

Vergaderjaar 2007–2008 A

**31 593**

**Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Republiek Ghana tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en naar vermogenswinsten, met Protocol; Accra, 10 maart 2008**

**Nr. 1**

**BRIEF VAN DE MINISTER VAN BUITENLANDSE ZAKEN**

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

Den Haag, 18 augustus 2008

Ter griffie van de Eerste en van de Tweede Kamer der Staten-Generaal ontvangen op 8 september 2008.

De wens dat het verdrag aan de uitdrukkelijke goedkeuring van de Staten-Generaal wordt onderworpen kan door of namens één van de Kamers of door ten minste vijftien leden van de Eerste Kamer dan wel dertig leden van de Tweede Kamer te kennen worden gegeven uiterlijk op 8 oktober 2008.

Overeenkomstig het bepaalde in artikel 2, eerste lid, en artikel 5, eerste lid, van de Rijkswet goedkeuring en bekendmaking verdragen, de Raad van State gehoord, heb ik de eer u hierbij ter stilzwijgende goedkeuring over te leggen het op 10 maart 2008 te Accra totstandgekomen verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Republiek Ghana tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en naar vermogenswinsten, met Protocol (Trb. 2008, 109).

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

De goedkeuring wordt alleen voor Nederland gevraagd.

De minister van Buitenlandse Zaken,  
M. J. M. Verhagen

## TOELICHTENDE NOTA

### 1. Inleiding

Het advies van de Raad van State wordt niet openbaar gemaakt, omdat het uitsluitend opmerkingen van redactionele aard bevat (artikel 25a, vijfde lid jo vierde lid, onder b, van de Wet op de raad van State).

Het onderhavige Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Republiek Ghana tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en naar vermogenswinsten (hierna: het Verdrag) geeft regels die aanwijzen welke van de verdragsluitende Staten, het Koninkrijk der Nederlanden voor wat betreft Nederland dan wel de Republiek Ghana, bevoegd is om in overeenstemming met zijn nationale wetgeving belasting te heffen van het inkomen en de vermogenswinsten van inwoners van een of van beide Staten; dit teneinde dubbele belasting te voorkomen. Daarnaast regelt het Verdrag, onder meer met het oog op het voorkomen van het ontgaan van belasting, de onderlinge uitwisseling van fiscale gegevens en de mogelijkheid van wederzijdse bijstand bij invordering van belastingschulden. Het Verdrag sluit aan bij het streven naar een uitbreiding van het verdragenet in de regio Afrika en past in het netwerk van vergelijkbare belastingverdragen die het Koninkrijk der Nederlanden is aangegaan met tal van andere landen ter wereld.

### 2. Verloop van de onderhandelingen

In december 2006 hebben Nederland en Ghana in Den Haag over het Verdrag onderhandeld. In februari 2007 vond een tweede onderhandelingsronde plaats in Accra, Ghana, waarin uiteindelijk overeenstemming werd bereikt over alle bepalingen van het belastingverdrag. De aanleiding voor de onderhandelingen was de wens van beide partijen om de verdragsloze situatie die bestond op te heffen, teneinde economische relaties tussen beide landen te versterken en wederzijdse investeringen door inwoners van Nederland en Ghana te bevorderen.

Als grondslag voor de onderhandelingen diende een van Nederlandse zijde opgesteld ontwerp. Dit ontwerp kwam nagenoeg overeen met de bijlage bij de notitie Algemeen fiscaal verdragsbeleid (Kamerstukken II 1987/88, 20 365, nrs. 1–2), met dien verstande dat daaraan zijn toegevoegd de in het Nederlandse verdragsbeleid ontwikkelde bepalingen, die zijn toegelicht in de notitie Uitgangspunten van het beleid op het terrein van het internationaal fiscaal (verdragen)recht (Kamerstukken II 1997/98, 25 087, nr. 4; hierna: Notitie Uitgangspunten), en dat de tekst op enige punten in overeenstemming is gebracht met de tekst van het OESO-modelbelastingverdrag 2005 (OESO-publicaties, Parijs 2005; zie [www.oecd.org](http://www.oecd.org); hierna: het OESO-modelverdrag).

De Nederlandse inzet van de onderhandelingen was te komen tot een verdrag dat zoveel mogelijk in overeenstemming zou zijn met het in voormelde notities neergelegde beleid, en daarbij rekening te houden met de specifieke onderdelen van het modelverdrag van de Verenigde Naties voor belastingverdragen tussen ontwikkelde en ontwikkelingslanden (zie [www.un.org](http://www.un.org); hierna: het VN-modelverdrag), waarop Ghana had ingezet.

Naar de mening van de eerste ondertekenaar weerspiegelen de in het Verdrag neergelegde regelingen een resultaat dat in het licht van de over en weer naar voren gebrachte wensen als evenwichtig kan worden beschouwd en waarin op bevredigende wijze rekening is gehouden met de belangen van het Nederlandse bedrijfsleven. De door Nederland naar voren gebrachte wensen konden bij de onderhandelingen voor een groot deel worden verwezenlijkt, waaronder kunnen worden genoemd:

- een bepaling op grond waarvan pensioenfondsen als verdragsgerechtigd worden aangemerkt (artikel 4, tweede lid) en een bepaling waarin een uitsluitende woonstaatheffing voor dividenden is overeen-

- gekomen indien de uiteindelijk gerechtigde een pensioenfonds is als bedoeld in artikel 4, tweede lid (artikel IX, eerste lid, van het Protocol);
- de bepaling inzake winsttoerekening in geval van bedrijfsklare projecten («turnkey»-bepaling) (artikel VI van het Protocol);
  - de bepaling inzake overeenkomsten tot verdeling van concernkosten (cost-sharing-bepaling) (artikel VIII van het Protocol);
  - een matiging van het bronheffingspercentage voor royalty's (het tweede lid van artikel 12);
  - toepassing van het nationale bronheffingstarief uit Ghana op interest (het tweede lid van artikel 11), met dien verstande dat voor verschillende soorten interest een vrijstelling van bronbelasting geldt (artikel 11, derde en vierde lid);
  - heffing in de voormalige woonstaat over de winst behaald met de vervreemding van aandelen, winstbewijzen en schuldvorderingen behorende tot een zogenoemd aanmerkelijk belang met een tienjaarstermijn (artikel 13, zesde lid);
  - een woonstaatheffing voor pensioenen, lijfrenten en socialezekerheidsuitkeringen, waarbij onder bepaalde omstandigheden het heffingsrecht aan de bronstaat wordt toegewezen (artikel 18, eerste en tweede lid);
  - een bronstaatheffing over afkoopsommen van pensioenen en lijfrenten (artikel 18, derde lid);
  - een bepaling inzake non-discriminatoire aftrek voor pensioenpremies van tijdelijk uitgezonden personen (artikel 18, achtste lid);
  - een regeling betreffende de beslechting van geschillen omtrent toepassing en interpretatie van het Verdrag door arbitrage (artikel 26, zesde lid).

Op enkele punten is van het Nederlandse verdragsbeleid afgeweken teneinde rekening te houden met specifieke wensen van Ghana en zijn positie als ontwikkelingsland. Deze specifieke wensen betreffen in het bijzonder een negenmaandstermijn voor vaste inrichtingen (bouwwerken e.d.) in plaats van een twaalfmaandstermijn, een ruimer begrip van de vaste inrichting, een bronheffing van 5% voor dividenden bij deelnemingen van ten minste 10%, en geen uitsluitende woonstaatheffing voor interest en royalty's.

Hieronder zullen in paragraaf 5 de overeengekomen resultaten op hoofdlijnen worden uiteengezet. Daarbij zullen per artikel de belangrijkste afwijkingen van het Nederlandse verdragsbeleid worden aangegeven.

### **3. Budgettaire gevolgen**

Over de omvang van de budgettaire gevolgen valt, gezien de huidige stand van de investeringen, nog geen concrete aanwijzing te geven. Voor het Nederlandse bedrijfsleven zal het Verdrag bij toenemende activiteiten en investeringen in Ghana positief uitwerken. De grenzen van de heffingsbevoegdheden van beide landen zijn duidelijk vastgelegd en er is een goede basis gelegd voor overleg in die situaties waarin toepassing van het Verdrag desalniettemin tot problemen zou kunnen leiden.

### **4. Koninkrijkspositie**

Het Verdrag wordt, wat het Koninkrijk der Nederlanden betreft, aangegaan voor Nederland. In artikel 30 is evenwel, zoals gebruikelijk, bepaald dat het Verdrag hetzij in het geheel, hetzij gewijzigd, kan worden uitgebreid tot de Nederlandse Antillen en Aruba. Indien tot uitbreiding wordt overgegaan, behoeft dit een afzonderlijk verdrag dat door het Koninkrijk ten behoeve van de Nederlandse Antillen of Aruba met Ghana wordt aangegaan.

## 5. Artikelsgewijze toelichting

### *Titel en preambule*

Het Verdrag geldt voor belastingen naar het inkomen en voor vermogenswinstbelasting, maar niet voor belastingen naar het vermogen. Ghana kent feitelijk geen vermogensbelasting (de in 1984 ingevoerde vermogensbelasting is reeds jaren opgeschort) en Nederland heeft met ingang van 1 januari 2001 de Wet op de vermogensbelasting 1964 laten vervallen.

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

De Ghanese belastingen waarop het Verdrag van toepassing is, zijn de «income tax» en de «capital gains tax».

De Ghanese «income tax» is een inkomstenbelasting die zowel geldt voor lichamen als voor natuurlijke personen en die geregeld is in de «Internal Revenue Act». Er bestaat geen aparte vennootschapsbelasting in Ghana. Voor lichamen geldt een algemeen tarief van 25%. Voor bepaalde aangewezen activiteiten en gebieden is voor een aantal jaren vrijstelling van belasting mogelijk. Voor bepaalde sectoren (banken en andere financiële instellingen met betrekking tot bepaalde verstrekte leningen, hotels, landbouw) gelden lagere tarieven.

Voor natuurlijke personen die inwoner van Ghana zijn, zijn progressieve tarieven van toepassing, die variëren van 5% tot 25%.

Ghana heft inkomstenbelasting op basis van het zogeheten «remittance»-principe. Dit betekent kort gezegd dat inkomsten in Ghana pas in de belastingheffing worden betrokken als zij feitelijk naar Ghana zijn overgemaakt of aldaar zijn ontvangen. Zie ook de toelichting bij artikel 23.

In Ghana wordt, naast de inkomstenbelasting op winst van vaste inrichtingen van ondernemingen, een branch profits tax (een soort dividendbelasting) van 8% geheven over die winst, indien deze winst wordt overgemaakt naar het buitenland.

Ghana kent verder een bronbelasting van 8% vanaf 2007 op dividenden en interest, betaald aan natuurlijke personen en lichamen, ongeacht of deze personen of lichamen inwoner van Ghana zijn of niet. Dividenden betaald in binnenlandse verhoudingen zijn vrijgesteld van belasting (inkomstenbelasting en bronbelasting), als er sprake is van een deelneming van een Ghanese vennootschap in een andere Ghanese vennootschap van minimaal 25% van de stemgerechtigde aandelen. Met betrekking tot royalty's, management fees en een aantal overige betalingen geldt voor niet-inwoners een bronbelasting van 15%. Voor inwoners behoren royalty's en de bedoelde overige betalingen tot het belastbare inkomen. De Ghanese bronbelasting maakt deel uit van de Ghanese inkomstenbelasting en hoeft daarom niet als aparte belasting in artikel 2 genoemd te worden.

Behalve de «income tax» kent Ghana ook een «capital gains tax» (vermogenswinstbelasting). Het tarief hiervoor is per 2007 verlaagd van 10% tot 5%. Winst behaald door een belastingplichtige met de vervreemding van belastbare vermogensbestanddelen zijn onderworpen aan een vermogenswinstbelasting. Deze vermogenswinst wordt berekend los van ander inkomen en is niet onderworpen aan inkomstenbelasting. De vermogenswinstbelasting wordt geheven van natuurlijke personen en lichamen. Voor inwoners van Ghana gelden andere belastbare vermogensbestanddelen dan voor niet-inwoners. Verder zijn verschillende categorieën vermogenswinsten vrijgesteld van de vermogenswinstbelasting.

Het «remittance»-principe geldt ook voor de «capital gains tax».

Ghana kent, zoals reeds aangegeven, feitelijk geen algemene vermogensbelasting, aangezien deze in 1984 ingevoerde belasting is opgeschort.

*Algemene begripsbepalingen (artikel 3 juncto artikel II van het Protocol)*  
Nederland en Ghana zijn overeengekomen om in artikel 3 een aparte, uitgebreide definitie op te nemen van de uitdrukking «pensioenfonds» (artikel 3, eerste lid, onderdeel j) en niet te volstaan met de beknoptere omschrijving van die term, zoals die onderdeel uitmaakt van artikel 4, tweede lid, van het Nederlandse verdragsmodel, waarin pensioenfondsen worden aangemerkt als inwoner in de zin van het Verdrag. Zo bevat de definitie in artikel 3 een omschrijving van de doelstelling van een pensioenfonds en geeft zij aan wat moet worden verstaan onder vrijstelling van belastingheffing voor een pensioenfonds.

In artikel II van het Protocol wordt overeenkomstig het verzoek van Nederland bepaald dat in geval van kwalificatieverschillen met betrekking tot lichamen de bevoegde autoriteiten, na onderling overleg, zodanige maatregelen nemen dat dubbele belasting of dubbele vrijstelling als gevolg van toepassing van het Verdrag wordt voorkomen. Voor een nadere toelichting op deze bepaling wordt verwezen naar paragraaf 5.1.2. van de Notitie Uitgangspunten.

*Inwoner (artikel 4 juncto artikel IV van het Protocol)*

Teneinde buiten twijfel te stellen dat een erkend pensioenfonds aanspraak kan maken op de voordelen van het Verdrag, is in het tweede lid van artikel 4 van het Verdrag uitdrukkelijk vastgelegd dat een dergelijk pensioenfonds is aan te merken als inwoner in de zin van het Verdrag. Voor een nadere toelichting op deze bepaling wordt verwezen naar paragraaf 4.3.2.2.5. van de Notitie Uitgangspunten.

Teneinde veilig te stellen dat het Verdrag van toepassing is op natuurlijke personen die, naar de feiten en omstandigheden beoordeeld, wonen aan boord van een schip en niet beschikken over een feitelijke woonplaats in een van de verdragsluitende Staten, regelt artikel IV van het Protocol dat zij geacht worden te wonen in de verdragsluitende Staat waar het desbetreffende schip zijn thuishaven heeft.

*Vaste inrichting (artikel 5 juncto artikel V van het Protocol)*

Hoewel artikel 5 grotendeels het OESO-modelverdrag volgt, zijn in dit artikel op verzoek van Ghana enkele bepalingen opgenomen, die afwijken van de in de OESO gekozen lijn. Zo is in het derde lid, onderdeel a, voor de uitvoering van bouwwerken, constructie- en installatiewerkzaamheden een termijn opgenomen van negen maanden, die tevens geldt voor werkzaamheden van toezichthoudende aard die met die werkzaamheden verband houden. Deze termijn houdt het midden tussen de twaalfmaands-termijn voor de bedoelde werkzaamheden in het OESO-model en de zesmaandstermijn in het VN-model. Overeenkomstige bepalingen, waarbij de termijn kan verschillen, zijn door het Koninkrijk der Nederlanden tevens overeengekomen in de verdragsrelatie met Argentinië (*Trb.* 1997, 63), China (*Trb.* 1987, 93), Egypte (*Trb.* 1999, 188), Koeweit (*Trb.* 2001, 126), Korea (*Trb.* 1979, 13), Maleisië (*Trb.* 1988, 27), Mexico (*Trb.* 1993, 160), Pakistan (*Trb.* 1982, 63), Portugal (*Trb.* 1999, 180), Singapore (*Trb.* 1971, 95), Tunesië (*Trb.* 1995, 164), Vietnam (*Trb.* 1995, 61) en Zambia (*Trb.* 1978, 1).

Tevens is op verzoek van Ghana in het derde lid, onderdeel b, een bepaling opgenomen, waardoor het verlenen gedurende meer dan negen maanden van toezichthoudende diensten die niet verbonden zijn met de uitvoering van bouwwerken, constructie- en installatiewerkzaamheden bij wijze van fictie leidt tot een vaste inrichting. Soortgelijke bepalingen, die zijn gebaseerd op het VN-modelverdrag en waarbij de termijn kan verschillen, zijn door Nederland bijvoorbeeld ook overeengekomen met Oeganda (*Trb.* 2004, 262), Argentinië, Kazachstan (*Trb.* 1996, 150), Koeweit, Moldavië (*Trb.* 2000, 78), Nigeria (*Trb.* 1992, 12), Portugal en Vietnam.

Het derde lid, onderdeel b is, op verzoek van Ghana, minder ruim geformuleerd dan in het VN-modelverdrag. Gesproken wordt over «diensten van toezichthoudende aard», in tegenstelling tot «het verlenen van diensten» zoals vermeld in het VN-modelverdrag. Het overeengekomen onderdeel b houdt het midden tussen het VN-modelverdrag (ruime formulering) en het OESO-modelverdrag dan wel het Nederlandse voorstel (onderdeel b ontbreekt).

Overigens moet er, gelet op de afstand tussen Nederland en Ghana, van worden uitgegaan dat de hier bedoelde dienstverlening in Ghana gedurende enige tijd niet snel zal kunnen plaatsvinden zonder dat de dienstverlener aldaar feitelijk over enigerlei vorm van kantoor of andere vaste inrichting beschikt.

*Inkomsten uit onroerende zaken (artikel 6 juncto artikel V van het Protocol)*

Overeenkomstig het Nederlandse verdragsbeleid is in artikel V van het Protocol bij het Verdrag vastgelegd dat exploratie- en exploitatierechten betreffende natuurlijke rijkdommen zullen worden beschouwd als onroerende zaken en als zodanig behoren tot het vermogen van een vaste inrichting in de staat waar de onroerende zaken zijn gelegen, waarop deze rechten betrekking hebben.

Onder de bedoelde exploratie- en exploitatierechten vallen ook belangen bij of voordelen uit vermogensbestanddelen die voortvloeien uit exploratie of exploitatie betreffende natuurlijke rijkdommen.

Met artikel V wordt veiliggesteld dat inkomsten die uit dergelijke rechten worden getrokken en winst die wordt behaald met de vervreemding van dergelijke rechten, aan de bronstaat ter belastingheffing toekomen.

*Winst uit onderneming (artikel 7 junctis artikelen V en VI van het Protocol)*

Artikel 7 van het Verdrag stemt nagenoeg geheel overeen met de tekst van het Nederlandse modelverdrag. Op Ghanees verzoek is echter in het derde lid (eerste volzin) de term «reasonably» toegevoegd. Deze toevoeging houdt verband met de wens van Ghana om te benadrukken dat de verhouding tussen het «hoofdhuis» en de vaste inrichting beheerst wordt door het «arm's length»-beginsel. Op verzoek van Ghana is deze toelichting ook opgenomen in de «Agreed Minutes» die aan het slot van de onderhandelingen zijn opgesteld. In deze Agreed Minutes is tevens opgenomen dat dit arm's length beginsel ook van toepassing is op de hierna genoemde Protocolbepaling inzake de zogenoemde «turnkey»-projecten.

Verder is op Ghanees verzoek in het derde lid (tweede volzin) de tekst opgenomen van artikel 7, derde lid (tweede volzin), van het VN-modelverdrag. Aangezien deze laatste bepaling inhoudelijk niet afwijkt van hetgeen in het OESO-commentaar ligt besloten, maar slechts een meer uitgebreide beschrijving geeft van de bedoeling, is met deze Ghanese wens ingestemd. Overeenkomstig Nederlands verdragsbeleid is in het Protocol (artikel VI) een interpretatieve bepaling opgenomen omtrent bedrijfsklare projecten (zogenoemde «turnkey»-projecten). Voor een nadere toelichting wordt verwezen naar paragraaf 4.3.1.4.2. van de Notitie Uitgangspunten.

*Internationaal vervoer (artikel 8 juncto artikel VII van het Protocol)*

De winst behaald met de exploitatie van schepen en luchtvaartuigen in internationaal verkeer is ter belastingheffing toegewezen aan de verdragssluitende Staat waar de onderneming is gevestigd.

Het regime voor scheep- en luchtvaartwinst geldt, op Ghanees verzoek en in overeenstemming met het OESO-commentaar, ook voor winst die door de hiervoor bedoelde onderneming wordt verkregen uit het gebruik, het onderhoud of de verhuur van containers voor het vervoer van goederen, mits deze winst samenhangt met de winst, bedoeld in de eerste volzin van artikel 8 (tweede volzin van artikel 8).

Op verzoek van Nederland is in het Protocol expliciet vastgelegd dat dit artikel tevens van toepassing is op belastingen die worden geheven over de bruto-ontvangsten (omzet) uit passagiers- en vrachtvervoer in internationaal verkeer (artikel VII van het Protocol). Hiermee wordt eventuele onduidelijkheid voorkomen omtrent de werkingssfeer van dit artikel, zoals die in het verleden in een aantal gevallen op dit punt bestond. Overigens merkte Ghana hierbij op dat de Ghanese belasting over dergelijke bruto-ontvangsten onder de inkomstenbelasting valt en niet wordt aangemerkt als omzetbelasting. Nederlandse lucht- en scheepvaartmaatschappijen zullen derhalve niet worden geconfronteerd met de bedoelde Ghanese belasting.

*Verbonden ondernemingen (artikel 9 juncto artikel VIII van het Protocol)*  
Ghana kon tot genoegen van Nederland voor gelieerde ondernemingen instemmen met een zogenoemde cost-sharingbepaling (in het Protocol) overeenkomstig het Nederlandse verdragsbeleid (zie verder paragraaf 4.3.1.4.3. van de Notitie Uitgangspunten).

*Dividenden (artikel 10 junctis artikelen IX, X en XI van het Protocol)*  
De huidige nationale wetgeving van Ghana voorziet vanaf 2007 in een bronheffing van 8% op (bruto)dividend uitgekeerd aan niet-inwoners (natuurlijke personen en lichamen). De Ghanese wetgeving kent in binnenlandse verhoudingen een deelnemingsvrijstelling: dividenden betaald door een Ghanese vennootschap aan een andere Ghanese vennootschap zijn vrijgesteld van belasting (inkomstenbelasting en bronbelasting) bij deze andere vennootschap, indien deze ontvangende vennootschap middellijk of onmiddellijk 25% of meer van de stemrechten in de betalende vennootschap bezit. In overeenstemming met het Nederlandse verdragsbeleid zoals verwoord in de paragrafen 4.3.2.2.2. en 4.3.2.2.3. van de Notitie Uitgangspunten streeft Nederland voor dividenden op deelnemingen van ten minste 10% een bronheffing van 0% na. Ghana kon instemmen met een deelnemingseis van 10% voor deelnemingsdividenden, hoewel het 25% als uitgangspunt hanteert, maar niet met een bronheffing van 0%. Ghana hield vast aan een bronheffing van 5% voor deze dividenden, aangezien het land in de tot dusverre gesloten verdragen nimmer had ingestemd met een bronheffing van minder dan 5% en bronbelastingen voor Ghana een belangrijke opbrengstenbron vormen. In het kader van een totaalcompromis is Nederland akkoord gegaan met een bronheffing van 5% voor dividenden bij deelnemingen van minimaal 10%. Nederland was bereid om op basis van wederkerigheid voor portfoliodividenden een lager tarief te aanvaarden dan het nationale Nederlandse dividendbelastingtarief van 15%. Zie ook paragraaf 4.3.2.2.3 van de Notitie Uitgangspunten. Het nationale tarief van 8% dat door Ghana was voorgesteld, was voor Nederland echter te laag. In het kader van eerder genoemd totaalcompromis konden beide landen uiteindelijk instemmen met een tarief van 10% voor portfoliodividenden.

Overeenkomstig het Nederlandse verdragsbeleid is in artikel IX, eerste lid, van het Protocol een bepaling opgenomen, op grond waarvan een uitsluitende woonstaatheffing van toepassing is, indien de uiteindelijk gerechtigde tot de dividenden een pensioenfonds is als bedoeld in artikel 4, tweede lid, juncto artikel 3, eerste lid, onderdeel j, van het Verdrag. Voor een nadere toelichting op deze bepaling wordt verwezen naar paragraaf 4.3.2.2.5. van de Notitie Uitgangspunten.

Op verzoek van Ghana is in het Protocol een toelichting opgenomen over de begrippen «jouissance shares», «jouissance rights», «mining shares» en «founders' shares» genoemd in artikel 10, vijfde lid (artikel IX, tweede lid, van het Protocol). Deze toelichting is mede gebaseerd op het commentaar bij het OESO-modelverdrag (punt 24 bij artikel 10).

In artikel 10, vijfde lid, is op verzoek van Ghana een passage toegevoegd aan de definitie van dividenden, teneinde te voorkomen dat ondernemingen de heffing van dividendbelasting trachten uit te stellen door hun winsten om te zetten in kapitaal, bijvoorbeeld bonusaandelen, in plaats van uit te keren als dividend.

Inkomsten die worden genoten door natuurlijke personen bij inkoop van aandelen of bij liquidatie van een vennootschap, worden voor de toepassing van het Verdrag uitdrukkelijk als dividend aangemerkt, als zij beschikken over een aanmerkelijkbelangpakket, en niet als vermogenswinst (artikel XI van het Protocol). Voor een nadere toelichting op deze bepaling wordt verwezen naar paragraaf 4.3.2.2.1 van de Notitie Uitgangspunten.

Ingeval bij uitbetaling van de dividenden geen rekening is gehouden met de bepalingen van het tweede lid, kan de uiteindelijk gerechtigde tot de dividenden de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende Staat waaruit de dividenden afkomstig zijn, verzoeken teruggaaf te verlenen van de te veel geheven belasting. In artikel X van het Protocol is bepaald dat dergelijke verzoeken moeten worden gedaan binnen drie jaar na afloop van het jaar waarin de belasting is geheven.

Voor een algemene toelichting op het dividendartikel wordt verwezen naar paragraaf 4.3.2.2. van de Notitie Uitgangspunten.

#### *Interest (artikel 11 juncto artikel X van het Protocol)*

De huidige nationale wetgeving van Ghana voorziet vanaf 2007 in een bronheffing van 8% op (bruto)interestbetalingen aan niet-inwoners (natuurlijke personen en lichamen). Ghana streeft in zijn verdragen naar een bronheffing voor interest. Nederland is echter voorstander van een uitsluitende woonstaatheffing voor interest overeenkomstig het Nederlandse verdragsbeleid zoals verwoord in de paragraaf 4.3.2.3. van de Notitie Uitgangspunten.

Uiteindelijk is overeenstemming bereikt over een bronheffing van 8% voor interest met verschillende belangrijke uitzonderingen waarvoor een vrijstelling in de bronstaat geldt (zie artikel 11, leden 3 en 4). Daarbij gaat het in het derde lid om vrijstelling voor interest betaald aan of door de verdragsluitende Staten zelf, een bij wet opgericht lichaam, een staatkundig onderdeel of een plaatselijk publiekrechtelijk lichaam daarvan of de centrale bank. Ook is in de bronstaat vrijgesteld interest op leningen die door de overheid of de centrale bank worden verstrekt, goedgekeurd, gegarandeerd of verzekerd. Verder is vrijgesteld interest op leningen die door instellingen met een publiek karakter (waaronder financiële instellingen) worden verstrekt, goedgekeurd, gegarandeerd of verzekerd. Onder instellingen met een publiek karakter worden begrepen de Nederlandse Financieringsmaatschappij voor Ontwikkelingslanden N.V. (FMO) en de Nederlandse Investeringsbank voor Ontwikkelingslanden N.V. (NIO), maar ook Atradius Dutch State Business NV.

In het vierde lid is een vrijstelling in de bronstaat geregeld voor interest op leningen verstrekt door een bank, een andere financiële instelling (waaronder een verzekeringsmaatschappij) of een pensioenfonds. Er geldt eveneens een vrijstelling voor interest betaald in verband met de verkoop op krediet van nijverheids-, handels- of wetenschappelijke uitrusting, alsmede voor interest betaald in verband met de verkoop op krediet van koopwaar door een onderneming aan een andere onderneming. Zowel voor de vrijstelling in de bronstaat van het derde lid als voor die van het vierde lid geldt dat de ontvanger van de interest de uiteindelijk gerechtigde daarvan dient te zijn.

#### *Royalty's en vergoedingen voor technische diensten (artikel 12 juncto artikel X van het Protocol)*

De huidige nationale wetgeving van Ghana voorziet in een bronheffing



van 15% op (bruto)royaltybetalingen aan niet-inwoners (natuurlijke personen en lichamen). Het streven van Ghana is gericht op een bronheffing van 10% in zijn verdragen, waarbij een ruime definitie van het begrip «royalty's» wordt voorgestaan, zodat ook betalingen voor het (recht van) gebruik van industriële, commerciële en wetenschappelijke uitrusting daaronder vallen. Het streven van Nederland is, in overeenstemming met het OESO-modelverdrag, gericht op uitsluitende woonstaatheffing voor royalty's en op een beperkte definitie voor royalty's, zoals opgenomen in het OESO-modelverdrag. Uiteindelijk is een verdragstarief van 8% overeengekomen, met de beperkte OESO-definitie van royalty's.

Het zevende lid van dit artikel bevat de gebruikelijke bronbepaling voor royalty's. Nu vergoedingen voor technische diensten in dit artikel zijn opgenomen, is de bronbepaling ook daarop van toepassing.

Ghana streeft in zijn verdragen naar een bronheffing voor vergoedingen betaald voor technische diensten. Aanvankelijk stelde Ghana hiertoe een separaat verdragsartikel voor met een bronheffingstarief van 10%. Een dergelijke bronheffing past in beginsel niet binnen het Nederlandse verdragsbeleid. Zoals eerder vermeld, vormen bronbelastingen echter voor Ghana een belangrijke opbrengstenbron, met name omdat de inning daarvan administratief eenvoudiger is uit te voeren dan de inning van belastingen op aangifte. Gezien het belang voor Ghana heeft Nederland uiteindelijk ingestemd met deze bronheffing op technische diensten. Wel is deze bronheffing in het kader van eerder genoemd totaalcompromis en in samenhang met de artikelen 5, 7 en 14 op voorstel van Nederland ondergebracht bij het royaltyartikel, in plaats van een apart artikel op te nemen. Dit heeft er tevens toe geleid dat hetzelfde bronheffingstarief als voor royalty's (8%) van toepassing is geworden, en niet het door Ghana voorgestelde tarief van 10%.

In het vijfde lid is de definitie van vergoedingen voor technische diensten opgenomen, waarbij onder meer worden uitgesloten vergoedingen voor toezichthoudende activiteiten die verband houden met bouw- of constructiewerkzaamheden en vergoedingen voor zelfstandige arbeid zoals bedoeld in artikel 14, eerste lid.

*Vermogenswinsten (artikel 13 junctis artikelen V, XI en XII van het Protocol)*

Door Ghana is ingestemd met de Nederlandse wens een voorziening te treffen tegen het ontgaan van belasting over de winst behaald met de vervreemding van aandelen, winstbewijzen en schuldvorderingen die behoren tot een aanmerkelijk belang in de zin van de inkomstenbelasting. Met deze regeling (in het zesde lid) kunnen voormalige inwoners van Nederland (natuurlijke personen) tot en met 10 jaar na hun emigratie naar Ghana in Nederland worden belast voor de winst door hen behaald met de vervreemding van aandelen in een lichaam dat in Nederland is gevestigd. In paragraaf 4.3.3. van de Notitie Uitgangspunten wordt deze bepaling nader toegelicht.

Ten aanzien van de belastingplichtige aan wie bij gelegenheid van zijn emigratie uit Nederland een conserverende aanslag met betrekking tot de aanmerkelijkbelangwinst is opgelegd, wordt deze heffing slechts geëffectueerd met betrekking tot dat deel van de conserverende aanslag dat op het moment van daadwerkelijke vervreemding van het aanmerkelijke belang nog openstaat.

Op verzoek van Ghana wordt in het zevende lid een vergelijkbare bepaling opgenomen met betrekking tot natuurlijke personen die uit Ghana naar Nederland zijn geëmigreerd. Met deze bepaling kan Ghana de vermogenswinst behaald door voormalige inwoners van Ghana (natuurlijke personen) in de heffing betrekken indien de vervreemding van het vermogen plaatsvindt binnen vijf jaar na emigratie uit Ghana.

Met betrekking tot zogeheten «onroerendgoedvennootschappen» is op voorstel van Ghana in het vierde lid bepaald dat vermogenswinsten behaald door een inwoner van een van de Verdragsluitende Staten met de verkoop van aandelen in deze vennootschappen, ter heffing zijn toegevoegd aan de staat waarin het onroerend goed is gelegen (de «situsstaat»). Hoewel Nederland in enkele verdragen een dergelijke bepaling heeft opgenomen en ook het OESO-modelverdrag sinds 2003 een dergelijke bepaling kent, wenste Nederland een aantal extra voorwaarden op te nemen voor toepassing van het artikel. Op de eerste plaats moet het gaan om aandelenbelangen van ten minste 5%, in verband met de Wet melding zeggenschap en kapitaalbelang in effectenuitgevende instellingen (*Stb.* 2006, 355). Tevens is naar de mening van Nederland pas sprake van een onroerendgoedvennootschap indien ten minste 90% van de waarde van de aandelen wordt bepaald door het onderliggende onroerend goed. Doel hiervan is de reikwijdte van de bepaling in te perken, om zo de werkbaarheid van de bepaling te vergroten. Tot slot zijn, op verzoek van Nederland, Nederlandse en Ghanese beursgenoteerde vennootschappen uitgesloten van de werkingssfeer van dit artikel. De werkingssfeer van deze bepaling is verder beperkt in het Protocol (artikel XII van het Protocol). Bepaald is dat artikel 13, vierde lid, niet van toepassing is indien de aandelen worden verkocht in het kader van een reorganisatie, fusie of splitsing. Tevens is een verduidelijking opgenomen van wat in het geval van Nederland wordt verstaan onder «aandelenbeurs».

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

Op verzoek van Ghana is een apart artikel in het verdrag opgenomen over zelfstandige arbeid. Nederland volgt ter zake de OESO-lijn, waarbij met ingang van 2000 de bepaling inzake zelfstandige arbeid is vervallen. Sindsdien valt zelfstandige arbeid onder de reikwijdte van artikel 7 (winst uit onderneming). De door Ghana voorgestelde bepaling volgt de tekst van het VN-modelverdrag. Dit betekent onder meer dat een verblijf in de bronstaat van in totaal meer dan negen maanden in een tijdvak van twaalf maanden leidt tot een heffingsrecht voor de bronstaat over de inkomsten die zijn verkregen met de in de bronstaat verrichte arbeid. Soortgelijke bepalingen, waarbij de termijn kan verschillen, zijn onder andere opgenomen in de belastingverdragen van het Koninkrijk der Nederlanden met Albanië (*Trb.* 2004, 281), Kroatië (*Trb.* 2000, 64) en Mongolië (*Trb.* 2002, 88).

#### *Niet-zelfstandige arbeid (artikel 15)*

Dit artikel wijkt op een aantal punten af van bepalingen van het overeenkomstige artikel in het OESO-modelverdrag (artikel 15). Zo is in het derde lid, op verzoek van Ghana, een bepaling opgenomen, waarin, in afwijking van het eerste en het tweede lid, een bijzondere regeling is neergelegd voor werknemers die inwoner zijn van het ene land en in het andere land tewerkgesteld zijn op een bouwwerk of voor constructie- of installatiewerkzaamheden of daarmee samenhangende werkzaamheden. Deze werknemers zullen, zolang dat bouwwerk enz. niet wordt aangemerkt als een vaste inrichting in de zin van artikel 5, derde lid, onderdeel a, slechts belastbaar zijn in hun woonstaat.

Doel van de bepaling is om de winst behaald met een bouwwerk enz. door een buitenlandse onderneming en loon van de voor dat bouwwerk enz. uitgezonden werknemers *in dezelfde staat* te belasten. Vormt een bouwwerk nog geen vaste inrichting omdat niet aan de negenmaands-termijn is voldaan, dan mag dus niet de staat waar het bouwwerk enz. wordt uitgevoerd, de winst en het loon van de uitgezonden werknemers belasten, maar mag de staat waar de onderneming is gevestigd en de werknemers wonen, de behaalde winst en het loon van de bedoelde werknemers belasten. De belastingverdragen met de Sovjet-Unie (*Trb.*

1987, 45), de Russische Federatie (*Trb.* 1997, 30) en Oekraïne (*Trb.* 1995, 285) bevatten eenzelfde regeling.

Verder is in het vierde lid een van het OESO-modelverdrag afwijkende bepaling opgenomen. Het gaat om een soortgelijke bepaling als in het derde lid, met dit verschil dat de bepaling niet ziet op werknemers die tewerkgesteld zijn op bouwwerken enz. maar op werknemers die werkzaamheden verrichten in verband met toezichthoudende activiteiten zonder relatie met bouwwerken enz. Vormen laatstbedoelde activiteiten geen vaste inrichting in de zin van artikel 5, derde lid, onderdeel b, omdat niet is voldaan aan de negenmaandstermijn, dan mag derhalve niet de staat waar die activiteiten worden uitgeoefend het loon van de werknemers belasten, maar mag de staat waar de onderneming is gevestigd en de werknemers wonen dit doen.

In het vijfde lid is, in aansluiting op de regeling van artikel 8, bepaald dat inkomsten uit een dienstbetrekking die wordt uitgeoefend aan boord van een schip of vliegtuig dat in het internationaal verkeer wordt geëxploiteerd, mogen worden belast in de staat waar de onderneming is gevestigd.

#### *Directeursbeloningen (artikel 16 juncto artikel XIII van het Protocol)*

Deze bepaling is in overeenstemming met het Nederlandse verdragsbeleid ter zake. Daardoor kunnen alle door een bestuurder in zijn hoedanigheid van lid van de raad van beheer genoten beloningen worden belast in de staat waar het lichaam is gevestigd waarvan hij bestuurder is. In de eerste volzin van artikel XIII van het Protocol is voor Nederland aangegeven dat bestuurders en commissarissen van in Nederland gevestigde lichamen onder de reikwijdte van artikel 16 vallen. Op verzoek van Ghana zijn in de tweede en derde volzin enige verduidelijkingen opgenomen over de reikwijdte van deze bepaling. De belangrijkste reden hiervoor is dat Ghana in zijn nationale belastingwetgeving, in tegenstelling tot Nederland, met betrekking tot de vergoedingen die een bestuurder ontvangt, wel een onderscheid maakt tussen inkomsten uit dienstbetrekking en directeursbeloningen.

#### *Artiesten en sportbeoefenaars (artikel 17)*

De belastingheffing van inkomsten van artiesten en sportbeoefenaars is in beginsel evenals in het OESO-modelverdrag en in bijna alle Nederlandse belastingverdragen toegewezen aan de staat waar deze personen hun activiteiten ontplooiën. Op dit beginsel is de uitzondering gemaakt dat de inkomsten slechts in de woonstaat van de artiest of sportbeoefenaar mogen worden belast als diens bezoek aan het andere land geheel of grotendeels wordt gefinancierd uit overheidsfondsen van een of van beide staten of als de activiteiten plaatsvinden in het kader van een cultureel of sportief uitwisselingsprogramma tussen de regeringen van beide staten. Een dergelijke bepaling komt voor in tal van Nederlandse belastingverdragen, zoals met Argentinië, Macedonië (*Trb.* 1998, 238), Turkije (*Trb.* 1986, 67) en ook Letland (*Trb.* 1994, 83 en 166) en vele andere Oost-Europese landen.

#### *Pensioenen, lijfrenten en socialezekerheidsuitkeringen (artikel 18)*

Voor pensioenen, lijfrenten alsook uitkeringen betaald krachtens de bepalingen van een sociaalzekerheidsstelsel van een verdragsluitende Staat geldt in het Verdrag als uitgangspunt een woonstaatheffing (eerste lid). Overeenkomstig Nederlands verdragsbeleid is dit uitgangspunt aangevuld met de mogelijkheid om onder omstandigheden ook een bronstaatheffing met betrekking tot deze inkomsten toe te passen (tweede lid). Alvorens de bronstaat ook tot heffing kan overgaan, moet cumulatief voldaan zijn aan een drietal voorwaarden. Als eerste voorwaarde geldt dat de aanspraak op het pensioen of de lijfrente in de bronstaat was vrijge-

steld of dat de daarvoor betaalde premies in de opbouwphase van de aanspraak fiscaal aftrekbaar waren bij de berekening van het belastbaar inkomen in de bronstaat. In de tweede plaats geldt als voorwaarde dat in de woonstaat van de genierter de pensioen- of lijfrentetermijnen of socialezekerheidsuitkeringen niet belast worden tegen het normale tarief voor inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid of minder dan 90% van de pensioen- of lijfrentetermijnen in de belastingheffing wordt betrokken. Op grond van het huidige belastingstelsel in Ghana zijn Ghanese en buitenlandse pensioenen vrijgesteld van belastingheffing (overigens zijn in Ghana pensioenpremies betaald door werkgever en werknemer wel fiscaal aftrekbaar). Een pensioen afkomstig uit Nederland en betaald aan een inwoner van Ghana voldoet dus volgens de huidige stand van zaken aan de tweede voorwaarde voor bronstaatheffing.

Als derde voorwaarde voor een bronstaatheffing geldt dat het gezamenlijke bedrag van door de belastingplichtige in een kalenderjaar genoten pensioen- en lijfrentetermijnen of uitkeringen ingevolge het socialezekerheidsstelsel van een van de landen meer bedraagt dan 20 000 euro. Voor kleinere pensioenen, lijfrenten en uitkeringen geldt dus uitsluitend de hoofdregel van woonstaatheffing.

Voor wat betreft afkoopsommen van pensioenen en lijfrenten kon Ghana instemmen met een onbeperkte bronstaatheffing voor de afkoop van nog niet ingegane pensioenen en lijfrenten (derde lid).

Een pensioen of lijfrente wordt geacht afkomstig te zijn uit een Staat als de premies voor het pensioen of de lijfrente in die Staat voor belastingvermindering in aanmerking zijn gekomen. In dit verband worden door de overdracht van pensioenaanspraken van een pensioenfonds of verzekeringsmaatschappij in de ene Staat naar een pensioenfonds of verzekeringsmaatschappij in de andere Staat de heffingsrechten van de oorspronkelijke bronstaat in generlei opzicht beperkt (vierde lid).

De bevoegde autoriteiten van de Staten zullen in onderling overleg vaststellen welke informatie een belastingplichtige dient te verschaffen met het oog op eventuele toepassing van de in het tweede lid bedoelde bronstaatheffing (vijfde lid).

In verband met de mogelijkheden om sedert 1994 pensioenaanspraken ter vermijding van pensioenbreuken mee te nemen bij de overgang van een overheidsdienstbetrekking naar een particuliere dienstbetrekking, en omgekeerd, is, ter bepaling van het karakter van latere pensioentermijnen en in verband met de vraag of de daaruit voortvloeiende belastingheffing dient plaats te vinden op basis van artikel 18 of artikel 19, uitdrukkelijk aansluiting gezocht bij de opbouwperiode tijdens de verschillende dienstbetrekkingen (zevende lid).

In afwijking van het OESO-modelverdrag maar in overeenstemming met het Nederlandse verdragsbeleid bevat dit artikel in het achtste lid een bepaling voor een non-discriminatoire aftrek in de werkstaat van pensioenpremies die natuurlijke personen betalen bij een voortgezette deelname aan een fiscaal erkende pensioenregeling in de andere staat. Het maakt hierbij niet uit of de betrokken persoon inwoner van de werkstaat is geworden of niet, en evenmin of hij in dienstbetrekking werkzaam is in de werkstaat of niet.

De bepaling van het achtste lid wordt in de regel opgenomen in het non-discriminatieartikel. Hoewel de bepaling niet in het OESO-modelverdrag is opgenomen, wijst het OESO-commentaar bij artikel 18 (pensioenen) wel op de mogelijkheid om een dergelijke bepaling op te nemen. Voor een algemene toelichting op de bepaling van het achtste lid wordt verwezen naar de notitie Algemeen fiscaal verdragsbeleid (Kamerstukken II 1987/88, 20 365, nrs.1-2, blz. 23).

Een nagenoeg gelijk artikel inzake pensioenen, lijfrenten en socialezekerheidsuitkeringen is onder meer opgenomen in het Nederlandse

belastingverdrag met Portugal, België (*Trb.* 2001, 136), Polen (*Trb.* 2002, 86), Koeweit en Oeganda. Voor een nadere toelichting op het Nederlandse verdragsbeleid inzake pensioenen wordt verwezen naar de paragrafen 4.3.4.3. en 4.3.4.4. van de Notitie Uitgangspunten.

*Hoogleraren, onderzoekers en docenten (artikel 20)*

Inhoudelijk wijkt het bepaalde in dit artikel niet veel af van het Nederlandse verdragsbeleid. Op verzoek van Ghana is de bepaling tekstueel enigszins aangepast, door toe te voegen dat de bepaling ook van toepassing is op hoogleraren, onderzoekers en docenten van andere officieel erkende instellingen. Ghana wenst hiermee zeker te stellen dat onderwijsinstellingen die formeel niet als universiteit of school worden aangemerkt, ook onder de bepaling vallen. Tevens zijn op verzoek van Ghana onderzoekers onder de reikwijdte van dit artikel gebracht. Een vergelijkbare benadering heeft Nederland gevolgd in de verdragen met Nigeria en China.

*Overmakingen (artikel 23)*

Zoals eerder vermeld, worden krachtens de Ghanese wetgeving inkomsten en vermogenswinsten alleen in Ghana in de belastingheffing betrokken indien zij zijn overgemaakt naar, of zijn ontvangen in, Ghana («remittance»-principe). Om te voorkomen dat dergelijke inkomsten en vermogenswinsten in voorkomende gevallen op grond van het Verdrag ook in Nederland bij de belastingheffing buiten aanmerking zouden blijven, is overeengekomen dat Nederland slechts gehele of gedeeltelijke vermindering van belasting hoeft te verlenen voor dat deel van de inkomsten of vermogenswinsten dat feitelijk naar Ghana is overgemaakt of aldaar is ontvangen en slechts voor zover de inkomsten of vermogenswinsten zijn belast in Ghana. Een en ander houdt in dat Nederland teruggaaf van de volgens het Verdrag te veel geheven belasting zal verlenen, wanneer de onderhavige inkomsten of vermogenswinsten nadien alsnog naar Ghana worden overgemaakt. Een vergelijkbare bepaling is onder meer opgenomen in de verdragen met Japan (*Trb.* 1970, 67), Singapore, Israël (*Trb.* 1974, 39), Maleisië en het Verenigd Koninkrijk (*Trb.* 1980, 205).

*Vermijding van dubbele belasting (artikel 24)*

Nederland verleent ter vermijding van dubbele belasting ten aanzien van de inkomsten die in Ghana mogen worden belast in beginsel vermindering volgens de vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud (eerste en tweede lid). Voor een aantal andere inkomensbestanddelen verleent Nederland echter een vermindering ter vermijding van dubbele belasting volgens de verrekeningsmethode met evenredigheidslimiet (derde lid). In overeenstemming met het Nederlandse verdragsbeleid wordt de vrijstellingsmethode voor in Ghana gelegen vaste inrichtingen onder bepaalde voorwaarden teruggenomen en geldt een vermindering volgens de verrekeningsmethode (vierde lid).

Ghana hanteert als methode ter voorkoming van dubbele belasting de verrekeningsmethode met evenredigheidslimiet (vijfde lid, onderdelen a en c). In onderdeel b van het vijfde lid is geregeld dat Ghana bovendien een indirecte verrekening («underlying credit») verleent ten aanzien van dividenden uitgedeeld door Nederlandse vennootschappen aan Ghanese vennootschappen op deelnemingen van 10% of meer. Doel van deze credit is in deze gevallen cumulatie van vennootschapsbelasting op dividenden te voorkomen. Hiertoe is bepaald dat Ghana de Nederlandse vennootschapsbelasting verrekent die is geheven van de uitdelende vennootschap met betrekking tot de winsten waaruit de dividenden zijn betaald. Hoe deze indirecte verrekening in Ghana wordt uitgevoerd, is niet aangegeven.

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

Ghana kon grotendeels instemmen met de non-discriminatiebepaling, zoals door Nederland voorgesteld. Zoals eerder vermeld, is echter op verzoek van Ghana de bepaling voor een non-discriminatoire aftrek in de werkstaat van pensioenpremies, die natuurlijke personen betalen bij een voortgezette deelname aan een fiscaal erkende pensioenregeling in de andere staat, opgenomen in artikel 18 in plaats van in het onderhavige artikel.

Ghana stelde tevens een bepaling voor gericht op de heffing van een «branch profits tax» (een soort dividendbelasting) van 10% over de winst die door vaste inrichtingen wordt overgemaakt aan hun «hoofdhuis». Een dergelijke bepaling is echter niet conform Nederlands verdragsbeleid, noch conform het OESO-modelverdrag of het VN-modelverdrag. In het kader van het totaalcompromis is overeengekomen deze bepaling niet in het Verdrag op te nemen, maar in de Agreed Minutes vast te leggen dat in de toekomst nader overleg kan plaatsvinden over deze «branch profits tax».

Op Nederlands verzoek, en in overeenstemming met het Nederlandse verdragsbeleid, is het non-discriminatieartikel van toepassing op alle belastingen en niet slechts beperkt tot de belastingen die onder artikel 2 van het Verdrag vallen, zoals Ghana voorstelde (zesde lid).

#### *Regeling voor onderling overleg (artikel 26 junctis artikelen III en XIV van het Protocol)*

De regeling voor onderling overleg komt overeen met hetgeen daaromtrent in het OESO-modelverdrag is geregeld. Daarnaast is op voorstel van Ghana in het vierde lid een bepaling opgenomen, die voorziet in de mogelijkheid in onderling overleg de wijze van toepassing van het verdrag in algemene zin te regelen, en in het bijzonder de voorwaarden voor de verkrijging van verdragsvoordelen. Hoewel in de artikelen 10, 11 en 12 reeds een specifieke delegatiebepaling hiervoor is opgenomen, hechtte Ghana aan opname van een algemene delegatiebepaling om de mogelijkheden voor overleg over de wijze van toepassing van het Verdrag niet te beperken.

In het zesde lid is op verzoek van Nederland de mogelijkheid geschapen geschillen over de uitleg of toepassing van het Verdrag, die in onderling overleg tussen de autoriteiten niet kunnen worden opgelost, te beslechten via een arbitrageprocedure. Ondanks deze mogelijkheid van arbitrage pleitte Ghana voor handhaving (in het vijfde lid) van de mogelijkheid van overleg via een gezamenlijke commissie bestaande uit vertegenwoordigers van de bevoegde autoriteiten als extra tussenstap voordat arbitrage wordt toegepast.

In paragraaf 5.1.3. van de Notitie Uitgangspunten wordt uitgedragen dat de gezamenlijke uitleg die de bevoegde autoriteiten in het kader van een procedure voor onderling overleg aan een in het Verdrag opgenomen term hebben gegeven, in beginsel bindend is voor alle belastingplichtigen, op voorwaarde dat die uitleg binnen de context van het Verdrag blijft. In zijn arresten van 29 september 1999, nrs. 33 267 en 34 482, gepubliceerd in V-N 1999/46.9 respectievelijk V-N 1999/46.8, heeft de Hoge Raad beslist dat een dergelijke gezamenlijke uitleg slechts bindend is voor de respectieve belastingadministraties, maar dat die gezamenlijke uitleg de belastingrechter niet kan ontslaan van zijn verplichting om het Verdrag uit te leggen indien in een voor hem aanhangig geschil daarop een beroep wordt gedaan. Met deze beslissing van de Hoge Raad lijkt een vicieuze cirkel te ontstaan. Een gezamenlijke uitleg van een verdragsterm die de bevoegde autoriteiten in het kader van een procedure voor onderling overleg – binnen de context van het Verdrag – zijn overeengekomen, strekt ertoe in concrete situaties dubbele belasting dan wel dubbele vrijstelling te voorkomen. Wanneer een dergelijke gezamenlijke

uitleg geen verbindende kracht heeft en de belastingrechtshouders in beide landen die verdragsterm verschillend uitleggen dan wel hebben uitgelegd, dan zou in theorie wederom een situatie van dubbele belasting respectievelijk dubbele vrijstelling kunnen ontstaan. Met het oog op het voorkomen van deze gevolgen is in artikel III van het Protocol een bepaling opgenomen waarin de verbindende kracht is vastgelegd voor – door de beide bevoegde autoriteiten bekendgemaakte – oplossingen die zij in het kader van een procedure voor onderling overleg binnen de context van het Verdrag hebben bereikt. Een en ander geldt voor gevallen waarin dubbele belasting of dubbele vrijstelling zou optreden als gevolg van de toepassing van artikel 3, tweede lid, met betrekking tot de uitleg van een niet in het Verdrag omschreven uitdrukking, of als gevolg van kwalificatieverschillen. De belastingrechter kan uiteraard wel toetsen of de oplossing past binnen de context van het Verdrag.

Aan het Protocol is in artikel XIV nog een bepaling toegevoegd, op grond waarvan de bevoegde autoriteiten afspraken kunnen maken om belastingplichtigen geen rente te vergoeden en geen rente in rekening te brengen ingeval overlegprocedures in de ene staat hebben geleid tot aanvullende belasting en in de andere staat tot een overeenkomstige vermindering van belasting.

*Uitwisseling van inlichtingen (artikel 27 juncto artikel XV van het Protocol)*  
De bepaling inzake uitwisseling van inlichtingen ziet, overeenkomstig het OESO-modelverdrag en het Nederlandse verdragsbeleid, niet alleen op de belastingen waarop het Verdrag van toepassing is, maar ook op nationale belastingen van elke soort of benaming. Het is daarbij niet van belang of de rijksoverheid dan wel de lagere overheden de belasting heffen (eerste lid, eerste volzin).

Het tweede lid van dit artikel regelt hoe de staat die inlichtingen ontvangt van de andere staat, hiermee dient om te gaan, en regelt dus de geheimhoudingsverplichting. De algemene grenzen van de verplichting tot de uitwisseling van inlichtingen (de weigeringsgronden) zijn neergelegd in het derde lid.

Het vierde lid bepaalt dat de verdragsstaat waaraan inlichtingen worden gevraagd, daarvoor maatregelen treft, ook al heeft die staat die inlichtingen niet zelf nodig. Wel blijven de gronden voor weigering van inlichtingen, zoals vermeld in het derde lid, van toepassing.

Wegens zijn nationale wet- en regelgeving kon Ghana het door Nederland voorgestelde vijfde lid, zoals dat sinds 2005 is opgenomen in het OESO-modelverdrag en deel uitmaakt van het Nederlandse verdragsbeleid, niet onverkort aanvaarden. In dit lid is bepaald dat het enkele feit dat informatie in het bezit is van bijvoorbeeld een bank, een financiële instelling of een zaakwaarnemer, geen reden mag zijn voor een verdragssluitende Staat om de informatie niet te verstrekken aan de Staat die om de informatie heeft verzocht. Ghana onderschrijft dit standpunt volledig, met dien verstande dat banken en financiële instellingen in Ghana alleen bij gerechtelijk oordeel gedwongen kunnen worden informatie over een belastingplichtige te verstrekken. Nederland heeft nadrukkelijk gewezen op het belang van opname van deze bepaling in het Verdrag, met name in het licht van de toenemende informatie-uitwisseling binnen de internationale gemeenschap. Ghana kon instemmen met de opname van separate bepalingen voor Nederland en Ghana. Het vijfde lid is opgesteld conform voornoemde bepaling van het OESO-modelverdrag, maar geldt alleen voor Nederland. Het zesde lid geeft op verzoek van Ghana uitdrukkelijk Ghana's bijzondere positie weer, in die zin dat Ghana slechts inlichtingen kan verstrekken die in bezit zijn van banken indien het belastingfraude betreft en de Ghanese rechter hiertoe heeft beslist. Ten slotte is in het Protocol in artikel XV, overeenkomstig Nederlands verdragsbeleid op het terrein van arbitrage, vastgelegd dat de staten de

arbitragecommissie als bedoeld in artikel 26, zesde lid, de benodigde informatie kunnen verstrekken. De leden van de arbitragecommissie zijn gehouden deze informatie vertrouwelijk te behandelen op de wijze zoals is aangegeven in het tweede lid van artikel 27.

*Bijstand bij invordering (artikel 28)*

Ghana is van oordeel dat wederzijdse bijstand bij invordering van belastingen gewenst is, maar geeft de voorkeur aan een eenvoudigere bepaling dan die welke Nederland heeft voorgesteld en welke op enkele onderdelen na in overeenstemming is met het OESO-modelverdrag. Daarom is gekozen voor een artikel dat de grondslag vormt voor het opstellen van een regeling inzake bijstand bij invordering. Daarin is bepaald dat de bevoegde autoriteiten in onderling overleg voorschriften kunnen opstellen teneinde elkaar bijstand te verlenen bij de invordering van de belastingen waarop het Verdrag van toepassing is, en de op genoemde belasting betrekking hebbende interest, administratieve boetes en kosten.

*Inwerkingtreding (artikel 31)*

Het Verdrag treedt in werking dertig dagen na de laatste der data waarop de Nederlandse en de Ghanese regering elkaar schriftelijk hebben medegedeeld, dat de in hun onderscheiden Staten (grond)wettelijk vereiste formaliteiten zijn vervuld.

Het Verdrag vindt met betrekking tot bronbelastingen toepassing op bedragen betaald op of na 1 januari van het kalenderjaar dat volgt op het kalenderjaar waarin het Verdrag in werking is getreden.

Met betrekking tot andere belastingen vindt het Verdrag toepassing op belastingjaren en -tijdvakken die aanvangen op of na 1 januari van het kalenderjaar dat volgt op het kalenderjaar waarin het Verdrag in werking is getreden.

*Beëindiging (artikel 32)*

Het Verdrag wordt in beginsel voor onbepaalde tijd aangegaan. Na verloop van een periode van vijf jaar na de datum van inwerkingtreding van het Verdrag kan het echter door elk van beide staten, langs diplomatieke weg, worden beëindigd met inachtneming van een opzegtermijn van ten minste zes maanden vóór het verstrijken van een kalenderjaar. Het Verdrag houdt in dat geval met betrekking tot bronbelastingen op van toepassing te zijn op bedragen betaald na het einde van het kalenderjaar waarin de kennisgeving van beëindiging is gedaan.

Met betrekking tot andere belastingen houdt het Verdrag voor Nederland op van toepassing te zijn op belastingjaren en -tijdvakken die aanvangen na het einde van het kalenderjaar waarin de kennisgeving van beëindiging is gedaan.

Op verzoek van Nederland is in het Protocol vastgelegd dat de voordelen van het Verdrag niet van toepassing zijn op personen die geheel of nagenoeg geheel zijn vrijgesteld van belasting (artikel I van het Protocol). Het betreft hier een anti-misbruikbepaling op basis waarvan onder meer de talrijke «Special Economic Zones» (hierna SEZ) in Ghana uitgesloten zijn van de verdragsvoordelen. Dergelijke SEZ's worden gekenmerkt door een speciaal fiscaal regime, inhoudende dat ondernemingen aldaar niet zijn onderworpen aan dividend- en vennootschapsbelasting, dan wel zijn onderworpen aan sterk verlaagde tarieven. De bevoegde autoriteiten van de Verdragsluitende Staten zullen in onderling overleg vaststellen in welke gevallen sprake is van een speciaal fiscaal regime in voornoemde zin (derde lid). Het vierde lid van deze Protocolbepaling is opgenomen op verzoek van Ghana en richt zich op het voorkomen van verdragsmisbruik



in het algemeen. Ook hier is bepaald dat de Verdragsluitende Staten in overleg zullen treden alvorens maatregelen te nemen om het vermeende misbruik te voorkomen.

De staatssecretaris van Financiën,  
J. C. de Jager

De minister van Buitenlandse Zaken,  
M. J. M. Verhagen