

**22 853****Overeenkomst tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Federale Republiek Nigeria 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; Lagos, 11 december 1991****Nr. 1****BRIEF VAN DE MINISTER VAN BUITENLANDSE ZAKEN**

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

's-Gravenhage, 1 oktober 1992

Ter griffie van de Eerste en van de Tweede Kamer der Staten-Generaal ontvangen op 2 oktober 1992. De wens dat deze overeenkomst aan de uitdrukkelijke goedkeuring van de Staten-Generaal wordt onderworpen kan door of namens één van beide 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 1 november 1992.

Ter voldoening aan het ter zake bepaalde in de Grondwet<sup>1</sup>, de Raad van State gehoord, heb ik de eer U hierbij ter stilzwijgende goedkeuring over te leggen de op 11 december 1991 te Lagos tot stand gekomen Overeenkomst tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Federale Republiek Nigeria 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. 1992, 12).<sup>2</sup>

Een toelichtende nota bij de Overeenkomst, met Protocol, treft U eveneens hierbij aan.

De goedkeuring wordt alleen voor Nederland gevraagd.

De Minister van Buitenlandse Zaken,  
H. van den Broek

<sup>1</sup> Art. 91,(1), add. art. XXI, (1)(a) G.W. en art. 61,(3), G.W. 1972.

<sup>2</sup> Ter inzage gelegd bij de afdeling Parlementaire Documentatie.

S-IZ  
S-BEL

## TOELICHTENDE NOTA

### Inleiding

De onderhavige Overeenkomst geeft regels die aanwijzen welke van de verdragssluitende staten, Nederland en Nigeria, 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; zulks teneinde dubbele belasting te voorkomen. Daarnaast regelt de Overeenkomst, onder meer met het oog op het voorkomen van het ontgaan van belasting, de onderlinge uitwisseling van fiscale gegevens. Zij past in het netwerk van vergelijkbare belastingverdragen die Nederland reeds met een groot aantal landen ter wereld is aangegaan.

### Verloop van de onderhandelingen

Toen Nigeria aan het einde van de jaren zeventig blijk gaf bereid te zijn tot het sluiten van overeenkomsten tot het vermijden van dubbele belasting, heeft Nederland in verband met de belangen van de Nederlandse scheep- en luchtvaart terstond contact opgenomen met de Nigeriaanse autoriteiten. Nigeria bleek niet bereid vooruitlopend op een algemeen belastingverdrag een afzonderlijk belastingverdrag voor de scheep- en luchtvaart af te sluiten.

De onderhandelingen over een algemeen belastingverdrag die daarop volgden, hebben lang geduurd, niet in de laatste plaats doordat Nigeria met vele landen tegelijk in onderhandeling was. De onderhandelingen zijn ten slotte uitgemond in de ondertekening van de hierbij ter goedkeuring voorgelegde Overeenkomst met bijbehorend Protocol.

Als basis voor de onderhandelingen diende een Nederlands ontwerp in lijn met het standaardverdrag, zoals dat op 3 december 1987 is gepubliceerd als bijlage bij de notitie Algemeen fiscaal verdragsbeleid (Kamerstukken II, 1987/88, 20 365, nrs. 1 en 2). Hoewel de structuur, inhoud en bewoordingen van de Overeenkomst in het algemeen overeenstemmen met die van het standaardverdrag, is in een aantal in de Overeenkomst neergelegde bepalingen daarvan afgeweken teneinde rekening te kunnen houden met de specifieke wensen van vooral Nigeria. Nigeria heeft zich daarbij met name gebaseerd op het onder auspiciën van de Verenigde Naties in 1980 totstandgekomen modelverdrag ten behoeve van relaties tussen ontwikkelde en ontwikkelingslanden (hierna: VN-model).

Specifieke wensen van Nigeria in zijn positie van ontwikkelingsland betroffen met name de reikwijdte van het begrip vaste inrichting, de toerekening van winst aan de vaste inrichting en de heffingsrechten van de bronstaat. Naar de mening van de eerste ondergetekende weerspiegelen de in de Overeenkomst op deze terreinen neergelegde regelingen een resultaat dat in het licht van de over en weer naar voren gebrachte wensen als een evenwichtig compromis kan worden beschouwd. Tot heden hebben van de EG-lidstaten alleen België, Frankrijk en Groot-Brittannië een belastingverdrag met Nigeria gesloten. In vergelijking met die verdragen is het door Nederland bereikte resultaat zeker zo evenwichtig te noemen.

Mede naar aanleiding van het persbericht van het Ministerie van Financiën van 7 oktober 1982, nr. W256, zijn enige reacties ontvangen, waarin in specifieke en algemene zin is aangedrongen op matiging van de heffingen in de bronstaat. De daarbij naar voren gebrachte wensen konden vrijwel allemaal worden verwezenlijkt. De financiële gevolgen van de Overeenkomst voor de Rijkskas en voor het Nederlandse bedrijfsleven kunnen bij de op gang komende investeringen in Nigeria positief worden getaxeerd. Over de omvang ervan valt, gezien de huidige stand van de investeringen, nog geen concrete indicatie te geven.

Het advies van de Raad van State wordt niet openbaar gemaakt, omdat het zonder meer instemmend luidt (artikel 25a, derde lid, onder b, van de Wet op de Raad van State).

In het hierna volgende worden in het bijzonder die artikelen van de Overeenkomst nader toegelicht die wezenlijk afwijken van het Nederlandse standaardverdrag.

### **Artikelsgewijze toelichting**

#### *Belastingen waarop de Overeenkomst van toepassing is (artikel 2)*

De Overeenkomst geldt voor belastingen naar het inkomen en vermogenswinsten. Op verzoek van Nigeria zijn de vermogenswinsten in de titel van de Overeenkomst afzonderlijk vermeld, omdat Nigeria een afzonderlijke vermogenswinstbelasting kent. De Overeenkomst geldt niet voor belastingen naar het vermogen, aangezien Nigeria dergelijke heffingen niet kent.

In deze Overeenkomst wordt, overeenkomstig het Nederlandse standaardverdrag, onder het begrip Nederlands belasting mede verstaan het winstaandeel, verschuldigd krachtens de Mijwet 1810 (Bulletin des Lois, no. 285) respectievelijk de Mijwet continentaal plat 1965 (Stb. 428).

#### *Algemene begripsbepalingen (artikel 3)*

De Overeenkomst bevat de voor de Nederlandse belastingverdragen gebruikelijke begripsomschrijvingen. De definities van Nederland en Nigeria (onderdelen b en c van het eerste lid) omvatten tevens het continentale plat van beide landen.

In de omschrijving van het begrip «internationaal vervoer» (onderdeel g van het eerste lid) ontbreekt de beperking tot het vervoer door ondernemingen waarvan de feitelijke leiding zich ineen van beide verdragslanden bevindt. Dit houdt verband met het feit dat de feitelijke leiding als begrip niet in de Nigeriaanse wetgeving voorkomt.

#### *Fiscale woonplaats (artikel 4)*

Op verzoek van Nigeria ontbreekt in het eerste lid, naar het voorbeeld van het VN-model, de toevoeging in de desbetreffende regeling in het Nederlandse standaardverdrag, waarin beperkt belastingplichtigen van verdragstoepassing worden uitgesloten.

Voor het overige gelden voor natuurlijke personen de criteria uit het standaardverdrag.

De in het standaardverdrag opgenomen bepaling dat bij een dubbele fiscale woonplaats van lichamen de plaats van de feitelijke leiding beslissend is, stuitte bij Nigeria op bezwaren, omdat naar Nigeriaanse recht de plaats van oprichting het doorslaggevende criterium is. Bij wijze van compromis is overeenkomen gevallen van dubbele woonplaats in de vennootschappelijke sfeer in onderling overleg een regeling zullen treffen en daarbij zullen aangeven op welke wijze de onderhavige Overeenkomst in die gevallen zal worden toegepast. Vergelijkbare bepalingen komen voor in de door Nederland gesloten belastingverdragen met Turkije (Trb. 1986, 67) en China (Trb. 1987, 93).

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

Met betrekking tot de belastingheffing over winsten van ondernemingen werden door Nigeria wensen ter tafel gebracht die hier en daar de positie van de bronstaat zelfs sterker accentueerden dan in het VN-model het geval is. De besprekingen, die zich langdurig hierop

hebben geconcentreerd, hebben er uiteindelijk toe geleid dat de Overeenkomst toch in hoofdzaak het patroon volgt dat in het Nederlandse standaardoverleg is neergelegd. Daarbij is op de voor Nederland in de belastingverdragen met ontwikkelingslanden gebruikelijke terreinen rekening gehouden met de positie die Nigeria als ontwikkelingsland inneemt.

Zo bestrijkt onderdeel a van het derde lid, dat handelt over bouw- en constructiewerkzaamheden, tevens het toezicht dat door derden op die werkzaamheden wordt uitgeoefend, alsook de diensten – waaronder diensten van adviserende aard – die door derden met betrekking tot die werkzaamheden worden verleend. Voor al deze werkzaamheden geldt dat reeds na een periode van 3 maanden van een vaste inrichting wordt gesproken. Een zware concessie voor Nederland betekent dit overigens niet, aangezien buitenlandse ondernemingen die in Nigeria op deze wijze actief zijn, volgens de Nigeriaanse wetgeving verplicht zijn hun Nigeriaanse vennootschap onder te brengen.

Voorts vormen installatiewerkzaamheden die verband houden met en noodzakelijk zijn bij de verkoop van machines of andere bedrijfsuitrustingen een vaste inrichting in de zin van de Overeenkomst, indien ze langer duren dan 6 maanden (onderdeel b van het derde lid).

Daarnaast is het begrip «vaste vertegenwoordiger» enigszins uitgebreid. Zo geldt dat vertegenwoordigers die slechts werkzaam zijn voor één onderneming niet behandeld worden als de zelfstandige vertegenwoordiger waarvan in het zesde lid sprake is. Vanwege hun afhankelijk positie zullen die vertegenwoordigers in navolging van het VN-model eveneens worden beschouwd als vaste vertegenwoordiger (zesde lid). Verder geldt dat ook als vaste vertegenwoordiger wordt aangemerkt degene die zich ten behoeve van de verkoop van goederen of koopwaar gewoonlijk bezig houdt met het opnemen van bestellingen ten behoeve van ondernemingen van het concern waarvan hij deel uitmaakt (zevende lid, onderdeel b).

Naast de in het tweede lid gegeven voorbeelden van vaste inrichtingen is op verzoek van Nigeria in het vijfde lid een afzonderlijke bepaling opgenomen voor een vaste bedrijfsinrichting die als verkoopgelegenheid wordt gebruikt. Van een uitbreiding van het begrip vaste inrichting is in dit geval evenwel geen sprake. Deze en de andere hiervoor genoemde afwijkingen van het Nederlandse standaardverdrag zijn door Nederland in het verleden al meermaals geaccepteerd.

#### *Winst uit onderneming (artikel 7)*

Zoals hiervoor bij de toelichting op artikel 5 (vaste inrichting) al is opgemerkt, kon worden bereikt dat de Overeenkomst met betrekking tot artikel 7 in hoofdzaak het patroon volgt dat in het overeenkomstige artikel van het Nederlandse standaardverdrag is neergelegd. Slechts op één punt is hiervan inhoudelijk afgeweken. Dit betreft de toerekening van winsten aan een vaste inrichting die buiten en los van die vaste inrichting zijn gerealiseerd. Overeenkomstig het bepaalde in artikel 7, eerste lid, van het VN-model bepleitte Nigeria de opname van een bepaling die ertoe strekt de winst uit bedrijfsmatige werkzaamheden waarbij de vaste inrichting niet is betrokken, desondanks aan de vaste inrichting toe te rekenen, indien het gaat om werkzaamheden die van soortgelijke aard zijn als die welke door de vaste inrichting worden verricht. Gewoontegetrouw heeft Nederland zich hiertegen sterk verzet; in dit verband zij verwezen naar hetgeen hierover is opgemerkt in de eerdergenoemde notitie Algemeen fiscaal verdragsbeleid, blz. 14. Toen echter duidelijk werd dat zonder een bepaling waarin Nigeria op dit terrein op enigerlei wijze tegemoet werd gekomen, in het geheel geen verdrag tot stand zou komen, is bij wege van compromis overeengekomen dat de door Nigeria

voorgestelde toerekening slechts mogelijk zal zijn in gevallen waarin van inrichtingen of andere vaste betrekkingen buiten de vaste inrichting gebruik is gemaakt. Dit betekent derhalve dat een zodanige toerekening niet zal plaatsvinden, indien rechtstreeks, dat wil zeggen zonder enige tussenkomst in de vaste inrichtingstaat, aan afnemers in die staat wordt geleverd. Eén en ander is neergelegd in onderdeel I van het Protocol.

De in het derde lid opgenomen regeling inzake de aftrekbaarheid van tussen vaste inrichting en hoofdkantoor betaalde interest, royalty's en bepaalde andere kosten legt in feite vast wat impliciet reeds in artikel 7, eerste en tweede lid, besloten ligt. In dit verband is evenwel een niet onbelangrijk gegeven dat in de bancaire sfeer interestbetalingen tussen hoofdkantoor en vaste inrichting aftrekbaar zijn. Hoewel ook in artikel 7, derde lid, van het VN-model wordt aanbevolen in die situatie interestbetalingen in aftrek toe te laten, heeft Nigeria zich daartegen langdurig verzet.

Voorts is op verzoek van Nederland in het vijfde lid een bepaling opgenomen met betrekking tot de toerekening van winst bij de oplevering van bedrijfsklare projecten, zulks in overeenstemming met het Nederlandse standaardverdrag. Deze bepaling heeft de voortgang van de onderhandelingen gedurende lange tijd bepaald, omdat Nigeria – in afwijking van artikel 7, eerste en tweede lid – de belastingheffing over de contractsom voor in Nigeria opgeleverde projecten niet wilde beperken tot dat deel van de contractsom dat betrekking heeft op werkzaamheden die in Nigeria plaatsvinden. Een zo wezenlijke inbreuk op de aan de winsttoerekening in internationale verhoudingen ten grondslag liggende uitgangspunten was voor Nederland moeilijk te aanvaarden. Uiteindelijk hebben Nederland en Nigeria elkaar toch weten te vinden in een bepaling die inhoudelijk niet afwijkt van hetgeen te dezer zake is bepaald in het standaardverdrag.

Tot slot beoogt de in onderdeel II van Protocol opgenomen bepaling buiten twijfel te stellen dat, zoals in het standaardverdrag ligt besloten, vergoedingen voor technische diensten, voor contracten inzake bouw- of constructiewerkzaamheden en voor diensten van raadgevende of toezichthoudende aard bij de toepassing van de Overeenkomst als winst worden behandeld, zodat ze niet kunnen worden beschouwd als betalingen voor de overdracht van kennis of wetenschap waarop artikel 12 (royalty's) van toepassing is.

#### *Zee- en luchtvervoer (artikel 8)*

Zoals in de inleiding al is aangegeven, vormde de belastingheffing van de lucht- en scheepvaartwinst de primaire aanleiding om met Nigeria onderhandelingen aan te knopen. De voor deze winsten gebruikelijke wederzijdse vrijstelling is lang voorwerp van bespreking geweest, aangezien Nigeria zo'n vrijstelling van zijn kant slechts wilde verlenen indien en voor zolang de Nigeriaanse scheep- en luchtvaartmaatschappijen daadwerkelijk van de vrijstelling in Nederland zouden profiteren. In concreto zou dit inhouden dat de vrijstelling voor Nederlandse scheep- en/of luchtvaartmaatschappijen zou vervallen op het moment waarop de Nigeriaanse maatschappijen hun vaart op Nederland zouden staken, en weer zou herleven op het moment waarop deze maatschappijen hun vaart op Nederland zouden hervatten.

Toen duidelijk was dat de gebruikelijke ongeclausuleerde wederkerige vrijstelling, zoals die voorkomt in het Nederlandse standaardverdrag, in de relatie tot Nigeria niet haalbaar was, werd het Nederlandse streven er vervolgens op gericht de Nederlandse scheep- en luchtvaart binnen de grenzen van het Nigeriaanse voorstel zoveel mogelijk zekerheid te bieden over hun fiscale positie in Nigeria. Dit heeft ertoe geleid dat het vervallen van de vrijstelling voor scheep- en luchtvaartwinst afhankelijk is gemaakt

van voorafgaand onderling overleg tussen de bevoegde autoriteiten van beide Staten. Het besluit hiertoe zal slechts genomen worden, indien de situatie dat de maatschappijen van een van beide landen niet langer op enigerlei wijze (bijvoorbeeld door middel van een pool-overeenkomst) profiteren van de vrijstelling van scheep- en luchtvaartwinst in het andere land, van duurzame aard is geworden. Alsdan zal de belastingheffing in de bronstaat beperkt blijven tot 1 percent van de opbrengst. Het begrip opbrengst betekent hier inkomsten verkregen uit het scheep- en luchtvaartvervoer van passagiers, post, huisdieren en goederen die in de bronstaat zijn geladen of gelost, verminderd met de eventuele terugbetalingen en het loon van grondpersoneel. Inkomsten uit transitoverkeer zijn hiervan uitgezonderd (Protocol, onderdeel III).

Het regime voor scheep- en luchtvaartwinst geldt, in overeenstemming met de regeling in het standaardverdrag, ook voor voordelen die worden verkregen uit de verhuur van schepen en luchtvaartuigen in onbemande staat, indien deze voordelen worden behaald door een onderneming die de scheep- en luchtvaart bedrijft (tweede lid).

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

Het in dit artikel neergelegde beginsel dat tussen gelieerde ondernemingen dient te worden gehandeld als tussen onafhankelijke partijen, stemt overeen met de bewoordingen van het Nederlandse standaardverdrag. De bepaling in het standaardverdrag welke tot uitdrukking brengt dat de omstandigheid dat een moedervernootschap met haar dochtervernootschap in het andere land een overeenkomst tot verdeling van kosten of dienstverleningsovereenkomst heeft gesloten, op zichzelf niet meebrengt dat inbreuk wordt gemaakt op voornoemd beginsel, is opgenomen in onderdeel IV van het Protocol. Zoals in de laatste volzin van deze protocolbepaling is aangegeven, mag de feitelijke inhoud van zo'n overeenkomst uiteraard wel aan dit beginsel worden getoetst.

#### *Dividenden, interest en royalty's (artikelen 10, 11 en 12)*

De Nigeriaanse nationale wetgeving voorziet in een bronbelasting van 15% voor dividenden, interest en royalty's. Nigeria bleek in belastingverdragen voor deelnemingsdividenden, interest en royalty's een tarief te willen aanhouden van 12½%. Een verdere verlaging bleek niet bespreekbaar, ook niet voor bepaalde vormen van interest, zoals bankinterest en concerninterest of voor bepaalde royalty's zoals – vanwege de hoge ontwikkelingskosten – industriële royalty's. Nederland heeft zich hierbij uiteindelijk neergelegd. Hierbij heeft meegewogen dat dit tarief van 12½% voor deze drie opbrengstcategorieën grosso modo niet in negatieve zin afsteekt bij de percentages die door Nederland tot heden met andere ontwikkelingslanden voor deze opbrengsten zijn overeengekomen. Het percentage van 12½% zal bij deelnemingsdividenden reeds gaan gelden bij deelnemingen van 10%. Voor particuliere dividenden geldt het ook in het Nederlandse standaardverdrag opgenomen percentage van 15. Het dividendartikel wijkt voor het overige inhoudelijke slechts af van de overeenkomstige bepalingen van het standaardverdrag wat betreft de opbrengsten van winstdelende obligaties. In afwijking van het Nederlandse standaardverdrag vallen deze niet onder het begrip «dividend», doch onder het begrip «interest», zoals in het OESO-modelverdrag. Bij interest is een uitzondering gemaakt voor interest die wordt betaald aan de overheid en aan financiële of andere instellingen die in bezit zijn van of beheerst worden door de overheid, alsmede voor interest die wordt betaald op leningen die zijn verzekerd of gegarandeerd door de overheid. Deze vormen van interest zijn van bronbelasting vrijgesteld, zulks evenwel op voorwaarde dat het hierbij

gaat om leningen die zijn verstrekt op condities die liggen beneden de op de vrije markt geldende normen (artikel 11, derde lid).

Zoals hiervoor bij de toelichting op artikel 7 is aangegeven, is op vergoedingen voor technische diensten niet het regime van artikel 12 van toepassing, maar dat van artikel 7 (Protocol, onderdeel II).

#### *Vermogenswinsten (artikel 13)*

De Nigeriaanse wetgeving voorziet ten aanzien van niet-inwoners in de mogelijkheid de winst, behaald met de vervreemding van zowel onroerende als roerende vermogensbestanddelen die zich in Nigeria bevinden, in de belastingheffing te betrekken. Daar aandelen in Nigeriaanse maatschappijen worden geacht zich in Nigeria te bevinden, is ook de winst behaald met de vervreemding van deze aandelen in Nigeria belastbaar.

In navolging van de tendens die door het VN-model is ingezet, wilde Nigeria zich deze nationale heffingsrechten in de Overeenkomst voorbehouden. De onderhandelingen hebben op dit punt een moeizaam verkoop gekend.

Overeenkomstig het uitgangspunt in het Nederlandse standaardverdrag heeft Nederland gepoogd voor vervreemdingswinst op aandelen een uitzondering te maken op het door Nigeria te dezer zake voorgestane bronstaatbeginsel. Voor Nigeria bleek dit evenwel niet bespreekbaar. Ook voorstellen om het Nigeriaanse heffingsrecht over deze vervreemdingswinsten op enigerlei wijze te beperken tot bijvoorbeeld de vervreemding van aandelen die een aanmerkelijk belang vertegenwoordigde of tot gevallen waarin aandelen worden vervreemd aan een inwoner van Nigeria, bleken onaanvaardbaar voor Nigeria. Uiteindelijk is Nigeria bereid gevonden een uitzondering te maken voor winsten die worden gerealiseerd in het kader van een herstructurering binnen een concern. Hieraan is de voorwaarde verbonden dat de verkrijgende concernvenootschap ter zake van de overgenomen aandelen de boekwaarde van de overdragende concernvenootschap aanhoudt (vierde lid jo. onderdeel VI van het Protocol).

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

Op verzoek van Nigeria is het heffingsrecht over de beloningen ter zake van een dienstbetrekking die wordt uitgeoefend aan boord van een schip of luchtvaartuig in het internationale verkeer in overeenstemming met de overeenkomstige bepaling van het OESO-modelverdrag toegekend aan de Staat waar de onderneming is gevestigd, en niet aan de woonstaat van de werknemer, zoals in het Nederlandse standaardverdrag (derde lid).

#### *Bestuurders- en commissarissenbeloningen (artikel 16)*

Ten behoeve van de toepassing van de Overeenkomst in Nigeria is in onderdeel VII van het Protocol aangegeven wat voor de toepassing van het onderhavige artikel onder de Nederlandse begrippen «bestuurder» en «commissaris» dient te worden verstaan.

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

Nigeria bleek sterk te hechten aan een bronstaatheffing voor particuliere pensioenen. Dit standpunt werd door Nigeria vervolgens ook ingenomen met betrekking tot lijfrenten. Van Nederlandse zijde is, gelet ook op het terzake bepaalde in het standaardverdrag, gepleit voor een woonstaatheffing. In onverkorte vorm bleek dit evenwel in de relatie met

Nigeria niet te realiseren. Bij wijze van compromis is het mogelijk gebleken het woonstaatbeginsel als leidend principe voor het verdragsregime van particuliere pensioenen en lijfrenten te handhaven (eerste lid, onderdeel b). Hierop is vervolgens een uitzondering gemaakt voor pensioenen en andere soortgelijke beloningen – waaronder afkoop-sommen – die worden betaald door een onderneming ter zake van een voor die onderneming uitgeoefende dienstbetrekking; in dat geval komt het heffingsrecht toe aan de Staat waar die onderneming is gevestigd: de bronstaat (eerste lid, onderdeel a). Een pensioen dat door de werkgever is verzekerd bij een verzekeringsmaatschappij valt derhalve niet onder deze uitzondering.

Vergelijkbare bepalingen komen voor in de Nederlandse belastingverdragen met Indonesië (Trb. 1973, 53) en Thailand (Trb. 1975, 113).

#### *Overheidsfuncties (artikel 19)*

Tussen Nederland en Nigeria bleek geen verschil van mening te bestaan over het te volgen verdragsregime voor uitkeringen in de sociale verzekerings sfeer. Beide landen bleken een bronstaatheffing voor te staan; zulks wat betreft Nederland in overeenstemming met het standaardverdrag. Omdat deze inkomsten door hun algemene karakter op één lijn gesteld kunnen worden met overheidspensioenen, zijn ze op verzoek van Nederland aan het tweede lid toegevoegd. Voor het overige stemmen de bepalingen van dit artikel nagenoeg woordelijk overeen met de overeenkomstige bepalingen van het standaardverdrag.

#### *Hoogleraren, docenten en onderzoekers (artikel 20)*

Dit artikel wijkt inhoudelijk niet wezenlijk af van hetgeen te dezen is bepaald in het Nederlandse standaardverdrag. Op verzoek van Nigeria is voor de vrijstelling in de onderwijsstaat een periode aangehouden van drie jaar in plaats van twee jaar zoals in het standaardverdrag.

#### *Studenten (artikel 21)*

Aan dit artikel is een enigszins ruimere werking gegeven dan de overeenkomstige regeling in het Nederlandse standaardverdrag.

Dit artikel bevat in het eerste lid een algemene regeling voor studenten die tijdelijk in de «onderwijsstaat» verblijven met de bedoeling aldaar te studeren aan een erkende universiteit, hogeschool of school dan wel met de bedoeling aldaar een opleiding voor een bedrijf of beroep te verkrijgen.

Daarnaast is in het tweede lid een specifieke regeling getroffen voor studenten die een studietoelage in enigerlei vorm genieten.

deze regelingen komen erop neer dat de overmakingen uit het buitenland ten behoeve van hun onderhoud, studie of opleiding onbelast blijven in de Staat waar zij studeren. Wat de onder het eerste lid bedoelde studenten betreft, geldt dat hun beloningen uit persoonlijke diensten in de «onderwijsstaat» onder zekere voorwaarden worden vrijgesteld tot een bedrag van 2000 Amerikaanse dollars. De in het eerste lid bedoelde vrijstellingen zullen worden verleend voor een periode waarbinnen de desbetreffende studie redelijkerwijs kan zijn voltooid.

Ter zake van de in het tweede lid bedoelde studietoelagen geldt verder, dat niet alleen de vanuit de zendstaat toegekende toelagen in de «onderwijsstaat» buiten de belastingheffing dienen te blijven, maar ook de toelagen die door de «onderwijsstaat» zelf of bepaalde organisaties in die Staat aan de student uit het andere land worden toegekend. De in het tweede lid bedoelde vrijstelling wordt verleend voor een periode van



drie jaar. Vergelijkbare regelingen komen overigens voor in tal van Nederlandse belastingverdragen met ontwikkelingslanden.

#### *Overige inkomsten (artikel 22)*

Nigeria bleek zich niet te kunnen vinden in het Nederlandse voorstel om zoals in het Nederlandse standaardverdrag het uitsluitende heffingsrecht over de inkomstencategorieën waarvoor in de voorgaande artikelen van de Overeenkomst geen regeling is getroffen, bijvoorbeeld alimentatie-uitkeringen, zonder onderscheid toe te kennen aan de woonstaat van de genierter. Nigeria hechtte sterk eraan in dit opzicht een onderscheid te maken tussen inkomsten die in Nederland of Nigeria opkomen, en die welke opkomen in derde landen.

Ter zake van de «overige» inkomsten in de bilaterale situatie is in navolging van het VN-model het heffingsrecht primair toegedeeld aan de bronstaat (tweede lid). Overeengekomen is dat in de woonstaat bij de belastingheffing over deze inkomsten rekening zal worden gehouden met de in de bronstaat geheven belasting. Door Nederland zal hierbij een vermindering ter voorkoming van dubbele belasting worden verleend volgens de verrekeningsmethode (artikel 23, derde lid).

Ter zake van de «overige» inkomsten die uit derde landen afkomstig zijn, is het heffingsrecht uitsluitend toegedeeld aan de woonstaat van de genierter (eerste lid).

#### *Voorkoming van dubbele belasting (artikel 23)*

In overeenstemming met het standaardverdrag hanteert Nederland ter voorkoming van dubbele belasting in beginsel de vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud (tweede lid). Voor een aantal met name genoemde bestanddelen van het inkomen geldt echter de verrekeningsmethode (derde lid). Voor de nadere uitwerking van beide methodes is zoals in het standaardverdrag verwezen naar het Besluit voorkoming dubbele belasting 1989 (Besluit van 21 december 1989, Stb. 594).

In het derde lid is verder een voorziening opgenomen, die erop ziet dat, indien Nigeria in het kader van specifieke op de bevordering van investeringen gerichte wetgeving zijn bronheffingspercentages op interest en royalty's verlaagt naar een percentage dat ligt beneden het in artikel 11, tweede lid, en artikel 12, tweede lid, van de Overeenkomst genoemde percentage van 12½, Nederland niettemin een verrekening zal toestaan tot het verdragspercentage. Met deze zogenaamde «tax sparing credit» wordt bereikt dat het door Nigeria gebrachte budgettaire offer niet door belastingheffing in Nederland ongedaan wordt gemaakt. Indien de algemene bronheffingspercentages voor interest en royalty's in de Nigeriaanse wetgeving evenwel worden verlaagd tot beneden het verdragspercentage van 12½, zal de door Nederland te verlenen «tax sparing credit» beperkt blijven tot dat lagere nationale bronheffingspercentage.

Verder zal de «tax sparing credit» door Nederland slechts worden verleend gedurende een periode van 10 jaar. Deze periode vangt aan op het moment waarop deze Overeenkomst van toepassing wordt. De bevoegde autoriteiten kunnen evenwel in onderling overleg besluiten deze periode te verlengen.

Vergelijkbare «tax sparing credit»-regelingen zijn door Nederland reeds eerder met een groot aantal ontwikkelingslanden overeengekomen.

Aan Nigeriaanse zijde is de vigerende methode om dubbele belasting te voorkomen de verrekeningsmethode (vierde lid, onderdeel a).

In afwijking hiervan zal in geval van dividenden die door een Nederlandse dochteronderneming worden uitgekeerd aan een Nigeriaanse

moederonderneming, bij deelnemingsverhoudingen van te minste 10% in Nigeria naast een verrekening van de in Nederland ingehouden dividendbelasting tevens een verrekening plaatsvinden van de Nederlandse vennootschapsbelasting die is geheven over de winst waaruit de dividenden afkomstig zijn (vierde lid, onderdeel b).

#### *Non-discriminatie (artikel 24)*

In de Nigeriaanse wetgeving wordt wat de aftrekbaarheid van interest, royalty's en andere uitgaven betreft, geen onderscheid gemaakt tussen betalingen door een Nigeriaanse onderneming aan een inwoner van Nederland en betalingen door een Nigeriaanse onderneming aan een inwoner van Nigeria. In verband hiermee is op verzoek van Nigeria de hiermee met artikel 25, derde lid, van het Nederlandse standaardverdrag overeenkomende bepaling welke verplicht een dergelijke onderscheid achterwege te laten, opgenomen in onderdeel VIII van het Protocol en niet in de Overeenkomst zelf.

#### *Onderling overleg (artikel 25)*

Deze bepaling komt in belangrijke mate overeen met de desbetreffende regeling in het Nederlandse standaardverdrag. Aangezien het voor Nigeria vanzelfsprekend bleek dat het resultaat van een onderling overleg wordt uitgevoerd ongeacht de verjaringstermijnen in zijn nationale wetgeving, ontbreekt een uitdrukkelijke bepaling van die strekking zoals wel opgenomen in het standaardverdrag.

#### *Uitwisseling van inlichtingen (artikel 26)*

De overeengekomen regeling wijkt enigszins af van die in het Nederlandse standaardverdrag. In verband met de relatieve onbekendheid met elkaars fiscale praktijk is namelijk besloten de uitwisseling van inlichtingen te beperken tot alleen die inlichtingen die benodigd zijn voor de uitvoering van de Overeenkomst. Daarbij heeft de verplichting tot het geven van inlichtingen alleen betrekking op informatie die geordend voorhanden is (eerste lid).

#### *Inwerkingtreding (artikel 29)*

De Overeenkomst treedt in overeenstemming met het Nederlandse standaardverdrag in werking op de dertigste dag na de laatste van de beide data waarop de onderscheiden regeringen elkaar hebben medegedeeld dat de in hun staat vereiste formaliteiten daarvoor zijn vervuld. Zij is daarna van toepassing ter zake van de in de Overeenkomst toegestane bronbelastingen en belastingen van vermogenswinsten op bedragen die zijn verkregen op of na de eerste dag van januari van het kalenderjaar, volgend op het jaar waarin de Overeenkomst in werking treedt (tweede lid, onderdeel a). Wat de overige belastingen betreft, is zij van toepassing voor belastingjaren en -tijdvakken die aanvangen op of na de eerste dag van januari van het kalenderjaar dat volgt op het jaar waarin de Overeenkomst in werking treedt (tweede lid, onderdeel b).

#### *Beëindiging (artikel 30)*

De Overeenkomst is in beginsel voor onbepaalde tijd gesloten. Elk van beide staten kan de Overeenkomst echter langs diplomatieke weg opzeggen met ingang van de eerste dag van januari van enig kalenderjaar, met inachtneming van een opzegtermijn van minimaal zes maanden. Ook dit sluit aan bij het Nederlandse standaardverdrag.

## **Koninkrijkspositie**

In artikel 28 is zoals gebruikelijk geregeld dat de Overeenkomst hetzij in haar geheel, hetzij gewijzigd kan worden uitgebreid tot Aruba en de Nederlandse Antillen. Indien tot uitbreiding wordt overgegaan, heeft dit een afzonderlijke overeenkomst die door het Koninkrijk ten behoeve van Aruba en/of de Nederlandse Antillen met Nigeria wordt aangegaan.

De Staatssecretaris van Financiën,  
M. J. J. van Amelsvoort

De Minister van Buitenlandse Zaken,  
H. van den Broek