheden – in overeenstemming is met het voorwerp en doel van de relevante bepalingen van het Verdrag.

II.28. Inwerkingtreding (artikel 28 van het Verdrag)

Artikel 28 regelt de inwerkingtreding van het Verdrag. 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 Verdrag zijn voltooid.

Ingevolge het tweede lid treedt het Verdrag in werking op de eerste dag van de tweede maand nadat de laatste van de beide kennisgevingen is ontvangen. De bepalingen vinden vervolgens ten aanzien van bronbelastingen toepassing op bedragen die worden betaald of betaalbaar zijn gesteld op of na 1 januari van het kalenderjaar volgend op het kalenderjaar waarin het Verdrag in werking treedt. Voor andere belastingen geldt dat het Verdrag wordt toegepast op belastingjaren die beginnen op of na 1 januari van het kalenderjaar dat volgt op het kalenderjaar waarin het Verdrag in werking treedt.

Op verzoek van Kirgizië is, als verduidelijking, in het derde lid bepaald dat het Verdrag met instemming van beide verdragsluitende staten in de toekomst kan worden gewijzigd middels een wijzigingsprotocol. Een dergelijk wijzigingsprotocol zal in werking treden en van toepassing worden in overeenstemming met de in het eerste en het tweede lid van dit artikel beschreven procedure.

II.29. Beëindiging (artikel 29 van het Verdrag)

Het Verdrag kan na verloop van vijf jaar na de datum van inwerkingtreding door elk van de verdragsluitende staten worden beëindigd. Beëindiging dient langs diplomatieke weg te geschieden door een kennisgeving van beëindiging, met inachtneming van een opzegtermijn van ten minste zes maanden vóór het eind van enig kalenderjaar dat aanvangt na afloop van die vijfjaarsperiode.

Wat betreft de buitenwerkingtredingsdatum van het Verdrag is aangesloten bij de bepalingen van artikel 28 over de inwerkingtreding van het Verdrag. Ten aanzien van bronbelastingen houdt het Verdrag op van toepassing te zijn met betrekking tot inkomen dat is verkregen op of na 1 januari van het kalenderjaar volgend op het kalenderjaar waarin de kennisgeving van beëindiging is gedaan. Voor andere belastingen geldt dat het Verdrag ophoudt van toepassing te zijn voor belasting verschuldigd voor belastingjaren die aanvangen op of na 1 januari van het kalenderjaar dat volgt op het jaar waarin de kennisgeving van beëindiging is gedaan.

De Staatssecretaris van Financiën,
F.L. Idsinga

De Minister van Buitenlandse Zaken,
C.C.J. Veldkamp