

# **ONTWERP VAN MEMORIE VAN TOELICHTING**

## **I. ALGEMENE TOELICHTING**

### **1. Samenvatting**

Het actieplan grondslaguitholling en winstverschuiving (BEPS - Base Erosion and Profit Shifting) van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) vloeit voort uit de wens om te komen tot wereldwijde, gecoördineerde afspraken om belastingontwijking door grondslaguitholling en winstverschuiving tegen te gaan. Dit actieplan bevat een pakket maatregelen waarmee landen worden aangespoord om nauwer met elkaar samen te werken en de fiscale regelgeving op elkaar af te stemmen.

Het Multilateraal Instrument BEPS zal de bestaande (verouderde) verdragen in één keer in lijn brengen met de meest recente verdragsbepalingen die de OESO tegen belastingontwijking heeft ontwikkeld. Zo kan een grote tijdwinst en een navenante besparing van ambtelijke capaciteit worden bereikt bij het moderniseren van belastingverdragen. Het MLI is dus met andere woorden van groot belang voor Vlaanderen aangezien het toelaat alle bestaande bilaterale dubbelbelastingverdragen (DBV) in overeenstemming te brengen met de BEPS-minimumstandaarden zonder dat daarvoor bilaterale onderhandelingen dienen te worden gevoerd. Momenteel heeft België met meer dan 100 landen een DBV.

Dit ontwerp van instemmingsdecreet kadert in de strategische doelstellingen "Vlaanderen heeft goede relaties met buitenlandse overheden" en "Vlaanderen is gericht aanwezig in multilaterale organisaties" uit de beleidsnota Buitenlands Beleid, Internationaal Ondernemen en Ontwikkelingssamenwerking.

### **2. Situering**

Het actieplan grondslaguitholling en winstverschuiving (BEPS - *Base Erosion and Profit Shifting*) van de OESO vloeit voort uit de wens om te komen tot wereldwijde, gecoördineerde afspraken om belastingontwijking door grondslaguitholling en winstverschuiving tegen te gaan. Dit wil zeggen het opzetten van strategieën voor belastingplanning die gebruik maken van de gebreken en de verschillen in de belastingregels om zodoende op kunstmatige wijze winst door te sluizen naar bestemmingen zonder of met een lage belasting waar er weinig of geen economische activiteit ontwikkeld wordt, wat uiteindelijk leidt tot weinig of geen belastingdruk.

Dit actieplan bevat dus een pakket maatregelen waarmee landen worden aangespoord om nauwer met elkaar samen te werken en de fiscale regelgeving op elkaar af te stemmen. Het werd op 8 oktober 2015 goedgekeurd door de ministers van Financiën van de G20. Op 15 en 16 november 2015 werd het actieplan bekrachtigd door de staatshoofden en de regeringsleiders van de G20. Het BEPS-actieplan bestaat uit 15 actiepunten. Om belastingontwijking te bestrijden zijn in de gepubliceerde BEPS rapporten maatregelen voorgesteld om zowel nationale regelgeving als bestaande bilaterale belastingverdragen aan te passen.

#### Algemene werking van de overeenkomst

Het voorliggend multilateraal instrument (MLI) BEPS is een instrument voor implementatie van deze BEPS-maatregelen in het kader van belastingverdragen. Concreet zal dit multilateraal verdrag de bestaande (verouderde) verdragen in één keer in lijn brengen met de meest recente verdragsbepalingen die de OESO tegen belastingontwijking heeft ontwikkeld. Zo kan een grote tijdwinst en een navenante besparing van ambtelijke capaciteit worden bereikt bij het moderniseren van belastingverdragen.

De voorliggende overeenkomst wijzigt dus de bestaande belastingverdragen, gesloten tussen twee of meer Partijen van deze voorliggende overeenkomst. Ze werkt niet op dezelfde wijze als een protocol tot wijziging van één bestaand verdrag dat onmiddellijk de tekst van het gedekte belastingverdrag wijzigt; in plaats daarvan wordt ze parallel uitgevoerd met de bestaande belastingverdragen waarvan ze de toepassing zal wijzigen teneinde de BEPS-maatregelen uit te voeren.

Hierbij dient opgemerkt te worden dat het de Partijen vrij blijft om bilateraal overeen te komen om daarna nog wijzigingen aan een gedekt belastingverdrag aan te brengen die afwijken van die waarin de voorliggende overeenkomst voorziet.

Er werd geoordeeld dat een zekere soepelheid nodig was om rekening te kunnen houden met het feit dat er verscheidene manieren zijn waarmee aan elk van die minimumstandaarden kan voldaan worden, met de diversiteit aan Staten en rechtsgebieden die meegewerkt hebben aan het opstellen van de Overeenkomst en met het feit dat niet alle BEPS-maatregelen minimumstandaarden zijn.

De verschillende mechanismen die gebruikt worden om die soepelheid te garanderen zijn de volgende:

- *een duidelijke opsomming geven van de belastingverdragen waarop de Overeenkomst van toepassing is ("de gedekte belastingverdragen")*

De overeenkomst is dus enkel van toepassing op de verdragen die door de Partijen uitdrukkelijk opgesomd zijn in een kennisgeving aan de depositaris.

- *soepelheid inzake de bepalingen die betrekking hebben op een minimumstandaard*

Wanneer er verscheidene keuzes mogelijk zijn om aan die minimumstandaard te voldoen geeft de Overeenkomst aan geen enkele daarvan de voorkeur. Om te garanderen dat de minimumstandaard kan toegepast worden wanneer elk van de Partijen een andere keuze maakt schrijft de Overeenkomst evenwel voor om bilateraal tot een wederzijds bevredigende oplossing te komen die voldoet aan de minimumstandaard.

- *keuze om (delen van) de bepalingen niet toe te passen op alle gedekte belastingverdragen of op sommige daarvan*

Wanneer een bepaling geen minimumstandaard bevat, heeft een partij over het algemeen de mogelijkheid om voorbehoud te maken wat haar in staat stelt om de bepaling in haar geheel (of in sommige gevallen gedeeltelijk) niet toe te passen op haar gedekte belastingverdragen.

In een bepaald aantal gevallen kan een Partij zich tevens het recht voorbehouden een bepaling niet toe te passen op een deelgroep van gedekte belastingverdragen.

- *keuze om facultatieve en alternatieve bepalingen toe te passen*

De Overeenkomst bevat een aantal facultatieve en alternatieve bepalingen. In sommige gevallen hebben de werkzaamheden rond het BEPS-project geleid tot het uitwerken van meerdere alternatieve oplossingen voor een welbepaald probleem. In andere gevallen kan een hoofdbepaling vervolledigd worden door een aanvullende bepaling.

## Belang en uitwerking voor bestaande dubbelbelastingverdragen

Het MLI is dus van groot belang voor Vlaanderen aangezien het toelaat alle bestaande bilaterale dubbelbelastingverdragen (DBV) in overeenstemming te brengen met de BEPS-minimumstandaarden zonder dat daarvoor bilaterale onderhandelingen dienen te worden gevoerd. Momenteel heeft België met meer dan 100 landen een DBV. Daarnaast biedt het ook de mogelijkheid een aantal aanbevelingen inzake BEPS op te nemen in deze DBV. België koos dan ook om de quasi-totaliteit van deze in werking zijnde of ondertekende belastingverdragen onder de multilaterale overeenkomst te laten vallen. Op 24 januari 2018 hebben 56 van onze verdragspartners aangekondigd dat ook zij hun belastingverdragen met België onder de toepassing van de Overeenkomst willen laten vallen.

België heeft bovendien geen enkel voorbehoud gemaakt met betrekking tot de bepalingen van de artikelen 6 ("Doel van een gedekt belastingverdrag") en 7 ("Voorkomen van verdragsmisbruik") die tot doel hebben om de minimumstandaard die het resultaat is van Actie 6 ten uitvoer te leggen, of met betrekking tot artikel 16 ("Procedure voor onderling overleg") dat tot doel heeft om de minimumstandaard die het resultaat is van Actie 14 ten uitvoer te leggen. Die minimumstandaarden zullen dus opgenomen moeten worden in al de belastingverdragen van België die door de Overeenkomst gewijzigd zullen worden, voor zover de partners evenmin voorbehoud maken.

België kiest er ook voor om een aantal bepalingen toe te passen die geen minimumstandaarden zijn, zoals met name de bepalingen van artikel 3 ("Transparante entiteiten"), artikel 11 ("Toepassing van belastingverdragen om het recht van een Partij om haar eigen inwoners te belasten te beperken"), artikel 12 ("Kunstmatige ontwijking van de kwalificatie als vaste inrichting door middel van commissionairstructuren en soortgelijke strategieën") en artikel 13 (Kunstmatige ontwijking van de kwalificatie als vaste inrichting door middel van uitzonderingen voor specifieke activiteiten). België heeft tevens gekozen om deel VI ("Arbitrage") toe te passen.

De standpunten van België worden hierna meer in detail uiteengezet in de artikelsgewijze toelichting. Er zullen enkele wijzigingen aangebracht worden aan de voorbehouden en kennisgevingen die op het tijdstip van ondertekening aan de depositaris bezorgd werden. Sommige van die wijzigingen hebben tot doel rekening te houden met de ontwikkelingen die sinds dat tijdstip in het verdragenetwerk van België hebben plaatsgevonden (zie in dit verband de toelichting bij artikel 2) of met een gewijzigd standpunt over een wezenlijke bepaling van de Overeenkomst (zie de toelichting bij artikel 12). De andere wijzigingen zijn eenvoudige technische correcties die aangebracht werden in de kennisgevingen die moeten dienen om de bepalingen aan te geven die beoogd worden door sommige voorbehouden of verenigbaarheidsclausules.

De artikelsgewijze toelichting bevat ook bepaalde algemene gegevens over de mogelijke weerslag van de overeenkomst op het verdragenetwerk van België, rekening houdend met de standpunten die de partners van België bij de ondertekening van de overeenkomst of op het tijdstip van neerlegging van de akte van bekrachtiging medegedeeld hebben. Er mag immers niet uit het oog verloren worden dat de uitwerking van de overeenkomst op een gedekt belastingverdrag niet enkel zal afhangen van de door België gemaakte keuzes, maar ook van de keuzes die de partner maakt. Zoals eerder opgemerkt, kunnen de bij de ondertekening medegedeelde keuzes bovendien nog veranderen aangezien een Partij tot het tijdstip van neerlegging van haar akte van bekrachtiging elke gewenste wijziging aan haar voorbehouden en kennisgevingen mag aanbrengen, en na neerlegging van haar akte van bekrachtiging een voorbehoud kan intrekken of vervangen door een beperkter voorbehoud of ervoor kan kiezen om nieuwe facultatieve bepalingen toe te passen.

De voorbehouden en kennisgevingen die door de Partijen en de rechtsgebieden die de overeenkomst ondertekend hebben werden medegedeeld, zijn gepubliceerd op de website van de OESO<sup>1</sup> evenals een databank die het mogelijk maakt om de gevolgen te meten dewelke die voorbehouden en kennisgevingen voor een bepaald verdrag zullen hebben<sup>2</sup>. Specifieke informatie over de wijzigingen die aan de verschillende verdragen zullen aangebracht worden, zullen te gepasten tijde ook gepubliceerd worden op de website van de Federale Overheidsdienst (FOD) Financiën.

### **3. Inhoud**

De in het multilateraal instrument opgenomen BEPS minimumstandaarden dienen verplicht opgenomen te worden in de bestaande dubbelbelastingverdragen. Concreet gaat het over de wijziging van de preambule van de dubbelbelastingverdragen (artikel 6), de antimisbruikbepalingen (artikel 7) en de bepalingen inzake onderling overleg (artikel 16).

De overige artikelen van het MLI hebben betrekking op aanbevelingen. Deze aanbevelingen dienen niet verplicht opgenomen te worden in de bestaande dubbelbelastingverdragen. De Partijen beslissen dus zelf of deze bepalingen al dan niet worden opgenomen in de bestaande dubbelbelastingverdragen. Hierbij geldt wel de algemene regel van de symmetrie. Dit wil zeggen dat een bepaling in een DBV pas gewijzigd zal worden indien beide Partijen deze bepaling hebben opgenomen.

---

<sup>1</sup> <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>

<sup>2</sup> <http://www.oecd.org/tax/treaties/application-toolkit-multilateral-instrument-for-beps-tax-treaty-measures.htm>

De overige artikelen van het multilateraal instrument betreffen:

- hybride entiteiten (artikel 3);
- dubbel inwonerschap van rechtspersonen (artikel 4);
- methodes ter vermijding van dubbele belasting (artikel 5): hierbij dient opgemerkt te worden dat een asymmetrische benadering mogelijk is;
- dividendtransacties (artikel 8);
- meerwaarde op aandelen van onroerend goed-vennootschappen (artikel 9);
- antimisbruikbepaling voor vaste inrichtingen gevestigd in derde landen (artikel 10);
- het toepassen van belastingverdragen om het recht van een partij om haar eigen inwoners te belasten te beperken (artikel 11)
- maatregelen ter bestrijding van de ontwijking van het statuut van vaste inrichting (artikelen 12-15).

Verder omvat deel V (artikelen 16-17) de regeling van de geschillenbeslechting. Deze regeling neemt de bepaling van het OESO-model over. Deze OESO-bepaling is standaard opgenomen in het Belgisch model van dubbelbelastingverdrag en wordt dus in de regel steeds opgenomen in de nieuw gesloten dubbelbelastingverdragen. Toch bestaan er nog talrijke oude DBV waarin deze regeling niet werd opgenomen conform het OESO-model.

Deel VI inzake arbitrage (artikelen 18-26) neemt de bepalingen van het OESO-model over, met dien verstande dat het hier een meer uitgewerkte en gedetailleerde versie betreft. Een belangrijk verschil met het OESO-model is dat het multilateraal instrument een bepaalde arbitragemethode, de zogenaamde "baseballmethode<sup>3</sup>", als "default rule" bevat. België is een van de twintig landen die zich ertoe verbonden hebben om deze BEPS-aanbeveling te volgen en dus een arbitrageprocedure op te nemen in de verdragen. In navolging van het OESO-model heeft België trouwens al een arbitragebepaling opgenomen in zijn modelverdrag.

Tot slot bevat het MLI een deel slotbepalingen (artikelen 27-39).

---

<sup>3</sup> dit wil zeggen dat beide Partijen een voorstel formuleren waartussen de arbiter dient te kiezen.

## **4. Procedureverloop**

### 4.1. Gemengd karakter en ondertekening

Tijdens zijn vergadering d.d. 1 december 2016 legde de Werkgroep gemengde verdragen (WGV), adviesorgaan van de Interministeriële Conferentie Buitenlands Beleid (ICBB), het gemengde karakter vast. Zowel de federale overheid als de gemeenschappen en de gewesten oefenen hun bevoegdheid uit. In zijn brief van 4 april 2017 deelde de voorzitter van de ICBB aan de minister-president van de Vlaamse Regering mee dat geen enkel bezwaar werd geformuleerd, zodat het verslag definitief is goedgekeurd.

De paragrafen 1 en 2 van het artikel 16 inzake de regeling voor onderling overleg heeft betrekking op de bevoegdheden van de gewesten. De derde paragraaf valt zowel onder de bevoegdheid van de gemeenschappen als de gewesten.

Deel VI van het multilateraal instrument betreft de arbitrageprocedure (als onderdeel van de procedure voor onderling overleg) en is dus ook een gemengde materie.

De WGV besliste ook de overeenkomst te laten ondertekenen volgens formule 3 van de ICBB, dit wil zeggen één enkele handtekening in naam van het Koninkrijk België, doch met vermelding van al de betrokken overheden onder de handtekening.

Op 7 juni 2017, de eerste ondertekeningsplechtigheid, werd de overeenkomst ondertekend samen met 67 andere Staten en rechtsgebieden. Na afloop van de tweede ondertekeningsplechtigheid, die op 24 januari 2018 plaatsvond te Parijs, bedroeg het aantal ondertekenaars 78<sup>4</sup> en hadden zes andere Staten of rechtsgebieden hun voornemen te kennen gegeven om de Overeenkomst<sup>5</sup> te ondertekenen.

De permanent bijgewerkte lijst van de Ondertekenaars van en de Partijen bij de Overeenkomst is gepubliceerd op de website van de OESO<sup>6</sup>.

---

<sup>4</sup> Andorra, Argentinië, Armenië, Australië, Barbados, België, Bulgarije, Burkina Faso, Canada, Chili, China, Colombia, Costa Rica, Curaçao, Cyprus, Denemarken, Duitsland, Egypte, Eiland Man, Ierland, IJsland, Ivoorkust, Fiji, Finland, Frankrijk, Gabon, Georgië, Griekenland, Guernsey, Hongkong (China), Hongarije, India, Indonesië, Israël, Italië, Jamaica, Japan, Jersey, Kameroen, Koeweit, Korea, Kroatië, Letland, Liechtenstein, Litouwen, Luxemburg, Maleisië, Malta, Mauritius, Mexico, Monaco, Nederland, Nieuw-Zeeland, Nigeria, Noorwegen, Oostenrijk, Pakistan, Panama, Polen, Portugal, Roemenië, Rusland, San Marino, Senegal, Servië, Seychellen, Singapore, Slovenië, Slowaakse Republiek, Spanje, Tsjechische Republiek, Tunesië, Turkije, Uruguay, Verenigd Koninkrijk, Zuid-Afrika, Zweden en Zwitserland

<sup>5</sup> Algerije, Estland, Kazachstan, Libanon, Oman en Swaziland.

<sup>6</sup> <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>

4.2. Advies van de Sociaal-Economische Raad van Vlaanderen

(p.m.)

4.3. Advies van de Raad van State, afdeling Wetgeving

(p.m.)



## **II. TOELICHTING BIJ DE ARTIKELEN**

### **Preambule**

Uit de preambule blijkt dat de Overeenkomst als algemene doelstelling heeft om het mogelijk te maken dat de maatregelen die betrekking hebben op de belastingverdragen en die uitgewerkt werden in het kader van het definitieve BEPS-pakket op een vlotte, gecoördineerde en samenhangende wijze toegepast worden op het gehele netwerk van bestaande belastingverdragen, zonder dat het nodig is om opnieuw over elk verdrag afzonderlijk te onderhandelen op bilateraal niveau.

### **Deel I. Werkingssfeer en interpretatie van uitdrukkingen**

#### Artikel 1 - Werkingssfeer van de Overeenkomst

De Overeenkomst wijzigt alle gedekte belastingverdragen die zijn omschreven in artikel 2, paragraaf 1, a).

#### Artikel 2 - Interpretatie van uitdrukkingen

##### *Paragraaf 1*

Paragraaf 1 omschrijft sommige uitdrukkingen die in de overeenkomst gebruikt worden. Onder de uitdrukking "Gedekt belastingverdrag" worden de belastingverdragen verstaan die door de Overeenkomst gewijzigd worden. De omschrijving uit lid a) slaat op de verdragen tot het vermijden van dubbele belasting inzake belastingen naar het inkomen (met inbegrip van die welke ook betrekking hebben op de belastingen naar het vermogen of naar vermogenswinst) die in werking zijn tussen twee Partijen bij de Overeenkomst en die door elke partij opgenomen zijn in een kennisgeving aan de depositaris als zijnde een verdrag dat ze onder de toepassing van de Overeenkomst wil laten vallen.

Aangezien een Partij (overeenkomstig lid b)) een Staat of een rechtsgebied is waarvoor de Overeenkomst in werking is op grond van artikel 34, wordt een verdrag pas een gedekt belastingverdrag wanneer de Overeenkomst voor beide verdragsluitende rechtsgebieden in werking is.

De omschrijving uit lid a) slaat ook op de verdragen die door sommige niet-statelijke rechtsgebieden of gebieden gesloten zijn. Drie van die rechtsgebieden zijn door artikel 27 ("Ondertekening en bekrachtiging, aanvaarding of goedkeuring") met name gemachtigd om de Overeenkomst te ondertekenen. Het gaat om Guernsey, het Eiland Man en Jersey.

Bovendien biedt artikel 2, paragraaf 1, a), i), B) van de Overeenkomst een Staat die Partij is bij de Overeenkomst de mogelijkheid om in zijn lijst met gedekte belastingverdragen ook verdragen op te nemen die gesloten zijn door een rechtsgebied of een gebied waarvan de internationale betrekkingen onder zijn verantwoordelijkheid vallen. China heeft van die mogelijkheid gebruik gemaakt voor de verdragen die door Hongkong gesloten worden.

Tot slot staat paragraaf 1, a), ii) de Partijen ook toe om kennis te geven van een verdrag dat ondertekend maar nog niet in werking getreden is. Dergelijk verdrag kan pas een gedekt belastingverdrag worden op de datum van zijn inwerkingtreding.

### *Standpunt*

Zoals hierboven reeds uiteengezet, heeft België ervoor gekozen om al zijn ondertekende en in werking zijnde belastingverdragen op te nemen in de kennisgeving, met uitzondering van:

- het nieuwe verdrag met Japan dat ondertekend werd op 12 oktober 2016 en waarin de minimumstandaarden en een aantal andere maatregelen die aangenomen zijn in het definitieve BEPS-pakket reeds opgenomen zijn;
- de in werking zijnde verdragen met Duitsland, Noorwegen en Zwitserland, omdat deze partners de voorkeur geven aan bilaterale onderhandelingen.

Bij de ondertekening heeft België aldus 98 ondertekende of in werking zijnde belastingverdragen medegedeeld, waarvan er 56 ook medegedeeld werden door de partners en dus door de Overeenkomst gewijzigd zouden moeten worden. Het gaat om de verdragen die gesloten werden met Argentinië, Armenië, Australië, Bulgarije, Canada, Chili, China, Cyprus, Denemarken, Egypte, het Eiland Man, Finland, Frankrijk, Gabon, Georgië, Griekenland, Hongkong, Hongarije, Ierland, IJsland, India, Indonesië, Israël, Italië, Ivoorkust, Koeweit, Korea, Kroatië, Letland, Litouwen, Luxemburg, Maleisië, Malta, Mauritius, Mexico, Nieuw-Zeeland, Nigeria, Oostenrijk, Pakistan, Polen, Portugal, Roemenië, Rusland, San Marino, Senegal, Servië, Seychellen, Singapore, Slovenië, de Slowaakse Republiek, Spanje, de Tsjechische Republiek, Turkije, Uruguay, het Verenigd Koninkrijk, Zuid-Afrika en Zweden.

De reeds neergelegde kennisgevingen bij de ondertekening zullen gewijzigd worden om er het verdrag van 30 november 2017 met Botswana en het protocol van 30 januari 2018 met Rusland aan toe te voegen en om erop te wijzen dat een aantal verdragen en protocollen sinds die kennisgevingen ondertekend werden of in werking zijn getreden. Het akkoord van 2004 tussen de *Belgian Office, Taipei* en de *Taipei Representative Office in Belgium* zal daarentegen van de lijst weggelaten worden.

## *Paragraaf 2*

Elke niet in de Overeenkomst omschreven uitdrukking heeft de betekenis die deze uitdrukking volgens het desbetreffende gedekte belastingverdrag heeft op het tijdstip waarop de Overeenkomst wordt toegepast, tenzij de context anders vereist.

## **Deel II. Constructies met hybride structuren**

### Artikel 3 - Transparante entiteiten

Dit artikel heeft tot doel om het nieuwe artikel 1, paragraaf 2 van het OESO-model, dat voortgekomen is uit het rapport over Actie 2 ("Neutralisering van de effecten van hybride structuren")<sup>7</sup> en twee aanvullende bepalingen op te nemen in de gedekte belastingverdragen.

#### *Paragraaf 1*

Paragraaf 1 bevat de tekst van het nieuwe artikel 1, paragraaf 2 van het OESO-model. Die bepaling zegt dat inkomsten die zijn verkregen door tussenkomst van een entiteit of een constructie die op grond van de belastingwetgeving van een van de verdragsluitende rechtsgebieden als geheel of gedeeltelijk fiscaal transparant behandeld wordt, geacht worden inkomsten te zijn van een inwoner van een verdragsluitend rechtsgebied, maar uitsluitend voor zover die inkomsten door dat rechtsgebied voor belastingdoeleinden behandeld worden als inkomsten van een inwoner van dat rechtsgebied

Die bepaling zorgt er niet alleen voor dat de voordelen waarin een gedekt belastingverdrag voorziet toegekend worden wanneer een van de Partijen de desbetreffende inkomsten behandelt als inkomsten van een van haar inwoners, maar ook dat ze niet worden toegekend wanneer geen van de Partijen dergelijk inkomen behandelt als een inkomen van een van haar inwoners.

#### *Paragraaf 2*

Paragraaf 2 stelt dat een verdragsluitend rechtsgebied niet verplicht is om een belastingkrediet of een vrijstelling te verlenen (naargelang de methode voor het vermijden van dubbele belasting waarin het gedekte belastingverdrag voorziet) voor een inkomstenbestanddeel dat is verkregen door een inwoner van dat rechtsgebied, voor zover de bepalingen van het gedekte belastingverdrag het andere verdragsluitende rechtsgebied toestaan om de desbetreffende inkomsten te belasten enkel omdat die inkomsten ook inkomsten zijn die zijn verkregen door een inwoner van dat andere verdragsluitende rechtsgebied.

---

<sup>7</sup> Al de rapporten die resulteren uit het BEPS-project kunnen nagelezen worden op de website van de OESO (<http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm>).

### *Paragraaf 3*

Paragraaf 3 verduidelijkt dat de bepalingen van paragraaf 1 in geen geval mogen worden uitgelegd dat ze afbreuk doen aan het recht van een verdragsluitend rechtsgebied om zijn eigen inwoners te belasten.

Deze beperkte clause is evenwel enkel van toepassing op de gedekte belastingverdragen waarop de algemene vrijwaringsclausule waarin is voorzien door artikel 11 ("Toepassing van belastingverdragen om het recht van een Partij om haar eigen inwoners te belasten te beperken") niet van toepassing zal zijn.

### *Paragraaf 4 (verenigbaarheidsclausule)*

Paragraaf 4 bepaalt dat paragraaf 1 (eventueel gewijzigd door paragraaf 3) van toepassing is in de plaats van, of bij het ontbreken van, bepalingen van een gedekt belastingverdrag die voorschrijven dat inkomsten die zijn verkregen door of door tussenkomst van een entiteit of een constructie die op grond van de belastingwetgeving van een van de verdragsluitende rechtsgebieden als fiscaal transparant beschouwd wordt, geacht moeten worden inkomsten te zijn van een inwoner van een verdragsluitend rechtsgebied.

### *Paragraaf 5 (voorbehouden)*

Aangezien een bepaling over fiscaal transparante entiteiten niet vereist is om aan een minimumstandaard te voldoen, staat paragraaf 5, a) een Partij toe zich het recht voor te behouden om artikel 3 in zijn geheel niet toe te passen op al haar gedekte belastingverdragen. Een Partij kan zich tevens het recht voorbehouden om alle bestaande bepalingen van haar gedekte belastingverdragen te behouden of om slechts sommige van die bepalingen te behouden. Lid f) staat de Partijen bovendien toe zich het recht voor te behouden om paragraaf 2 niet toe te passen op al hun gedekte belastingverdragen.

### *Paragraaf 6 (kennisgevingen)*

Paragraaf 6 stelt dat een bepaling van een gedekt belastingverdrag vervangen wordt door paragraaf 1 (eventueel aangevuld door de beperkte vrijwaringsclausule van paragraaf 3) wanneer beide verdragsluitende rechtsgebieden die bepaling vermeld hebben in een kennisgeving aan de depositaris. In de andere gevallen (behalve indien een van de verdragsluitende rechtsgebieden een van de hierboven omschreven voorbehouden heeft gemaakt) is paragraaf 1 van toepassing op het gedekte belastingverdrag en heeft hij voorrang op de bestaande bepalingen, maar enkel voor zover die bepalingen onverenigbaar zijn.

## *Standpunt*

België heeft geen enkel voorbehoud gemaakt met betrekking tot artikel 3. De bepaling met betrekking tot de transparante entiteiten die voortkomen uit de werkzaamheden rond Actie 2 (met andere woorden, de nieuwe paragraaf 2 van artikel 1 van het OESO-model) zou dus in de gedekte belastingverdragen van België moeten ingevoegd worden, voor zover de partners van België eveneens akkoord gegaan zijn met de toepassing van die bepaling. In dezelfde mate zou België de paar clausules moeten vervangen die betrekking hebben op transparante entiteiten en die reeds voorkomen in de verdragen van België.

Veel ondertekenaars hebben evenwel voorbehoud gemaakt met betrekking tot artikel 3. Rekening houdende met de voorbehouden die de partners van België hebben gemaakt, zou de bepaling over transparante entiteiten in dit stadium slechts opgenomen worden in een twintigtal verdragen waarvoor België een kennisgeving gedaan heeft.

### Artikel 4 - Entiteiten met een dubbele woonplaats

Dit artikel moet het nieuwe artikel 4, paragraaf 3 van het OESO-model invoegen in de gedekte belastingverdragen. Die bepaling is voortgekomen uit het rapport over Actie 6 ("Voorkoming van het ongepast toekennen van de voordelen van de belastingverdragen") en wijzigt de regels die het mogelijk maken om overeenkomstig een verdrag de woonplaats vast te stellen van een persoon, niet zijnde een natuurlijke persoon, die inwoner is van beide verdragsluitende rechtsgebieden.

#### *Paragraaf 1*

Paragraaf 1 herneemt de tekst van het nieuwe artikel 4, paragraaf 3 van het OESO-model.

Die paragraaf bepaalt dat, wanneer een persoon, niet zijnde een natuurlijke persoon, ingevolge de bepalingen van een gedekt belastingverdrag inwoner is van beide Partijen, de bevoegde autoriteiten van de Partijen moeten proberen om in onderlinge overeenstemming te bepalen van welke partij die persoon geacht wordt een inwoner te zijn voor de toepassing van het gedekte belastingverdrag.

#### *Paragraaf 2 (verenigbaarheidsclausule)*

Paragraaf 2 zegt dat de bepaling van paragraaf 1 van toepassing zou zijn in de plaats van of bij het ontbreken van bepalingen van een gedekt belastingverdrag die het mogelijk maken om te bepalen of een entiteit die inwoner is van beide Partijen als inwoner van een van die Partijen moet beschouwd voor de toepassing van het gedekte belastingverdrag.

Ze zou dus meer bepaald de bepalingen vervangen die analoog zijn aan die van de vorige versies van het OESO-model (en aan die van het Belgisch standaardmodel) op grond waarvan elke entiteit die een dubbele woonplaats heeft geacht wordt enkel inwoner te zijn van de Staat waar zich haar plaats van werkelijke leiding bevindt.

#### *Paragraaf 3 (voorbehouden)*

De bepaling van paragraaf 1 stemt niet overeen met een minimumstandaard. Paragraaf 3, a) staat een Partij dus toe zich het recht voor te behouden om artikel 4 in zijn geheel niet toe te passen op haar gedekte belastingverdragen. Bovendien staan de leden b) tot d) toe om sommige bestaande bepalingen te behouden. Tot slot staat lid e) een verdragsluitend rechtsgebied toe zich het recht voor te behouden om te bepalen dat, wanneer er geen overeenstemming is tussen de bevoegde autoriteiten, de entiteit geen aanspraak kan maken op enige belastingvermindering of vrijstelling waarin het gedekte belastingverdrag voorziet.

#### *Paragraaf 4 (kennisgevingen)*

Een bepaling van een gedekt belastingverdrag zal vervangen worden door de bepaling van paragraaf 1 wanneer de twee Partijen die bepaling vermeld hebben in een kennisgeving aan de depositaris. In de andere gevallen zal de bepaling van paragraaf 1 voorrang hebben op de bestaande bepalingen van het gedekte belastingverdrag voor zover die bepalingen onverenigbaar zijn.

#### *Standpunt*

Overeenkomstig paragraaf 3, a) heeft België zich het recht voorbehouden om artikel 4 in zijn geheel niet toe te passen op al zijn gedekte belastingverdragen.

De nieuwe beslissingsregel, die artikel 4 van het OESO-model wil opnemen in de gedekte belastingverdragen, is niet enkel van toepassing op de gevallen waarin misbruik gemaakt wordt van dubbele woonplaats maar ook op de gevallen waarin dit niet het geval is. Artikel 4, paragraaf 1 van het OESO-model, die in de meeste belastingverdragen van België voorkomt, omschrijft een inwoner van een verdragsluitende Staat als iedere persoon die ingevolge de wetgeving van die Staat, aldaar aan belasting onderworpen is. Sommige Staten hanteren echter zeer ruime criteria inzake de woonplaats. Het valt daarom niet uit te sluiten dat een entiteit te goeder trouw inwoner is van twee verdragsluitende Staten.

In dergelijk geval bepaalt de nieuwe beslissingsregel dat de bevoegde autoriteiten moeten trachten om onderlinge overeenstemming te bereiken over welke van de verdragsluitende rechtsgebieden voor de toepassing van het gedekte belastingverdrag moet beschouwd worden als het rechtsgebied waar de woonplaats zich bevindt. Hij verplicht de bevoegde autoriteiten evenwel niet om tot overeenstemming te komen en wanneer dergelijke overeenstemming ontbreekt wordt de entiteit uitgesloten van de belastingverminderingen of -vrijstellingen waarin het gedekte belastingverdrag voorziet, behalve voor zover de bevoegde autoriteiten overeenkomen om haar die voordelen toe te kennen.

Met andere woorden, wanneer de overeenstemming tussen de bevoegde autoriteiten ontbreekt, wordt het toekennen van de voordelen van het verdrag aan het oordeel van die autoriteiten overgelaten, of wordt de entiteit, wanneer het in paragraaf 3, e) bedoelde voorbehoud van toepassing is, eenvoudigweg uitgesloten van die voordelen. Een dergelijke situatie zou wel eens grote problemen kunnen opleveren voor de Belgische vennootschappen die in het buitenland een bedrijf uitoefenen met behulp van een vaste inrichting, aangezien het Belgische interne recht geen unilaterale maatregel kent die verzekert dat dubbele belasting van die voordelen vermeden wordt.

Rekening houdende met het voorafgaande is België dus van oordeel dat dergelijke clause zou kunnen overwogen worden (zij het met bepaalde aanpassingen) in het kader van bilaterale onderhandelingen, afhankelijk van de internrechtelijke regels inzake woonplaats en van de manier waarop de procedure voor onderling overleg met het desbetreffende rechtsgebied werkt, maar niet in het kader van een multilateraal instrument zoals de overeenkomst.

## Artikel 5 - Toepassing van methodes voor het vermijden van dubbele belasting

### *Paragraaf 1*

Krachtens paragraaf 1 mag een Partij kiezen voor een van de opties, maar kan ze ook kiezen om geen enkele ervan toe te passen. Een optie die door een verdragsluitend rechtsgebied gekozen wordt, is van toepassing op zijn eigen inwoners, tenzij het andere verdragsluitende rechtsgebied een van de voorbehouden maakt zoals bedoeld in de paragrafen 8 en 9.

### *Optie A (paragrafen 2 en 3)*

Op grond van paragraaf 2 moet een verdragsluitend rechtsgebied de inkomsten die zijn verkregen door (of het vermogen dat in het bezit is van) een van zijn inwoners niet vrijstellen van belasting wanneer de andere verdragsluitende Staat de bepalingen van het gedekte belastingverdrag toepast om die inkomsten (of dat vermogen) vrij te stellen van belasting of om het tarief te verlagen waartegen die inkomsten (of dat vermogen) belast mogen worden.

De verenigbaarheidsclausule van paragraaf 3 schrijft voor dat optie A van toepassing zal zijn op de gedekte belastingverdragen die de vrijstellingsmethode gebruiken om dubbele belasting te vermijden.

*Optie B (paragrafen 4 en 5)*

Optie B beoogt de situatie waarin een inkomensbestanddeel, dat verkregen is door een inwoner van een verdragsluitend rechtsgebied en dat normaal gesproken op grond van het gedekte belastingverdrag zou beschouwd worden als een dividend dat in dat verdragsluitende rechtsgebied vrijgesteld is van belasting, beschouwd wordt als een betaling die door het andere verdragsluitende rechtsgebied waaruit dat inkomensbestanddeel afkomstig is, mag afgetrokken worden. Paragraaf 4 bepaalt dat in dergelijk geval het rechtsgebied waar de woonplaats zich bevindt de door het gedekte belastingverdrag voorziene vrijstelling niet moet toepassen, maar de belasting die door het andere verdragsluitende rechtsgebied van dat inkomensbestanddeel werd geheven moet verrekenen.

Overeenkomstig de verenigbaarheidsclausule van paragraaf 5, zal optie B van toepassing zijn op de gedekte belastingverdragen die anders aan een verdragsluitend rechtsgebied de verplichting zouden opleggen om een door een van zijn inwoners verkregen inkomensbestanddeel vrij te stellen van belasting omdat het dat inkomensbestanddeel beschouwt als een dividend.

*Optie C (paragrafen 6 en 7)*

Optie C heeft tot doel om de vrijstellingsmethode in de gedekte belastingverdragen te vervangen door de verrekeningsmethode waarin is voorzien door artikel 23B van het OESO-model.

*Paragrafen 8 en 9 (voorbehouden)*

Wanneer beide verdragsluitende rechtsgebieden verschillende keuzes maken zal, zoals hierboven reeds vermeld, de optie die door elk van de rechtsgebieden werd gekozen enkel standaard van toepassing zijn op hun eigen inwoners. De paragrafen 8 en 9 staan evenwel twee voorbehouden toe.

Ingevolge paragraaf 8 kan een Partij die ervoor kiest om geen van de opties toe te passen zich het recht voorbehouden paragraaf 5 in zijn geheel niet toe te passen op al haar gedekte belastingverdragen of op één of meer van die gedekte belastingverdragen en aldus de desbetreffende partners beletten om de door hen gekozen optie toe te passen.



Paragraaf 9 staat een Partij die niet kiest voor de toepassing van optie C (toepassing van de verrekeningsmethode in alle gevallen) toe zich het recht voor te behouden om de andere verdragsluitende rechtsgebieden niet toe te staan om die optie toe te passen op al haar gedekte belastingverdragen of op één of meer van die gedekte belastingverdragen.

#### *Paragraaf 10 (kennisgevingen)*

Elke partij die gekozen heeft voor het toepassen van een optie overeenkomstig paragraaf 1, moet de depositaris in kennis stellen van de gekozen optie. Een optie zal enkel van toepassing zijn op een bepaling van een gedekt belastingverdrag wanneer de partij die gekozen heeft voor die optie een dergelijke kennisgeving met betrekking tot die bepaling gedaan heeft.

#### *Standpunt*

Er werd geen enkele van de voorgestelde opties gekozen.

De bepalingen inzake het vermijden van dubbele belasting van de door België gesloten verdragen wijken af van die van het OESO-model: enerzijds voorzien de meest recente verdragen enkel in een vrijstelling voor de inkomsten die in de bronstaat belast zijn (in de plaats van belastbaar zijn), anderzijds vermijden de door België gesloten verdragen de dubbele belasting van roerende inkomsten uit buitenlandse bron slechts binnen de grenzen en op de voorwaarden die door de interne wetgeving bepaald zijn. Optie A en B bepalen echter dat de woonstaat de van een inkomensbestanddeel geheven buitenlandse belasting moet verrekenen wanneer dat inkomensbestanddeel wegens de toepassing van die opties niet vrijgesteld is. Indien België die opties zou toepassen, zou het dus een verrekening van buitenlandse belasting moeten verlenen voor gevallen waarvoor dit momenteel niet voorzien is door de verdragen (België zou bijvoorbeeld de buitenlandse belasting moeten verrekenen voor dividenden die door particulieren ontvangen worden).

Optie C, dit wil zeggen dat de vrijstellingsmethode in alle gevallen vervangen wordt door de verrekeningsmethode, zou een radicale wijziging van het verdragsbeleid van België zijn, waarvan de gevolgen moeilijk kunnen ingeschat worden, zowel vanuit begrotingsstandpunt (België zou de buitenlandse belasting moeten verrekenen in de gevallen waarvoor momenteel niet voorzien is in een vrijstelling of in een toepassing van het forfaitair gedeelte van de buitenlandse belasting) als voor de competitiviteit van de Belgische ondernemingen (de inkomsten uit hun buitenlandse activiteiten zouden daardoor op hetzelfde niveau belast worden als de inkomsten uit hun Belgische activiteiten en niet langer op het vaak lagere niveau van de staat waar de activiteit uitgeoefend wordt).

België heeft geen voorbehoud gemaakt met betrekking tot dit artikel. Veel Belgische verdragen bevatten reeds asymmetrische bepalingen voor het vermijden van dubbele belasting en België heeft zijn partners die zulks wensen niet willen beletten om de bepalingen voor het vermijden van dubbele belasting aan te passen in hoofde van hun eigen inwoners.

### **Deel III. Verdragsmisbruik**

#### Artikel 6 - Doel van een gedekt belastingverdrag

Artikel 6 laat de Partijen toe om in hun gedekte belastingverdragen de daartoe opgestelde nieuwe preambule op te nemen die voorkomt in paragraaf 72 van het rapport over Actie 6 en die werd opgenomen in de versie 2017 van het OESO-model. De tekst van die preambule luidt als volgt:

*"(Staat A) en (Staat B)*

*Geleid door de wens hun economische betrekkingen verder te ontwikkelen en hun samenwerking op belastinggebied te verbeteren,*

*Voornemens zijnde een Overeenkomst te sluiten tot het vermijden van dubbele belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, zonder daarbij mogelijkheden te scheppen tot niet-heffing of verminderde heffing van belasting door middel van het ontwijken of het ontduiken van belasting (daaronder begrepen het gebruik van treaty-shopping structuren die als doel hebben in dit verdrag voorziene tegemoetkomingen te verkrijgen in het indirecte voordeel van inwoners van derde Staten),*

*Zijn het volgende overeengekomen:"*

Enkel het derde lid van deze preambule maakt deel uit van de minimumstandaard.

*Paragrafen 1, 2, 4 en 5 (onderdeel van de minimumstandaard)*

Paragraaf 1 bepaalt dat de Overeenkomst de gedekte belastingverdragen wijzigt teneneinde er het derde lid van de nieuwe preambule van het OESO-model in op te nemen.

De verenigbaarheidsclausule in paragraaf 2 bepaalt dat die tekst het gedeelte van de preambules van de gedekte belastingverdragen vervangt die verwijzen naar het voornemen om dubbele belasting te vermijden, of dat hij wordt toegevoegd aan de preambules van de gedekte belastingverdragen die geen verwijzing naar zulk voornemen bevatten.

Paragraaf 4 staat de Partijen toe om de teksten te behouden van de preambules die reeds verwijzen naar het voornemen om dubbele belasting te vermijden zonder daarbij mogelijkheden te scheppen tot niet-heffing of verminderde heffing van belasting.

Ingevolge paragraaf 5 moet elke Partij de depositaris kennis geven van de lijst met haar gedekte belastingverdragen (die niet onder het in paragraaf 4 bedoelde voorbehoud vallen) die een preambule bevatten die verwijst naar het voornemen van de verdragsluitende rechtsgebieden om dubbele belasting te vermijden en, in voorkomend geval, van de tekst van de desbetreffende paragraaf van de preambule. Wanneer beide verdragsluitende rechtsgebieden dergelijke kennisgeving met betrekking tot de tekst van een bestaande preambule gedaan hebben, zal die tekst vervangen worden door de tekst uit paragraaf 1. In de andere gevallen wordt de tekst uit paragraaf 1 toegevoegd aan de bestaande preambule.

#### *Paragrafen 3 en 6 (facultatief gedeelte van de preambule)*

Paragraaf 3 is een facultatieve bepaling die enkel van toepassing is wanneer beide verdragsluitende rechtsgebieden daarvoor kiezen. Het staat de Partijen die zulks wensen toe om ook het gedeelte van de preambule van het OESO-model dat verwijst naar de wens van de verdragsluitende rechtsgebieden om hun economische betrekkingen verder te ontwikkelen en hun samenwerking op belastinggebied te verbeteren, op te nemen in hun gedekte belastingverdragen waarin dergelijke verwijzing nog niet voorkomt.

De tekst uit paragraaf 3 zal enkel in een gedekt belastingverdrag opgenomen worden wanneer beide verdragsluitende rechtsgebieden dergelijke kennisgeving met betrekking tot het gedekte belastingverdrag gedaan hebben

#### *Standpunt*

België heeft geen voorbehoud gemaakt met betrekking tot paragraaf 1 (uitgezonderd het DBV met Japan, bevat geen enkel verdrag van België een preambule die overeenstemt met de minimumstandaard). De tekst van de preambule die in die paragraaf voorkomt en die een deel uitmaakt van de minimumstandaard, moet dus in alle gedekte belastingverdragen van België opgenomen worden.

Daarnaast werd er ook voor gekozen om paragraaf 3 toe te passen. België is immers van mening dat het niet alleen belangrijk is om te verduidelijken dat het doel van zijn gedekte belastingverdragen bestaat uit het vermijden van dubbele belasting zonder daarbij mogelijkheden te scheppen tot niet-heffing of verminderde heffing van belasting door middel van het ontwijken of ontduiken van belasting, maar dat het ook belangrijk is om te verduidelijken, zoals het rapport over Actie 6 trouwens doet, dat het ontwikkelen van de economische betrekkingen en het verbeteren van de administratieve samenwerking tussen de verdragsluitende rechtsgebieden ook een van de voornaamste doelstellingen van belastingverdragen is.

Dit deel van de preambule zal opgenomen worden in de gedekte belastingverdragen van België die geen verwijzing naar die twee doelstellingen bevatten, op voorwaarde dat het partnerrechtsgebied hier ook voor kiest en het desbetreffende belastingverdrag opneemt in zijn kennisgeving aan de depositaris.

#### Artikel 7 - Voorkomen van verdragsmisbruik

Het rapport over Actie 6 voorziet in drie regels om misbruik van belastingverdragen te bestrijden:

- een algemene antimisbruikbepaling die gebaseerd is op het voornaamste doel van constructies of transacties ("bepaling van het criterium van de voornaamste doelen");
- een bepaling over de beperking van de voordelen ('limitation on benefits' - LOB) die het toekennen van de verdragsvoordelen beperkt tot personen die aan bepaalde voorwaarden voldoen;
- een vereenvoudigde versie van de LOB-regel.

Paragraaf 22 van het rapport over Actie 6, die de minimumstandaard omschrijft, stelt dat de Staten minstens het volgende ten uitvoer moeten leggen:

- hetzij een bepaling van het criterium van de voornaamste doelen;
- hetzij een bepaling van het criterium van de voornaamste doelen en een (vereenvoudigde of gedetailleerde) bepaling over de beperking van de voordelen;
- hetzij een gedetailleerde bepaling over de beperking van de voordelen, aangevuld met een maatregel die het mogelijk maakt om constructies tegen te gaan die gebruik maken van financiële doorstroomstructuren.

#### *Bepaling van het criterium van de voornaamste doelen - Onderdeel van de minimumstandaard*

Paragraaf 1 van artikel 7 van de Overeenkomst neemt de regel over die voorkomt in paragraaf 26 van het rapport over Actie 6 en die werd opgenomen in paragraaf 9 van het nieuwe artikel 29 van het OESO-model.

Die regel schrijft voor dat niettegenstaande elke bepaling van een gedekt belastingverdrag, een voordeel waarin dat verdrag voorziet niet wordt toegekend met betrekking tot een inkomens- of vermogensbestanddeel wanneer er, rekening houdend met alle relevante feiten en omstandigheden, redelijkerwijs kan worden geconcludeerd dat het toekennen van dat voordeel een van de voornaamste doelen was van een constructie of transactie die direct of indirect tot het verkrijgen van dat voordeel geleid heeft, tenzij vastgesteld wordt dat het toekennen van dat voordeel in die omstandigheden in overeenstemming zou zijn met het voorwerp en het doel van de desbetreffende bepalingen van dat gedekte belastingverdrag.

In paragraaf 2 (verenigbaarheidsclausule) wordt gezegd dat de regel van paragraaf 1 alle bestaande bepalingen van het criterium van de voornaamste doelen vervangt, ongeacht of ze betrekking hebben op alle voordelen van het gedekte belastingverdrag of slechts op sommige van die voordelen.

De volgende twee voorbehouden worden toegestaan:

- de Partijen die voornemens zijn om aan de minimumstandaard te voldoen door een gedetailleerde bepaling over de beperking van de voordelen aan te nemen, kunnen zich het recht voorbehouden om de bepaling van het criterium van de voornaamste doelen niet op te nemen in hun gedekte belastingverdragen;
- een partij kan zich tevens het recht voorbehouden om haar bepalingen van het criterium van de voornaamste doelen in hun totaliteit te behouden (m.a.w. de bepalingen die de toekenning weigeren van alle voordelen waarin een gedekt belastingverdrag voorziet en niet enkel van de voordelen waarin sommige bepalingen voorzien).

Tot slot kunnen de Partijen die ervoor kiezen om de vereenvoudigde bepaling over de beperking van de voordelen toe te passen, zich op grond van paragraaf 16 het recht voorbehouden om artikel 7 in zijn geheel niet toe te passen op een gedekt belastingverdrag waarvoor die bepaling niet van toepassing is. Geen enkele van de huidige Ondertekenaars heeft evenwel zulk voorbehoud gemaakt.

De bepaling van paragraaf 1 zal een bestaande bepaling van het criterium van de voornaamste doelen vervangen wanneer beide verdragsluitende rechtsgebieden die bestaande bepaling vermeld hebben in hun kennisgevingen aan de depositaris. In de andere gevallen zal de bepaling van paragraaf 1 voorrang hebben op de bestaande bepalingen van dat gedekte belastingverdrag voor zover deze onverenigbaar zijn.

#### *Bepaling van het criterium van de voornaamste doelen (Aanvullende bepaling)*

Paragraaf 3 staat de Partijen toe om in hun gedekte belastingverdragen de aanvullende bepaling op te nemen die voorkomt in paragraaf 16 van de Commentaar met betrekking tot de bepaling van het criterium van de voornaamste doelen die is opgenomen in paragraaf 26 van het rapport over Actie 6.

Die bepaling is opgenomen in paragraaf 184 van de Commentaar bij het nieuwe artikel 29 van het OESO-model.

Paragraaf 4 neemt deze aanvullende bepaling over, op enkele wijzigingen na die moeten dienen om de terminologie af te stemmen op die welke gebruikt is in de Overeenkomst en om de verwijzingen naar een nummer van een specifiek artikel te vermijden. Wanneer een verdragsvoordeel aan een persoon ontzegd wordt op grond van een bepaling van het criterium van de voornaamste doelen, moet de bevoegde autoriteit van het verdragsluitende rechtsgebied die dit voordeel normaal gezien wel toegekend zou hebben, er op grond van die aanvullende bepaling niettemin van uitgaan dat die persoon aanspraak kan maken op dat voordeel of op andere voordelen met betrekking tot een specifiek inkomens- of vermogensbestanddeel indien die bevoegde autoriteit, op verzoek van die persoon en na overweging van de relevante feiten en omstandigheden, oordeelt dat die voordelen aan die persoon zouden zijn toegekend bij afwezigheid van de transactie of van de constructie die geleid heeft tot de toepassing van de bepaling van het criterium van de voornaamste doelen. De bevoegde autoriteit van het verdragsluitende rechtsgebied bij wie het verzoek werd ingediend moet de bevoegde autoriteit van het andere verdragsluitende rechtsgebied raadplegen alvorens een verzoek af te wijzen dat door een inwoner van dat andere verdragsluitende rechtsgebied werd ingediend.

Paragraaf 5 is een verenigbaarheidsclausule. Paragraaf 4 is een facultatieve bepaling. Hij zal enkel van toepassing zijn op een gedekt belastingverdrag wanneer beide verdragsluitende rechtsgebieden gekozen hebben voor de toepassing ervan en de depositaris kennis gegeven hebben van die keuze.

#### *Vereenvoudigde bepaling over de beperking van de voordelen*

Die bepaling beperkt het toekennen van de meeste verdragsvoordelen tot de inwoners van verdragsluitende rechtsgebieden die voldoen aan bepaalde objectieve criteria die verband houden met de hoedanigheid van de inwoner (bijvoorbeeld een natuurlijke persoon), of met personen die een deelneming in een entiteit bezitten, of met de activiteit die door een entiteit uitgeoefend wordt.

De vereenvoudigde bepaling over de beperking van de voordelen is een facultatieve bepaling die in principe enkel van toepassing is op een gedekt belastingverdrag wanneer beide verdragsluitende rechtsgebieden gekozen hebben voor de toepassing ervan en de depositaris kennis gegeven hebben van die keuze.

De Partijen die ervoor kiezen om de vereenvoudigde bepaling over de beperking van de voordelen toe te passen hebben het recht om artikel 7 in zijn geheel niet toe te passen op een gedekt belastingverdrag wanneer het andere verdragsluitende rechtsgebied gekozen heeft om enkel de bepaling van het criterium van de voornaamste doelen toe te passen.

In dat geval zal geen van beide bepalingen van toepassing zijn en zullen de verdragsluitende rechtsgebieden moeten trachten om tot een wederzijds bevredigende oplossing te komen die voldoet aan de minimumstandaard.

Paragraaf 7 biedt de Partijen die enkel voor de toepassing van de bepaling van het criterium van de voornaamste doelen kiezen de mogelijkheid om die situatie te vermijden door akkoord te gaan met een "symmetrische" of een "asymmetrische" toepassing van de vereenvoudigde bepaling over de beperking van de voordelen met de Partijen die voor de toepassing van die bepaling kiezen.

Paragraaf 14 (verenigbaarheidsclausule) bepaalt dat de vereenvoudigde bepaling over de beperking van de voordelen de bestaande analoge bepalingen van een gedekt belastingverdrag zal vervangen of dat ze zal toegevoegd worden wanneer een gedekt belastingverdrag geen dergelijke bepaling bevat.

Paragraaf 15 staat een Partij toe om haar bestaande bepalingen over de beperking van de voordelen te behouden.

### *Standpunt*

Zoals het overgrote deel van de ondertekenaars van de overeenkomst, heeft België gekozen om enkel de bepaling van het criterium van de voornaamste doelen toe te passen. Die keuze stemt overeen met aanbeveling nr. 48 van de Bijzondere commissie van het federale parlement "internationale fiscale fraude/*Panama Papers*" op grond waarvan België in zijn onderhandelingen voor het sluiten van een dubbelbelastingverdrag steeds moet zorgen voor een algemene antimisbruikbepaling. Die bepaling zal moeten ingevoegd worden in al de gedekte belastingverdragen van België, die aldus in overeenstemming zullen zijn met de minimumstandaard van Actie 6. Al de verdragspartners van België die tot nog toe de Overeenkomst hebben ondertekend (en die hun verdrag met België opgenomen hebben in de lijst), gaan immers akkoord om enkel de bepaling van het criterium van de voornaamste doelen toe te passen. Bovendien bevatten een twintigtal verdragen waarvoor België een kennisgeving gedaan heeft reeds analoge bepalingen. Die bestaande bepalingen zouden moeten vervangen worden door de bepaling van het criterium van de voornaamste doelen van paragraaf 1.

België heeft daarnaast ook gekozen om de aanvullende bepaling van paragraaf 4 toe te passen. Die bepaling staat de bevoegde autoriteit toe om, wanneer een voordeel geweigerd wordt op grond van de bepaling van het criterium van de voornaamste doelen, de belastingplichtige het voordeel toe te kennen waartoe hij gerechtigd zou geweest zijn bij afwezigheid van de transactie of de constructie die geleid heeft tot de toepassing van die bepaling van het criterium van de voornaamste doelen. Rekening houdend met de standpunten die medegedeeld werden bij de ondertekening, zou deze clausule van toepassing zijn op een twintigtal verdragen waarvoor België een kennisgeving gedaan heeft.

## Artikel 8 - Transacties voor het verschuiven van dividenden

### *Paragraaf 1*

De bepaling van paragraaf 1 is gebaseerd op artikel 10, paragraaf 2 van het OESO-model, zoals gewijzigd door paragraaf 36 van het rapport over Actie 6. Die bepaling van het OESO-model voorziet in een verlaagd belastingtarief voor dividenden die betaald zijn door een dochteronderneming. Het rapport over Actie 6 heeft een minimumtermijn voor het aandelenbezit ingevoerd voordat een moedervenootschap dit verlaagd belastingtarief kan genieten: de deelneming in de dochteronderneming moet in het bezit gehouden worden gedurende een periode van 365 dagen, waarbinnen de dag valt waarop de dividenden betaald worden.

Het doel is om deze minimale bezitsperiode op te nemen in de bepalingen van de gedekte belastingverdragen die voorzien in een vrijstelling of in een beperking van het tarief van de bronbelasting voor dividenden waarvan de uiteindelijk gerechtigde (de ontvanger, ...) een vennootschap is die inwoner is van het andere verdragsluitende rechtsgebied en die meer dan een welbepaalde hoeveelheid bezit, aanhoudt of controleert van het kapitaal (of van de aandelen, de stemrechten, ...) van de vennootschap die de dividenden betaalt.

### *Paragraaf 2 (verenigbaarheidsclausule)*

Paragraaf 2 stelt duidelijk dat de minimale bezitsperiode van 365 dagen die door paragraaf 1 wordt ingevoerd de minimale bezitsperiodes zal vervangen die reeds vastgesteld waren in de gedekte belastingverdragen, of zal toegevoegd worden wanneer een gedekt belastingverdrag het toekennen van een verlaagd belastingtarief of van een vrijstelling van bronbelasting op dividenden van dochterondernemingen ondergeschikt maakt aan een minimale deelnemingsdrempel zonder een minimale bezitsperiode voor die aandelen vast te leggen.

Paragraaf 1 doet geen afbreuk aan de andere elementen van de bestaande bepalingen, zoals de belastingtarieven, de deelnemingsdrempel of de vorm van het aandelenbezit (rechtstreeks of onrechtstreeks).

### *Paragraaf 3 (voorbehouden)*

Aangezien de bepaling van paragraaf 1 niet vereist is om aan een minimumstandaard te voldoen, staat het de Partijen toe om artikel 8 in zijn geheel niet toe te passen. Bovendien kunnen de Partijen minimale bezitsperiodes die reeds vastgesteld zijn in hun gedekte belastingverdragen (of enkel sommige van die periodes) behouden.



#### *Paragraaf 4 (kennisgevingen)*

De Partijen, moeten de depositaris kennis geven van de lijst met hun gedekte belastingverdragen die een bepaling bevatten die door paragraaf 1 moet gewijzigd worden en met de verwijzingen naar elke desbetreffende bepaling.

Paragraaf 1 zal enkel van toepassing zijn op een bestaande bepaling van een gedekt belastingverdrag wanneer beide verdragsluitende rechtsgebieden dergelijke kennisgeving met betrekking tot deze bepaling gedaan hebben.

#### *Standpunt*

België heeft geen enkel voorbehoud gemaakt met betrekking tot dit artikel.

Artikel 10, paragraaf 2 van het Belgische standaardmodel voorziet in vrijstelling van bronbelasting voor de dividenden van dochterondernemingen en maakt die vrijstelling afhankelijk van de voorwaarde dat de vereiste deelneming gedurende een periode van minstens 12 maanden in bezit is gehouden. De meeste van de belastingverdragen die België de voorbije tien jaar heeft gesloten voorzien bijgevolg al in zulke bezitsperiode. Dit is bijvoorbeeld het geval voor de verdragen die in 2015 met Rusland of in 2014 met Noorwegen gesloten werden, en voor de protocollen die in 2014 met Zwitserland, in 2013 met Mexico en in 2009 met het Verenigd Koninkrijk gesloten werden. Er zijn evenwel nog een aantal oudere verdragen die voorzien in een verminderd tarief van de bronbelasting op de dividenden die betaald worden door dochterondernemingen zonder de toekenning van die vermindering afhankelijk te maken van een minimale bezitsperiode. Artikel 8 van de Overeenkomst stelt België in de mogelijkheid om zulke minimale bezitsperiode toe te voegen aan zijn gedekte belastingverdragen die er geen bevatten en om de bestaande minimale bezitsperiodes af te stemmen op die van het OESO-model, uiteraard voor zover de desbetreffende partner evenmin voorbehoud maakt met betrekking tot dit artikel en, in voorkomend geval, kennis geeft van de te wijzigen bepaling.

Van de verdragspartners van België die de Overeenkomst hebben ondertekend, zijn er 33 die zich het recht voorbehouden hebben om dit artikel niet toe te passen. Rekening houdend met de standpunten die medegedeeld werden op het tijdstip van de ondertekening, zou artikel 8 een vijftiental gesloten verdragen moeten wijzigen.

Artikel 9 - Vermogenswinst verkregen uit de vervreemding van aandelen of belangen in entiteiten waarvan de waarde hoofdzakelijk bepaald wordt door onroerende goederen

Artikel 13, paragraaf 4 van het OESO-model gaat over voordelen die een inwoner van een overeenkomstsluitende Staat verkrijgt uit de vervreemding van aandelen waarvan meer dan 50% van de waarde bestaat uit onroerende goederen die in een overeenkomstsluitende Staat gelegen zijn en maakt die voordelen belastbaar in de overeenkomstsluitende Staat waar de onroerende goederen gelegen zijn. Paragraaf 44 van het rapport over Actie 6 heeft twee wijzigingen aan deze bepaling aangebracht.

De werkingssfeer van deze bepaling werd zodanig uitgebreid dat het ook de belangen omvat die vergelijkbaar zijn met aandelen, zoals belangen in een "*partnership*" of een trust. Om de misbruiken tegen te gaan die bestaan in het overbrengen van activa naar een entiteit kort voordat de belangen in die entiteit worden vervreemd, om zodoende het deel van de waarde van die entiteit dat bestaat uit onroerende goederen onder de drempel van 50% te brengen, werd anderzijds een referentieperiode ingevoerd om na te gaan of die drempel bereikt is. De voordelen die een inwoner van een overeenkomstsluitende Staat verkrijgt uit de vervreemding van aandelen of vergelijkbare belangen, meer bepaald belangen in een "*partnership*" of een trust, mogen in de andere overeenkomstsluitende Staat belast worden indien, op enig tijdstip gedurende de periode van 365 dagen voorafgaand aan de vervreemding, meer dan 50% van de waarde van die aandelen of vergelijkbare belangen direct of indirect bepaald wordt door onroerende goederen die in die andere Staat gelegen zijn.

Artikel 9 van de Overeenkomst laat de Partijen toe hetzij om de analoge bepalingen van hun gedekte belastingverdragen zo te wijzigen dat de wijzigingen die door het rapport over Actie 6 aangebracht zijn erin opgenomen worden, hetzij om artikel 13, paragraaf 4 van het OESO-model, zoals gewijzigd door het rapport over Actie 6, in te voegen in hun gedekte belastingverdragen.

*Paragrafen 1 en 2*

Paragraaf 1 heeft als enig doel de bepalingen van de gedekte belastingverdragen die overeenkomen met artikel 13, paragraaf 4 van het OESO-model zo te wijzigen dat de twee wijzigingen die aangebracht zijn door het rapport over Actie 6 erin opgenomen worden. Lid a) voorziet in de invoering van de referentieperiode van 365 dagen en lid b) voorziet in de uitbreiding van de werkingssfeer.

Paragraaf 2 (verenigbaarheidsclausule) bepaalt dat de referentieperiode van 365 dagen de eventuele referentieperiodes zal vervangen die reeds zijn vastgesteld in de bestaande bepalingen, of dat ze zal toegevoegd worden aan de bestaande bepalingen die niet in een referentieperiode voorzien.

### *Paragrafen 3 - 5*

De Partijen kunnen kiezen om paragraaf 4 toe te passen op hun gedekte belastingverdragen, d.w.z. om artikel 13, paragraaf 4 van het OESO-model, zoals gewijzigd door het rapport over Actie 6, op te nemen in hun gedekte belastingverdragen. De bepaling van het OESO-model zal de bestaande bepalingen vervangen en ook toegevoegd worden aan een gedekt belastingverdrag dat geen soortgelijke bepaling bevat.

Aangezien paragraaf 4 een facultatieve bepaling is, zal hij enkel van toepassing zijn op een gedekt belastingverdrag wanneer beide verdragsluitende rechtsgebieden kiezen voor de toepassing ervan en de depositaris in kennis stellen van die keuze.

### *Paragraaf 6 (voorbehouden)*

De Partijen mogen zich het recht voorbehouden om ofwel paragraaf 1 in zijn geheel niet toe te passen, ofwel om paragraaf 1, a) of 1, b) afzonderlijk niet toe te passen. De Partijen kunnen de bepalingen behouden van hun gedekte belastingverdragen waarin reeds een referentieperiode is vastgesteld of die reeds van toepassing zijn op de vervreemding van belangen die geen aandelen zijn.

Tot slot kan een partij, die ervoor kiest om artikel 13, paragraaf 4 van het OESO-model op te nemen in haar gedekte belastingverdragen, beslissen om deze bepaling niet toe te passen op haar gedekte belastingverdragen die reeds een bepaling bevatten die vergelijkbaar is met de versie 2014 van het OESO-model.

### *Paragrafen 7 en 8 (kennisgevingen)*

Paragrafen 7 en 8 beschrijven de kennisgevingen die door de Partijen moeten gedaan worden om de bepalingen van hun gedekte belastingverdragen aan te geven die zullen gewijzigd of vervangen worden door artikel 9. Overeenkomstig die bepalingen zal een bepaling van een gedekt belastingverdrag naargelang het geval enkel gewijzigd of vervangen worden indien beide verdragsluitende rechtsgebieden die bepaling vermeld hebben in hun kennisgevingen.

### *Standpunt*

België heeft al sinds 2005 een voorbehoud met betrekking tot artikel 13, paragraaf 4 van het OESO-model. Die bepaling komt dan ook niet voor in het Belgische standaardmodel en analoge bepalingen komen slechts in ongeveer een kwart van de door België gesloten verdragen voor.

Wanneer België aanvaardt om zulke bepaling op te nemen probeert het bovendien te voorzien in uitzonderingen voor de vervreemding van aandelen van beursgenoteerde vennootschappen, van aandelen die vervreemd worden in het kader van een reorganisatie van een vennootschap, van aandelen waarvan de waarde grotendeels bepaald wordt door onroerende goederen waarin de vennootschap haar activiteit uitoefent of voor andere omstandigheden die normaal geen aanleiding geven tot misbruik.

In overeenstemming met dat aspect van zijn verdragsbeleid heeft België dus niet gekozen om artikel 13, paragraaf 4 van het OESO-model op te nemen in het geheel van zijn gedekte belastingverdragen en heeft het voorbehoud gemaakt met betrekking tot lid a) van paragraaf 1. In dit verband wordt opgemerkt dat de nieuwe paragraaf 28.9 van de Commentaar bij artikel 13 van het OESO-model wijst op sommige problemen in verband met het invoeren van die referentieperiode. Er wordt een alternatieve bepaling voorgesteld waardoor die problemen kunnen opgelost worden maar die niet opgenomen is in de Overeenkomst.

België heeft daarentegen geen voorbehoud gemaakt met betrekking tot lid b) van paragraaf 1 dat de werkingssfeer van de bestaande bepalingen uitbreidt tot deelnemingen in entiteiten zoals "*partnerships*" en trusts aangezien België geen reden ziet om een onderscheid te maken tussen deelnemingen in vennootschappen en in die andere entiteiten.

Rekening houdend met de standpunten die door onze partners medegedeeld werden bij de ondertekening van de Overeenkomst, zou de werkingssfeer van de bepalingen die voorkomen in een tiental door België gesloten verdragen moeten uitgebreid worden om ook toepassing te vinden op de vervreemding van deelnemingen in entiteiten die geen vennootschappen zijn.

#### Artikel 10 - Antimisbruikregel voor vaste inrichtingen die in derde rechtsgebieden gelegen zijn

Het rapport over Actie 6 besluit dat er een bepaling moest toegevoegd worden aan het OESO-model om "*de mogelijke misbruiken die kunnen voortvloeien uit het overbrengen van aandelen, schuldvorderingen, rechten of goederen naar vaste inrichtingen die enkel met dit doel zijn opgericht in landen die een voorkeursbehandeling geven aan de inkomsten uit die activa*" aan te pakken.

#### *Paragrafen 1 tot 3*

Deze paragrafen bevatten een bepaling die gebaseerd is op die van het OESO-model. Paragraaf 1 bepaalt dat de voordelen van een gedekt belastingverdrag niet van toepassing zijn op een inkomensbestanddeel dat een onderneming van een verdragsluitend rechtsgebied verkrijgt uit het andere verdragsluitende rechtsgebied wanneer:

- het verdragsluitende rechtsgebied waarvan de onderneming inwoner is die inkomsten behandelt als inkomsten die kunnen worden toegerekend aan een in een derde rechtsgebied gelegen vaste inrichting van die onderneming en de winst van die vaste inrichting vrijstelt van belasting, en
- de belasting die in het derde rechtsgebied ter zake van dat inkomensbestanddeel wordt geheven minder bedraagt dan 60% van de belasting die in het verdragsluitende rechtsgebied waarvan de onderneming inwoner is zou verschuldigd zijn indien die vaste inrichting aldaar zou gelegen zijn.

Paragraaf 2 voorziet in een uitzondering voor inkomsten die verkregen zijn in samenhang met de actieve uitoefening van een bedrijf met behulp van de vaste inrichting.

Paragraaf 3 zegt dat, indien de voordelen waarin een gedekt belastingverdrag voorziet aan een inwoner van een verdragsluitend rechtsgebied geweigerd worden op grond van paragraaf 1; de bevoegde autoriteit van het andere verdragsluitende rechtsgebied niettemin die voordelen mag toekennen naar aanleiding van een door die inwoner ingediend verzoek indien zij oordeelt dat het toekennen van die voordelen gerechtvaardigd is. Dit gelet op de redenen waarom de inwoner niet aan de vereisten van de paragrafen 1 en 2 voldaan heeft. Alvorens het verzoek in te willigen of af te wijzen, moet die bevoegde autoriteit de bevoegde autoriteit van het andere verdragsluitende rechtsgebied raadplegen.

#### *Paragraaf 4 (verenigbaarheidsclausule)*

Paragraaf 4 stelt dat de bepalingen van de paragrafen 1 tot 3 de bestaande bepalingen van een gedekt belastingverdrag vervangen die de voordelen weigeren of beperken die aan een onderneming van een verdragsluitend rechtsgebied worden toegekend ter zake van een inkomensbestanddeel dat uit het andere verdragsluitende rechtsgebied afkomstig is en dat kan toegerekend worden aan een in een derde rechtsgebied gelegen vaste inrichting van die onderneming, of dat die paragrafen 1 tot 3 worden toegevoegd aan de gedekte belastingverdragen die geen dergelijke bepalingen bevatten.

#### *Paragraaf 5 (voorbehouden)*

De bepalingen van de paragrafen 1 tot 3 zijn niet vereist om aan een minimumstandaard te voldoen. De Partijen kunnen zich dus het recht voorbehouden om artikel 10 niet toe te passen op het geheel van hun gedekte belastingverdragen. Ze kunnen zich tevens het recht voorbehouden om artikel 10 niet toe te passen op hun gedekte belastingverdragen die reeds analoge bepalingen bevatten of, integendeel, om dat artikel uitsluitend toe te passen op hun gedekte belastingverdragen die reeds dergelijke bepalingen bevatten.

### *Paragraaf 6 (kennisgevingen)*

Een bestaande bepaling van een gedekt belastingverdrag zal vervangen worden door de bepalingen van paragrafen 1 tot 3 wanneer beide verdragsluitende rechtsgebieden die bestaande bepaling vermeld hebben in hun kennisgevingen aan de depositaris. In de andere gevallen zullen de paragrafen 1 tot 3 voorrang hebben op de bepalingen van de gedekte belastingverdragen voor zover die bepalingen onverenigbaar zijn.

### *Standpunt*

België heeft zich overeenkomstig paragraaf 5 a), het recht voorbehouden om artikel 10 niet toe te passen op zijn gedekte belastingverdragen. Door het feit dat de toekenning van de verdragsvoordelen afhankelijk gesteld wordt van een vergelijking tussen de belasting die het desbetreffende inkomensbestanddeel ondergaan heeft in het derde rechtsgebied waar de vaste inrichting zich bevindt en de belasting die datzelfde inkomensbestanddeel zou ondergaan hebben in het rechtsgebied waarvan de onderneming inwoner is, is die bepaling immers nadelig voor de ondernemingen die inwoner zijn van landen die, zoals België, een hoog tarief van vennootschapsbelasting hebben. Er wordt trouwens op gewezen dat meer dan twee derde van de Ondertekenaars van de Overeenkomst voorbehoud gemaakt hebben met betrekking tot dit artikel.

### Artikel 11 - Toepassing van belastingverdragen om het recht van een partij om haar eigen inwoners te belasten te beperken

De paragrafen 61 tot 63 van het rapport over Actie 6 besluiten dat er een zogenaamde "vrijwaringsclausule" moet toegevoegd worden aan artikel 1 van het OESO-model om het principe te bevestigen volgens hetwelk de bepalingen van de belastingverdragen het recht van een overeenkomstsluitende Staat om zijn eigen inwoners te belasten niet beperken, met uitzondering van de bepalingen die duidelijk moeten dienen om op die inwoners toegepast te worden, zoals de regels met betrekking tot het vermijden van dubbele belasting. Er werd dus een nieuwe paragraaf 3 ingevoegd in artikel 1 van het OESO-model 2017.

### *Paragraaf 1*

Paragraaf 1 bevat een vrijwaringsclausule die bepaalt dat een gedekt belastingverdrag de belastingheffing door een verdragsluitend rechtsgebied van zijn eigen inwoners onverlet laat, behalve waar het de voordelen betreft die worden toegekend op grond van sommige bepalingen die specifiek zijn opgesomd.

De leden a) tot g) van paragraaf 1 vermelden de uitzonderingen waarin het OESO-model voorziet door de verwijzingen naar de bepalingen van het model te vervangen door een omschrijving van die bepalingen die gebaseerd is op paragraaf 26.19 van de Commentaar bij artikel 1 van het OESO-model, die opgenomen is in het rapport over Actie 6. De leden h) tot j) voorzien bovendien in bijkomende uitzonderingen teneinde de andere bepalingen van de bestaande belastingverdragen te dekken die van invloed zijn op de heffingsbevoegdheid van het rechtsgebied waar de woonplaats zich bevindt.

De leden h) en i) hebben betrekking op de bepalingen die voorschrijven dat pensioenen of sommige andere betalingen die aan een inwoner van een verdragsluitend rechtsgebied worden betaald uitsluitend in het andere verdragsluitende rechtsgebied mogen belast worden.

Lid j) gaat ruimer in op de bepalingen die het recht van een rechtsgebied om zijn eigen inwoners te belasten uitdrukkelijk beperken of uitdrukkelijk bepalen dat een rechtsgebied waaruit een inkomensbestanddeel afkomstig is het uitsluitende recht heeft om dat inkomensbestanddeel te belasten.

#### *Paragraaf 2 (verenigbaarheidsclausule)*

De bepalingen van paragraaf 1 vervangen de bestaande bepalingen van een gedekt belastingverdrag die stellen dat dat gedekte belastingverdrag het recht van een verdragsluitend rechtsgebied om zijn eigen inwoners te belasten onverlet laat, of voegen die bepalingen van paragraaf 1 toe aan de gedekte belastingverdragen die dergelijke bepalingen niet bevatten.

#### *Paragraaf 3 (voorbehouden)*

Aangezien geen vrijwaringsclausule vereist is om aan een minimumstandaard te voldoen, staat lid a) de Partijen toe om artikel 11 in zijn geheel niet toe te passen. Bovendien staat lid b) de Partijen toe om hun bestaande vrijwaringsclausules te behouden.

#### *Paragraaf 4 (kennisgevingen)*

Paragraaf 4 bepaalt dat een bestaande bepaling van een gedekt belastingverdrag zal vervangen worden door de vrijwaringsclausule van paragraaf 1 wanneer beide verdragsluitende rechtsgebieden die bepaling vermeld hebben in hun kennisgevingen. In de andere gevallen zullen de bepalingen van paragraaf 1 voorrang hebben op de bepalingen van de gedekte belastingverdragen voor zover die bepalingen onverenigbaar zijn.

## *Standpunt*

België heeft geen enkel voorbehoud gemaakt. De vrijwaringsclausule van paragraaf 1 van dat artikel maakt het mogelijk om uitdrukkelijk te verduidelijken dat het merendeel van de bepalingen van de op het OESO-model gebaseerde belastingverdragen de belastingheffing door een overeenkomstsluitende Staat van zijn eigen inwoners onverlet laat en dus geen beletsel vormt voor de toepassing van internrechtelijke anti-misbruikmaatregelen die een Staat toepast op zijn eigen inwoners (zoals bijvoorbeeld CFC-wetgeving met betrekking tot gecontroleerde buitenlandse vennootschappen of de Belgische "Kaaimantaks"). Deze bepaling is slechts een bevestiging van de beginselen die in verscheidene paragrafen van de Commentaar bij het OESO-model uiteengezet worden. Tot 2017 had België meerdere opmerkingen gemaakt waaruit bleek dat het niet akkoord ging met die beginselen. België heeft die opmerkingen ingetrokken na de werkzaamheden die verricht werden in het kader van Actie 6 van het BEPS-project. Alle OESO-lidstaten sluiten zich dus aan bij die beginselen.

Momenteel bevat enkel het verdrag van 2006 met de Verenigde Staten (die de Overeenkomst niet ondertekend hebben) een vrijwaringsclausule die overeenstemt met die van het OESO-model. Een twintigtal oudere door België gesloten verdragen bevatten bepalingen volgens dewelke het verdrag niet aldus mag uitgelegd worden dat deze het recht van België beperkt om een vennootschap die inwoner is van België te belasten in geval van inkoop van haar eigen aandelen of delen of naar aanleiding van de verdeling van haar maatschappelijke vermogen. Die bepalingen zouden moeten vervangen worden door de clausule van de paragrafen 1 tot 3, voor zover de betrokken partners van België ook akkoord gaan met de toepassing van artikel 11. Ongeveer twee derde van de Ondertekenaars heeft zich echter het recht voorbehouden om dat artikel niet toe te passen. Rekening houdend met de standpunten die door onze partners medegedeeld werden bij de ondertekening, zou de vrijwaringsclausule van artikel 11 ingevoegd worden in een vijftiental ondertekende verdragen.

### **Deel IV. Ontwijking van de kwalificatie als vaste inrichting**

Deel IV van de Overeenkomst bevat vier artikelen die voortgekomen zijn uit de werkzaamheden rond Actie 7 ("*Tegengaan van kunstmatige ontwijking van de kwalificatie als vaste inrichting*"). Die artikelen hebben tot doel de bestaande belastingverdragen te wijzigen om aldus een antwoord te bieden op de maatregelen die het mogelijk maken om de kwalificatie als vaste inrichting kunstmatig te ontwijken door middel van: i) commissionairstructuren en soortgelijke strategieën (artikel 12); ii) uitzonderingen voor specifieke activiteiten (artikel 13); en iii) het splitsen van contracten (artikel 14). Artikel 15 geeft de definitie van de uitdrukking "nauw met een onderneming verbonden" die gebruikt wordt in de artikelen 12 tot 14.



## Artikel 12 - Kunstmatige ontwijking van de kwalificatie als vaste inrichting door middel van commissionairstructuren en soortgelijke strategieën

De werkzaamheden rond Actie 7 hebben geleid tot de wijziging van de paragrafen 5 en 6 van artikel 5 van het OESO-model, die de omstandigheden beschrijven waaronder de activiteiten die een persoon in een overeenkomstsluitende Staat voor een onderneming uitoefent een vaste inrichting vormen voor die onderneming, zelfs al beschikt die onderneming in de desbetreffende Staat niet over een vaste bedrijfsinrichting. Die wijzigingen zijn gericht tegen de strategieën die gebruikt worden om de kwalificatie van vaste inrichting te ontwijken door middel van commissionairstructuren en soortgelijke strategieën.

Paragraaf 5 van het OESO-model heeft niet enkel betrekking op de persoon die gewoonlijk overeenkomsten sluit voor de onderneming, maar ook op de persoon *"die gewoonlijk de voornaamste rol speelt die leidt tot het sluiten van overeenkomsten die stelselmatig zonder materiële wijziging door de onderneming gesloten worden"*. Bovendien heeft de bepaling niet alleen betrekking op de overeenkomsten die gesloten zijn *"in naam van de onderneming"*, maar ook op de overeenkomsten *"voor de eigendomsoverdracht of voor het verlenen van het gebruiksrecht van goederen die aan die onderneming toebehoren of ter zake waarvan de onderneming het gebruiksrecht heeft" of "voor het verstrekken van diensten door die onderneming"*. Daarnaast sluit paragraaf 6 voortaan uit dat een persoon kan beschouwd worden als onafhankelijk wanneer die persoon *"uitsluitend of nagenoeg uitsluitend optreedt voor een of meer ondernemingen waarmee hij nauw verbonden is"*.

Artikel 12 van de Overeenkomst maakt het mogelijk om die wijzigingen op te nemen in de bestaande belastingverdragen.

### *Paragrafen 1 en 2*

Afgezien van een paar wijzigingen om rekening te kunnen houden met het multilateraal karakter van de Overeenkomst, nemen de paragrafen 1 en 2 de paragrafen 5 en 6 van artikel 5 van het OESO-model, zoals gewijzigd door het rapport over Actie 7, over.

Wanneer een persoon voor een onderneming optreedt in een verdragsluitend rechtsgebied, wordt die onderneming op grond van paragraaf 1 geacht een vaste inrichting te hebben in dat rechtsgebied indien die persoon gewoonlijk overeenkomsten sluit, of gewoonlijk de voornaamste rol speelt die leidt tot het sluiten van overeenkomsten die stelselmatig zonder materiële wijziging door de onderneming gesloten worden, en die overeenkomsten gesloten zijn, hetzij in naam van de onderneming, hetzij voor de eigendomsoverdracht of voor het verlenen van het gebruiksrecht van goederen die aan die onderneming toebehoren of ter zake waarvan de onderneming het gebruiksrecht heeft, hetzij voor het verstrekken van diensten door die onderneming.

De onderneming wordt evenwel niet geacht een vaste inrichting te hebben wanneer de persoon handelt in de normale uitoefening van een bedrijf als onafhankelijk vertegenwoordiger in de zin van paragraaf 2 (zie verder) of wanneer hij slechts bepaalde activiteiten uitoefent.

Paragraaf 2 bepaalt dat paragraaf 1 niet van toepassing is indien de persoon die in een verdragsluitend rechtsgebied optreedt voor een onderneming van het andere verdragsluitende rechtsgebied, in het eerstgenoemde rechtsgebied een bedrijf uitoefent als een onafhankelijke vertegenwoordiger en voor de onderneming handelt in de normale uitoefening van dat bedrijf.

#### *Paragraaf 3 (verenigbaarheidsclausule)*

Paragraaf 1 vervangt de bepalingen van een gedekt belastingverdrag die de omstandigheden beschrijven waaronder een onderneming geacht moet worden een "vaste inrichting-afhankelijke vertegenwoordiger" te hebben, voor zover die bepalingen betrekking hebben op het geval waarin die persoon een machtiging bezit om in de naam van de onderneming overeenkomsten af te sluiten en dit recht gewoonlijk uitoefent.

Paragraaf 2 vervangt de bepalingen van een gedekt belastingverdrag die voorschrijven dat een onderneming niet geacht wordt een vaste inrichting in een verdragsluitend rechtsgebied te hebben ter zake van een activiteit die een onafhankelijke vertegenwoordiger voor die onderneming uitoefent.

#### *Paragraaf 4 (voorbehouden)*

Een Partij heeft het recht om artikel 12 in zijn geheel niet toe te passen op haar gedekte belastingverdragen. Er is geen enkel ander voorbehoud toegestaan.

### *Paragrafen 5 en 6 (kennisgevingen)*

Paragraaf 1 en paragraaf 2 zullen van toepassing zijn op een bepaling van een gedekt belastingverdrag wanneer beide verdragsluitende rechtsgebieden die bepaling vermeld hebben in hun kennisgevingen aan de depositaris.

### *Standpunt*

Bij de ondertekening van de Overeenkomst in juni 2017 heeft België een voorbehoud (voor nadere bestudering) gemaakt met betrekking tot artikel 12. Er werd uiteindelijk beslist om dat voorbehoud te laten vallen. De ruimere omschrijving van de "personele" vaste inrichting zal dus moeten opgenomen worden in de gedekte belastingverdragen van België, evenwel voor zover de partners van België evenmin voorbehoud maken.

Bij de ondertekening van de Overeenkomst heeft meer dan de helft van de Ondertekenaars voorbehoud gemaakt bij artikel 12. Rekening houdend met de voorbehouden die door onze partners gemaakt werden, zouden er ongeveer 25 van de verdragen die door België in zijn kennisgevingen werden opgenomen, gewijzigd worden door dat artikel. Er wordt ook op gewezen dat het DBV van 2016 met Japan eveneens de paragrafen 5 en 6 van artikel 5 van het OESO-model, zoals gewijzigd door het rapport over Actie 7 van het BEPS-project, overneemt.

### Artikel 13 - Kunstmatige ontwijking van de kwalificatie als vaste inrichting door middel van uitzonderingen voor specifieke activiteiten

Artikel 5, paragraaf 4 van het OESO-model zegt dat een vaste bedrijfsinrichting, niettegenstaande de voorgaande bepalingen van dat artikel, geen vaste inrichting is voor een onderneming wanneer die vaste bedrijfsinrichting uitsluitend gebruikt wordt om voor die onderneming de in die paragraaf opgesomde activiteiten uit te oefenen.

De werkzaamheden die in het kader van Actie 7 werden verricht hebben die bepaling van het OESO-model gewijzigd om zodoende te benadrukken dat de uitzonderingen waarin die bepaling voorziet slechts van toepassing zijn indien de erin opgesomde activiteiten van voorbereidende aard zijn of het karakter van hulpwerkzaamheid hebben.

Artikel 13 van de Overeenkomst stelt de Partijen in de mogelijkheid om beide versies van artikel 5, paragraaf 4, van het OESO-model 2017 alsook de anti-fragmentatieregel, die voortgekomen zijn uit het rapport over Actie 7, in hun gedekte belastingverdragen op te nemen.

### *Paragraaf 1*

Paragraaf 1 laat de Partijen de keuze om een of geen van de versies van artikel 5, paragraaf 4, van het OESO-model 2017 toe te passen op hun gedekte belastingverdragen.

### *Paragraaf 2 – Optie A*

De bepaling van paragraaf 2 stemt overeen met de bepaling van artikel 5, paragraaf 4, van het OESO-model 2017. De uitzonderingen waarin die bepaling voorziet zijn enkel van toepassing op de uitdrukkelijk opgesomde activiteiten indien deze van voorbereidende aard zijn of het karakter van hulpwerkzaamheid hebben.

### *Paragraaf 3 – Optie B*

Paragraaf 3 is gebaseerd op de alternatieve bepaling die voorkomt in paragraaf 30.1 van de Commentaar, die opgenomen is in het rapport over Actie 7, en ook in paragraaf 78 van de Commentaar bij artikel 5 van het OESO-model 2017.

### *Paragraaf 4 (anti-fragmentatieregel)*

Afgezien van een paar wijzigingen om rekening te kunnen houden met het multilateraal karakter van de Overeenkomst, neemt paragraaf 4 het nieuwe artikel 5, paragraaf 4.1 van het OESO-model over. Deze bepaling heeft tot doel te beletten dat een onderneming haar activiteiten over verscheidene vaste bedrijfsinrichtingen spreidt om zodoende te vermijden dat ze een vaste inrichting heeft in een Staat. De bepaling beoogt ook de gevallen waarbij activiteiten over twee (of meer) nauw verbonden ondernemingen gespreid worden.

### *Paragraaf 5 (verenigbaarheidsclausule)*

Paragraaf 2 of 3 (Optie A of Optie B) is van toepassing in de plaats van gedeelten van bepalingen van een gedekt belastingverdrag die net als artikel 5, paragraaf 4 van het OESO-model 2014 (of van het Belgisch standaardmodel) een opsomming geven van de specifieke activiteiten die niet geacht worden een vaste inrichting te vormen, zelfs als ze uitgeoefend worden met behulp van een vaste bedrijfsinrichting.

De anti-fragmentatieregel (paragraaf 4) is van toepassing op bepalingen van een gedekt belastingverdrag die analoog zijn aan artikel 5, paragraaf 4 van het OESO-model 2014.

### *Paragraaf 6 (voorbehouden)*

Aangezien de bepalingen van artikel 13 niet vereist zijn om aan een minimumstandaard te voldoen, kan een Partij zich het recht voorbehouden om artikel 13 in zijn geheel niet toe te passen (op grond van lid a) of om de anti-fragmentatieregel van paragraaf 4 (op grond van lid c) niet toe te passen op al haar gedekte belastingverdragen.

Een Partij die kiest om Optie A toe te passen, kan zich bovendien het recht voorbehouden om de clausules van haar gedekte belastingverdragen te behouden die reeds uitdrukkelijk bepalen dat de uitzonderingen waarin zij voorzien enkel van toepassing zijn indien de bedoelde activiteiten van voorbereidende aard zijn of het karakter van hulpwerkzaamheid hebben;

### *Paragrafen 7 en 8 (kennisgevingen)*

Optie A of B is van toepassing indien beide verdragsluitende rechtsgebieden voor dezelfde optie gekozen hebben en die bepaling vermeld hebben in hun kennisgevingen aan de depositaris. Daarnaast is de anti-fragmentatieregel enkel van toepassing op een bepaling van een gedekt belastingverdrag indien beide verdragsluitende rechtsgebieden die bepaling opgenomen hebben in hun kennisgevingen.

### *Standpunt*

België heeft voor Optie B gekozen en heeft geen voorbehoud gemaakt met betrekking tot de anti-fragmentatieregel van paragraaf 4.

België maakt immers deel uit van de landen die van oordeel zijn dat een anti-fragmentatieregel zoals die welke voorkomt in de nieuwe paragraaf 4.1 van artikel 5 van het OESO-model, het meest geschikt is om de misbruiken te bestrijden die tot doel hebben om onrechtmatig de uitzonderingen op de kwalificatie als vaste inrichting te genieten die gelden voor sommige specifieke activiteiten. België is de mening toegedaan dat, zodra dergelijke anti-fragmentatieregel van toepassing is, het niet nodig is om na te gaan, zoals bepaald door Optie A, of elk van de activiteiten die specifiek vermeld zijn in een bepaling die analoog is aan paragraaf 4 van artikel 5 van het OESO-model of van het Belgisch standaardmodel, wel degelijk van voorbereidende aard is of het karakter van hulpwerkzaamheid heeft wanneer zulke activiteit (bijvoorbeeld het aanhouden van aan de onderneming toebehorende goederen of koopwaar uitsluitend voor de bewerking of verwerking door een andere onderneming) de enige activiteit is die in een vaste bedrijfsinrichting wordt uitgeoefend.

Zoals hierboven aangegeven, stemt Optie B overeen met de alternatieve bepaling die voorkomt in paragraaf 78 van de Commentaar bij artikel 5 van het OESO-model 2017 ten behoeve van de rechtsgebieden die het in de vorige paragraaf uiteengezette standpunt delen. Inhoudelijk verschilt deze bepaling niet van paragraaf 4 van artikel 5 van het OESO-model voordat dit gewijzigd werd door het rapport over Actie 7. De formulering ervan werd gewoonweg aangepast om te verduidelijken dat de activiteiten die specifiek vermeld worden in de leden a) tot d) van die paragraaf automatisch geacht worden geen vaste inrichting te zijn zonder dat daarbij moet nagegaan worden of die activiteiten wel degelijk van voorbereidende aard zijn of het karakter van hulpwerkzaamheid hebben. Dit is alleen maar een bevestiging van de manier waarop België de bepaling van het OESO-model 2014 reeds interpreteert.

Rekening houdend met de standpunten die bij de ondertekening van de Overeenkomst door de partners van België medegedeeld werden, zal de anti-fragmentatieregeling moeten ingevoegd worden in een dertigtal van de verdragen die door België werden opgenomen in de kennisgeving. Optie B zou daarentegen slechts op minder dan 10 verdragen van toepassing zijn.

#### Artikel 14 - Splitsen van contracten

Het rapport over Actie 7 heeft in de Commentaar bij artikel 5 van het OESO-model een bepaling ingevoegd die de misbruiken beoogt die inhouden dat sommige bedrijven hun toevlucht nemen tot het splitsen van contracten om zo op kunstmatige wijze te vermijden dat de drempel van 12 maanden overschreden wordt beneden dewelke een plaats van uitvoering van een bouwwerk of van constructiewerkzaamheden ingevolge artikel 5, paragraaf 3 van het OESO-model geen vaste inrichting is. Artikel 14 van de Overeenkomst maakt het mogelijk om die bepaling ten uitvoer te leggen.

#### *Paragraaf 1*

Paragraaf 1 is gebaseerd op de bepaling in de Commentaar bij het OESO-model, maar werd aangepast teneinde rekening te kunnen houden met de bepalingen van de bestaande verdragen waarin andere drempelwaarden zijn bepaald dan twaalf maanden en met de bepalingen die de bedoelde activiteiten en plaatsen anders omschrijven of die betrekking hebben op andere specifieke projecten.

#### *Paragraaf 2 (verenigbaarheidsclausule)*

De regel van paragraaf 1 is van toepassing in de plaats van, of bij het ontbreken van, bepalingen van een gedekt belastingverdrag die betrekking hebben op de splitsing van contracten met als doel de overschrijding te vermijden van een termijn (of termijnen) voor het bestaan van een vaste inrichting voor specifieke projecten of activiteiten.

### *Paragraaf 3 (voorbehouden)*

Aangezien een regel met betrekking tot de splitsing van contracten niet vereist is om aan een minimumstandaard te voldoen, kan een partij zich het recht voorbehouden om artikel 14 in zijn geheel niet toe te passen op haar gedekte belastingverdragen of enkel op bepalingen van haar gedekte belastingverdragen die betrekking hebben op de exploratie of exploitatie van natuurlijke rijkdommen.

### *Paragraaf 4 (kennisgevingen)*

De antisplitsingsregel van paragraaf 1 zal een bepaling van een gedekt belastingverdrag vervangen wanneer beide verdragsluitende rechtsgebieden die bepaling vermeld hebben in hun kennisgevingen aan de depositaris. In de andere gevallen (behalve bij een voorbehoud) zal de bepaling van paragraaf 1 voorrang hebben op de bepalingen van het gedekte belastingverdrag voor zover die bepalingen onverenigbaar zijn.

### *Standpunt*

Een bepaling over de splitsing van contracten is niet vereist wanneer een verdrag de bepaling van het criterium van de voornaamste doelen, die het resultaat is van de werkzaamheden rond Actie 6, bevat. Die bepaling van het criterium van de voornaamste doelen moet worden opgenomen in de gedekte belastingverdragen van België. Artikel 229, paragraaf 2/2 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen bevat eveneens een bepaling die specifiek gericht is tegen dat soort misbruik. In tegenstelling tot de bepaling van het WIB 92, die de belastingplichtige toestaat om aan te tonen dat het uitoefenen van gelijkaardige activiteiten door verbonden ondernemingen niet als reden had het bestaan van een vaste inrichting te vermijden, is de bepaling van paragraaf 1 van artikel 14 van de Overeenkomst bovendien automatisch van toepassing in alle gevallen, ongeacht of er sprake is van misbruik of niet, waarin nauw verbonden ondernemingen op dezelfde plaats aanverwante activiteiten uitoefenen.

Rekening houdend met wat voorafgaat, heeft België zich het recht voorbehouden om artikel 14 niet toe te passen op zijn gedekte belastingverdragen.

### Artikel 15 – Definitie van een nauw met een onderneming verbonden persoon

#### *Paragraaf 1*

Paragraaf 1 beschrijft de omstandigheden waarin een persoon beschouwd wordt als zijnde "nauw verbonden" met een onderneming voor de toepassing van de artikelen 12, 13 en 14.

### *Paragraaf 2 (voorbehouden)*

Aangezien deze definitie geacht wordt van toepassing te zijn op de bestaande bepalingen die gewijzigd worden door artikel 12, paragraaf 2, artikel 13, paragraaf 4 en artikel 14, kunnen enkel de Partijen die zich het recht voorbehouden hebben om geen van die bepalingen toe te passen zich het recht voorbehouden om artikel 15 niet toe te passen.

### *Standpunt*

België heeft geen voorbehoud gemaakt met betrekking tot artikel 12, paragraaf 2 en artikel 13, paragraaf 4. Overeenkomstig artikel 15, paragraaf 2 heeft België dus geen voorbehoud gemaakt met betrekking tot artikel 15.

## **Deel V. Verbeteren van geschillenbeslechting**

### Artikel 16 – Procedure voor onderling overleg

Artikel 16 is als volgt opgebouwd:

- paragrafen 1 tot 3 nemen de paragrafen 1 tot 3 van artikel 25 van het OESO-model over, op enkele wijzigingen na die moeten dienen om de terminologie af te stemmen op die welke gebruikt is in de Overeenkomst;
- paragraaf 4 is een verenigbaarheidsclausule die de interactie beschrijft tussen elk van de bepalingen van de paragrafen 1 tot 3 en de bepalingen van de gedekte belastingverdragen;
- paragraaf 5 beschrijft de toegestane voorbehouden;
- paragraaf 6 bepaalt welke kennisgevingen de Partijen moeten opmaken om de manier te verduidelijken waarop artikel 16 de gedekte belastingverdragen zal wijzigen.

#### *1<sup>ste</sup> zin van paragraaf 1*

Deze bepaling gaat over de door onderdeel 3.1 van de minimumstandaard opgelegde verplichting om belastingplichtigen toe te staan een zaak voor te leggen aan de bevoegde autoriteit van een van beide verdragsluitende rechtsgebieden.

Deze bepaling zal van toepassing zijn in de plaats van (of bij het ontbreken van) bepalingen van een gedekt belastingverdrag die analoog zijn aan de 1<sup>ste</sup> zin van artikel 25, paragraaf 1 van het OESO-model voordat dit gewijzigd werd door het rapport over Actie 14.

Conform onderdeel 3.1 van de minimumstandaard staat het een Partij toe zich het recht voor te behouden deze wijziging niet aan te brengen in haar gedekte belastingverdragen.



Een Partij die dit voorbehoud maakt garandeert evenwel dat een belastingplichtige zich voor elk van de gedekte belastingverdragen van die Partij kan wenden tot de bevoegde autoriteit van het verdragsluitende rechtsgebied waarvan hij inwoner is, en haar bevoegde autoriteit moet een procedure voor wederzijdse kennisgeving of een consultatieprocedure opstarten met de bevoegde autoriteit van het andere verdragsluitende rechtsgebied voor de gevallen waarbij de bevoegde autoriteit waaraan een zaak wordt voorgelegd oordeelt dat het bezwaar van de belastingplichtige ongegrond is.

Een bepaling van een gedekt belastingverdrag zal vervangen worden door de 1<sup>ste</sup> zin van paragraaf 1 wanneer beide verdragsluitende rechtsgebieden die bepaling vermeld hebben in hun kennisgevingen aan de depositaris. In de andere gevallen (behalve bij voorbehoud), heeft de 1<sup>ste</sup> zin van paragraaf 1 voorrang op de bestaande bepalingen van het gedekte belastingverdrag voor zover die bepalingen onverenigbaar zijn.

#### *2<sup>de</sup> zin van paragraaf 1*

Deze bepaling zegt dat een zaak moet worden voorgelegd binnen een termijn van drie jaar vanaf de datum van de eerste kennisgeving van de maatregel die een belastingheffing ten gevolge heeft die niet in overeenstemming is met de bepalingen van het gedekte belastingverdrag.

Die zin zal de bepalingen van een gedekt belastingverdrag vervangen die voorzien in een termijn die minder bedraagt dan drie jaar, of zal toegevoegd worden aan de gedekte belastingverdragen die niet voorzien in een specifieke termijn om een zaak voor te leggen.

Een Partij kan zich het recht voorbehouden om de 2<sup>de</sup> zin van paragraaf 1 niet toe te passen op haar gedekte belastingverdragen die niet voorzien in een specifieke termijn om een zaak voor de procedure voor onderling overleg voor te leggen, op voorwaarde dat die Partij garandeert dat, zelfs wanneer dergelijke bepaling ontbreekt, de belastingplichtigen over een termijn van minstens drie jaar zullen beschikken om een zaak voor te leggen. Geen enkele van de huidige ondertekenaars van de Overeenkomst heeft dat voorbehoud gemaakt.

De Partijen die dat voorbehoud niet maken, moeten de depositaris in kennis stellen (i) van de lijst met hun gedekte belastingverdragen die voorzien in een specifieke termijn van minder dan drie jaar en (ii) de lijst met hun gedekte belastingverdragen die voorzien in een specifieke termijn van minstens drie jaar (en van de verwijzingen naar de desbetreffende bepalingen).

Een bepaling van een gedekt belastingverdrag zal vervangen worden door de 2<sup>de</sup> zin van paragraaf 1 wanneer beide verdragsluitende rechtsgebieden mededelen dat die bepaling voorziet in een termijn van minder dan drie jaar of wanneer geen van de verdragsluitende rechtsgebieden mededeelt dat die bepaling voorziet in een termijn van minstens drie jaar. In de andere gevallen heeft de 2<sup>de</sup> zin van paragraaf 1 voorrang op de bestaande bepalingen van het gedekte belastingverdrag.

*1<sup>ste</sup> zin van paragraaf 2*

Deze bepaling zegt dat de bevoegde autoriteit aan wie een geval wordt voorgelegd, indien het bezwaar haar gegrond voorkomt en zij niet zelf in staat is tot een bevredigende oplossing ervan te komen, tracht om de zaak in onderlinge overeenstemming met de bevoegde autoriteit van het andere verdragsluitende rechtsgebied op te lossen teneinde een belastingheffing te vermijden die niet in overeenstemming is met het gedekte belastingverdrag.

*2<sup>de</sup> zin van paragraaf 2*

Deze bepaling stelt dat de via de procedure voor onderling overleg bereikte overeenstemmingen uitgevoerd moeten worden, ongeacht de termijnen waarin het interne recht van de verdragsluitende rechtsgebieden voorziet. Deze bepaling zal van toepassing zijn op de gedekte belastingverdragen die geen dergelijke bepaling bevatten.

Onderdeel 3.3 van de minimumstandaard van Actie 14 bepaalt dat de landen die deze bepaling niet kunnen invoegen in hun belastingverdragen bereid moeten zijn om andere verdragsbepalingen aan te nemen die de termijn beperken binnen dewelke een verdragsluitende Staat de winst van een onderneming mag aanpassen. Dit om laattijdige aanpassingen te vermijden die geen tegemoetkoming kunnen genieten op grond van de procedure voor onderling overleg. Bijgevolg heeft een Partij het recht zich voor te behouden om de 2<sup>de</sup> zin van paragraaf 2 niet toe te passen indien voor al haar gedekte belastingverdragen, (i) de via de procedure voor onderling overleg overeengekomen regelingen toegepast worden, ongeacht de termijnen waarin het interne recht van de verdragsluitende rechtsgebieden eventueel voorziet of (ii) het verdragsluitende rechtsgebied dat dit voorbehoud maakt voornemens is te voldoen aan de minimumstandaard door bij haar bilaterale verdragsonderhandelingen alternatieve bepalingen te aanvaarden die de termijn beperken binnen dewelke een verdragsluitend rechtsgebied de winst van een onderneming mag aanpassen.

Deze zin zal van toepassing zijn op een gedekt belastingverdrag indien hij door beide verdragsluitende rechtsgebieden vermeld wordt in hun kennisgeving.

### *Paragraaf 3 (1<sup>ste</sup> en 2<sup>de</sup> zin)*

Deze bepalingen stemmen overeen met paragraaf 3 van artikel 25 van het OESO-model. De eerste zin bepaalt dat de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende rechtsgebieden trachten moeilijkheden of twijfelpunten die mochten rijzen met betrekking tot de interpretatie of de toepassing van het gedekte belastingverdrag in onderlinge overeenstemming op te lossen. De tweede zin zegt dat de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende rechtsgebieden ook met elkaar overleg kunnen plegen teneinde dubbele belasting te vermijden in gevallen die niet in het gedekte belastingverdrag geregeld zijn.

Die bepalingen zijn van toepassing op de gedekte belastingverdragen die geen soortgelijke bepalingen bevatten (geen enkel voorbehoud is toegestaan).

### *Standpunt*

België hecht veel belang aan een goede werking van de procedure voor onderling overleg. Het sluit zich dus volledig aan bij de minimumstandaard van Actie 14 en heeft dan ook geen enkel voorbehoud gemaakt met betrekking tot de bepalingen van artikel 16.

De tenuitvoerlegging van de minimumstandaard van Actie 14 is onderworpen aan een collegiale toetsing die in twee fasen verloopt. In een eerste fase wordt nagegaan of het onderzochte land de minimumstandaard uitvoert, rekening houdend met zijn wettelijk kader dat de procedure voor onderling overleg regelt en met hoe dat kader in de praktijk wordt toegepast. Voor België werd het rapport over de eerste fase gepubliceerd op 26 september 2017<sup>8</sup>. Dat rapport besluit dat het verdragennetwerk van België grotendeels in overeenstemming is met de minimumstandaard maar wijst erop dat sommige van de bepalingen van artikel 25 van het OESO-model ontbreken in een groot aantal door België gesloten verdragen. Het rapport wijst er inzonderheid op dat ongeveer een vijfde van de door België gesloten verdragen voorziet in een termijn van minder dan drie jaar voor het voorleggen van een zaak die onderworpen is aan de procedure voor onderling overleg, dat minder dan de helft van die verdragen de 2<sup>de</sup> zin van paragraaf 2 bevatten op grond waarvan elke overeenstemming die in het kader van de procedure voor onderling overleg bereikt wordt ook moet worden uitgevoerd, niettegenstaande de termijnen waarin het interne recht eventueel voorziet, en dat de 2<sup>de</sup> zin van paragraaf 3, die de verdragsluitende Staten toelaat om met elkaar overleg te plegen teneinde dubbele belasting te vermijden in gevallen die niet in het verdrag geregeld zijn, in één enkel verdrag voorkomt (het verdrag dat in 2016 gesloten werd met Japan). Het rapport beveelt België dan ook aan om zijn verdragennetwerk bij te werken.

---

<sup>8</sup> Making Dispute Resolution More Effective - MAP Peer Review Report, Belgium (Stage 1) (<http://www.oecd.org/fr/ctp/resolution/making-dispute-resolution-more-effective-map-peer-review-report-belgium-stage-1-9789264282599-en.htm>)

Rekening houdend met de standpunten die medegedeeld werden op het tijdstip van de ondertekening, zou artikel 16 van de Overeenkomst België in staat moeten stellen om het geheel van zijn gedekte belastingverdragen (dit wil zeggen, de verdragen die zowel door België als door de betrokken partner in de kennisgeving werden opgenomen) in overeenstemming te brengen met de minimumstandaard.

#### Artikel 17 – Overeenkomstige aanpassingen

Onderdeel 1.1 van de minimumstandaard van Actie 14 zegt ook dat de procedure voor onderling overleg moet worden opengesteld voor zaken met betrekking tot verrekenprijzen en dat de Partijen elke daaruit voortvloeiende onderlinge overeenstemming moeten uitvoeren (door bijvoorbeeld de gevestigde belasting op passende wijze aan te passen). In het rapport over Actie 14 wordt in dit verband opgemerkt dat het efficiënter zou zijn mochten alle rechtsgebieden ook de mogelijkheid hebben om eenzijdig overeenkomstige aanpassingen te doen wanneer ze oordelen dat het bezwaar van de belastingplichtige gegrond is.

#### *Paragraaf 1*

Paragraaf 1 neemt artikel 9, paragraaf 2 van het OESO-model over en stemt de gebruikte terminologie af op die van de Overeenkomst.

Wanneer een verdragsluitend rechtsgebied op grond van het arm's length beginsel de winst aanpast van een onderneming van dat rechtsgebied, en winst ter zake waarvan een verbonden onderneming van het andere verdragsluitende rechtsgebied in dat andere rechtsgebied belast is dienovereenkomstig belast, moet dat andere rechtsgebied ingevolge deze bepaling overgaan tot een passende overeenkomstige aanpassing van het bedrag aan belasting dat het op de desbetreffende winst heeft geheven.

#### *Paragraaf 2 (verenigbaarheidsclausule)*

Paragraaf 2 stelt dat de bepaling van paragraaf 1 van toepassing zal zijn in de plaats van, of bij het ontbreken van, een bepaling die analoog is aan artikel 9, paragraaf 2 van het OESO-model.

#### *Paragraaf 3 (voorbehouden)*

Het staat een Partij vrij om zich het recht voor te behouden artikel 17 niet toe te passen op haar gedekte belastingverdragen die reeds een bepaling bevatten die analoog is aan artikel 9, paragraaf 2 van het OESO-model.

Een Partij kan zich tevens het recht voorbehouden om artikel 17 niet toe te passen op haar gedekte belastingverdragen op voorwaarde:

- dat zij, wanneer een gedekt belastingverdrag geen bepaling bevat die analoog is aan artikel 9, paragraaf 2 van het OESO-model, ofwel de overeenkomstige aanpassing zal doorvoeren, ofwel dat haar bevoegde autoriteit zal trachten om de geschillen met betrekking tot verrekenprijzen op te lossen in het kader van de procedure voor onderling overleg; of
- dat die partij, wanneer ze zich ook het recht heeft voorbehouden om de 2<sup>de</sup> zin van artikel 16, paragraaf 2 niet op te nemen, in het kader van bilaterale onderhandelingen aanvaardt om een verdragsbepaling op te nemen die analoog is aan artikel 9, paragraaf 2 alsmede bepalingen die de termijn beperken binnen dewelke een verdragsluitende Staat de winst van een onderneming mag aanpassen in toepassing van paragraaf 1 van artikel 9.

#### *Paragraaf 4 (kennisgevingen)*

Een bestaande bepaling van een gedekt belastingverdrag wordt vervangen wanneer de twee verdragsluitende rechtsgebieden die bepaling vermeld hebben in kennisgevingen aan de depositaris. In de andere gevallen (behalve bij voorbehoud) zal paragraaf 1 voorrang hebben op de bepalingen van het gedekte belastingverdrag voor zover die bepalingen onverenigbaar zijn.

#### *Standpunt*

België heeft geen enkel voorbehoud gemaakt met betrekking tot dit artikel. Een veertigtal oudere door België gesloten verdragen bevatten geen bepaling die analoog is aan artikel 9, paragraaf 2 van het OESO-model. Rekening houdend met de voorbehouden die gemaakt zijn door de partners van België die de Overeenkomst ondertekend hebben, zou deze bepaling in iets meer dan de helft van die oudere verdragen ingevoegd worden.

De bewoordingen van de bepalingen die in een aantal door België gesloten verdragen voorkomen wijken bovendien licht af van de bewoordingen van artikel 9, paragraaf 2 van het OESO-model. Die bepalingen zullen moeten vervangen worden voor zover de partners van België de Overeenkomst ook ondertekend hebben en dienaangaande geen voorbehoud gemaakt hebben. Het gaat evenwel niet om wezenlijke verschillen.

## **Deel VI. Arbitrage**

Deel VI van de Overeenkomst bevat een clause inzake verplichte en bindende arbitrage om de aan een procedure voor onderling overleg onderworpen zaken op te lossen waarvoor de bevoegde autoriteiten geen oplossing kunnen vinden binnen een bepaalde termijn. Er is tussen de lidstaten van de OESO en van de G20 geen overeenstemming over het aannemen van dergelijke clause. Deel VI van de Overeenkomst dat betrekking heeft op arbitrage is dus volledig facultatief.

### Artikel 18 – Keuze om arbitrage toe te passen

Door middel van kennisgeving aan de depositaris kan een partij kiezen voor de toepassing van deel VI. De arbitrage zal enkel van toepassing zijn op een gedekt belastingverdrag indien beide verdragsluitende rechtsgebieden dergelijke kennisgeving met betrekking tot dat gedekte belastingverdrag gedaan hebben.

#### *Standpunt*

Bij de goedkeuring van het rapport over Actie 14 heeft een groep landen zich er toe verbonden om de verplichte en bindende arbitrage aan te nemen en uit te voeren. België was een van die landen en heeft er dus voor gekozen om deel VI toe te passen.

Die keuze is in overeenstemming met het Belgische verdragsbeleid. Sinds 2007 bevat het Belgisch standaardmodel trouwens een clause inzake verplichte en bindende arbitrage die analoog is aan die van het OESO-model en er zijn ook een tiental door België gesloten verdragen waarin reeds een arbitrageclause voorkomt. Die keuze stemt ook overeen met aanbeveling nr. 48 van de Bijzondere commissie van het federale parlement "internationale fiscale fraude/*Panama Papers*" op grond waarvan België in zijn onderhandelingen voor het sluiten van een dubbelbelastingverdrag steeds moet zorgen voor een anti-misbruikclause inzake verplichte arbitrage.

Bij de ondertekening van de Overeenkomst hebben 27 andere Staten of rechtsgebieden eveneens gekozen voor arbitrage. Daarvan hebben er 18 hun verdrag met België opgenomen in de lijst met verdragen die ze door de Overeenkomst gewijzigd wensen te zien (Australië, Canada, Finland, Frankrijk, Griekenland, Ierland, Italië, Luxemburg, Malta, Mauritius, Nieuw-Zeeland, Oostenrijk, Portugal, Singapore, Slovenië, Spanje, het Verenigd Koninkrijk en Zweden).

## Artikel 19 – Verplichte en bindende arbitrage

### *Paragrafen 1 tot 3*

Paragraaf 1 bevat de eigenlijke arbitrageclausule. Hij bepaalt dat, wanneer de bevoegde autoriteiten niet binnen een bepaalde termijn tot een oplossing kunnen komen in een zaak die onderworpen is aan een procedure voor onderling overleg, alle onopgeloste kwesties die uit die zaak volgen aan arbitrage onderworpen moeten worden indien de persoon die de zaak heeft voorgelegd daarom vraagt.

Er kan om arbitrage gevraagd worden wanneer de bevoegde autoriteiten geen overeenstemming kunnen bereiken binnen een termijn van twee jaar, waarvan de aanvangsdatum bepaald wordt conform de bepalingen van de paragrafen 8 of 9. Paragraaf 11 laat een Partij evenwel toe om die termijn van twee jaar te vervangen door een termijn van drie jaar. Bovendien kunnen de bevoegde autoriteiten overeenstemming bereiken over een andere termijn voor een specifieke zaak op voorwaarde dat ze de persoon die de zaak heeft voorgelegd daarvan op de hoogte brengen vóór het verstrijken van de termijn van twee (of drie) jaar.

De paragrafen 2 en 3 bepalen dat die termijn onder bepaalde omstandigheden opgeschort of verlengd kan worden.

Artikel 28, paragraaf 2 staat een partij bovendien toe om voorbehouden te maken die de werkingssfeer van de arbitrage beperken op voorwaarde dat de andere Partijen dat voorbehoud aanvaardden.

### *Paragraaf 4*

De arbitrale uitspraak met betrekking tot een bepaalde zaak wordt uitgevoerd via de onderlinge overeenstemming en is definitief. De bevoegde autoriteiten moeten dus tot een onderlinge overeenstemming komen die een afspiegeling is van die uitspraak.

De arbitrale uitspraak is bindend voor beide verdragsluitende rechtsgebieden, behalve in de volgende drie gevallen:

- wanneer een rechtsreeks bij de zaak betrokken persoon de overeengekomen regeling waardoor de arbitrale uitspraak wordt uitgevoerd niet aanvaardt;
- wanneer de arbitrale uitspraak ongeldig verklaard wordt door de rechterlijke instanties van een van de verdragsluitende rechtsgebieden. In dergelijk geval mag de belastingplichtige een nieuw verzoek om arbitrage indienen, tenzij de bevoegde autoriteiten anders overeenkomen;
- wanneer een rechtstreeks bij de zaak betrokken persoon bij een rechterlijke instantie of administratieve rechtbank een rechtszaak aanspant met betrekking tot de kwesties die in de overeengekomen regeling tot uitvoering van de arbitrale uitspraak opgelost werden.

### *Paragrafen 5 tot 9*

Die paragrafen bevatten gedetailleerde regels voor het vaststellen van de aanvangsdatum van de termijn van twee (of drie jaar) vóór het verstrijken waarvan een zaak niet in aanmerking komt voor arbitrage. Het algemeen beginsel dat aan de grondslag ligt van die regels is dat de termijn pas begint te lopen nadat beide bevoegde autoriteiten over alle inlichtingen beschikken die nodig zijn voor een grondig onderzoek van de zaak.

### *Paragraaf 10*

De bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende rechtsgebieden moeten de wijze van toepassing van de in deel VI opgenomen bepalingen, meer bepaald met betrekking tot het minimum aan inlichtingen dat voor elk van de bevoegde autoriteiten noodzakelijk is voor een grondig onderzoek van de zaak, in onderling overleg regelen.

Zoals aangegeven in de paragrafen 229 en 230 van de verklarende nota, bevat deel VI de eigenlijke bepalingen met betrekking tot de arbitrage alsook standaardregels die moeten garanderen dat de belangrijkste delen van de procedure ingesteld worden. Rekening houdend met de grote diversiteit aan gerechtelijke en fiscale stelsels en met het unieke karakter van de verhouding tussen twee bevoegde autoriteiten, is het evenwel onmogelijk om alle praktische en procedurele voorschriften vast te leggen in de Overeenkomst.

### *Paragraaf 11*

Een partij kan zich het recht voorbehouden om de in paragraaf 1, b) bedoelde termijn van twee jaar te vervangen door een termijn van drie jaar voor de toepassing van deel VI op haar gedekte belastingverdragen.

België heeft dat voorbehoud, dat zou leiden tot een verlenging van de tijdsduur die nodig is om de aan arbitrage voorgelegde zaken op te lossen, niet gemaakt. Sommige partners van België hebben daarentegen gekozen voor de termijn van drie jaar, waardoor die dus van toepassing zal moeten zijn op sommige gedekte belastingverdragen van België.

### *Paragraaf 12*

In sommige rechtsgebieden mag een door de bevoegde autoriteiten bereikte overeengekomen regeling niet afwijken van een beslissing van een rechterlijke instantie of een administratieve rechtbank van dat rechtsgebied.



Bijgevolg staat paragraaf 12 een Partij toe zich het recht voor te behouden om de kwesties waarover een rechterlijke instantie of een administratieve rechtbank van een van beide verdragsluitende rechtsgebieden reeds uitspraak gedaan heeft uit te sluiten van arbitrage. Bovendien zegt die bepaling dat de arbitrageprocedure beëindigd wordt indien een rechterlijke instantie of een administratieve rechtbank van een van de verdragsluitende rechtsgebieden een uitspraak ter zake van een onopgeloste kwestie gedaan heeft nadat een verzoek om arbitrage met betrekking tot die kwestie werd ingediend en voordat de arbitrale uitspraak gedaan werd.

Aangezien de Belgische belastingadministratie niet mag afwijken van een in kracht van gewijsde gegane gerechtelijke uitspraak die in het voordeel is van de belastingplichtige, heeft België dat voorbehoud gemaakt, net als twee derde van de Ondertekenaars die voor de arbitrage gekozen hebben.

#### Artikel 20 – Aanstelling van arbiters

Dit artikel omschrijft de regels met betrekking tot de samenstelling van het arbitragepanel en de aanstelling en de kwalificaties van de arbiters. Die regels worden standaard toegepast, maar paragraaf 1 staat de bevoegde autoriteiten toe om onderling andere regels overeen te komen, die hetzij algemeen hetzij op een specifieke zaak van toepassing zijn.

Het arbitragepanel bestaat uit drie afzonderlijke leden, die over deskundigheid of ervaring op het gebied van internationale belastingaangelegenheden beschikken. Binnen de 60 dagen, te rekenen vanaf de datum waarop het verzoek om arbitrage werd ingediend, moet elk van de bevoegde autoriteiten één arbiter aanstellen. De twee aldus aangestelde arbiters beschikken op hun beurt over een termijn van 60 dagen om de voorzitter van het arbitragepanel aan te stellen, die geen onderdaan of inwoner mag zijn van een van de verdragsluitende rechtsgebieden.

De leden van het arbitragepanel moeten onpartijdig zijn en onafhankelijk van de bevoegde autoriteiten, belastingadministraties en ministeries van financiën van de verdragsluitende rechtsgebieden en van alle rechtsreeks bij de zaak betrokken personen en hun raadgevers.

Indien een van de bevoegde autoriteiten nalaat om een arbiter aan te stellen binnen de gestelde termijnen, of indien de twee oorspronkelijke arbiters nalaten om de voorzitter aan te stellen, wordt de ontbrekende aanstelling gedaan door de verantwoordelijke met de hoogste rang van het Centre for Tax Policy and Administration van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) die van geen van de verdragsluitende rechtsgebieden onderdaan is.

## Artikel 21 – Vertrouwelijkheid van de arbitrageprocedure

De arbiters kunnen toegang krijgen tot de inlichtingen die nodig zijn voor de uitvoering van hun taak zonder inbreuk te maken op de vertrouwelijkheid van de procedure voor onderling overleg. Daartoe bepaalt paragraaf 1 dat de leden van het arbitragepanel (en maximaal drie van hun medewerkers), enkel voor de uitvoering van hun taak, beschouwd moeten worden als zijnde personen of autoriteiten aan wie inlichtingen mogen kenbaar gemaakt worden en dat de door de bevoegde autoriteiten en de arbiters uitgewisselde inlichtingen geacht worden inlichtingen te zijn die worden uitgewisseld overeenkomstig de bepalingen van het gedekte belastingverdrag die betrekking hebben op de uitwisseling van inlichtingen.

Paragraaf 2 legt de bevoegde autoriteiten de verplichting op om te garanderen dat de leden van het arbitragepanel (en hun medewerkers) er zich schriftelijk toe verbinden dat ze alle inlichtingen in verband met de arbitrageprocedure zullen behandelen in overeenstemming met de verplichtingen inzake vertrouwelijkheid.

## Artikel 22 – Oplossing van een zaak voordat de arbitrage afgesloten is

De procedure voor onderling overleg en de arbitrageprocedure worden beëindigd wanneer de bevoegde autoriteiten onderling overeenstemming bereiken over een oplossing voor de zaak; of de belastingplichtige zijn verzoek om arbitrage of om een procedure voor onderling overleg intrekt.

## Artikel 23 – Methode van arbitrage

De Partijen die gekozen hebben voor de toepassing van deel VI, hebben de keuze tussen twee methodes van arbitrage:

- de methode van "het laatste bod" waarbij het arbitragepanel moet kiezen voor het standpunt van een van de bevoegde autoriteiten, en
- de methode van "het onafhankelijke standpunt" waarbij het arbitragepanel een met redenen omklede uitspraak doet die losstaat van het standpunt van de bevoegde autoriteiten.

In principe is de methode van "het laatste bod" van toepassing (want die droeg de voorkeur weg van de meeste deelnemers aan de subgroep over arbitrage). Die methode kan worden vervangen door de methode van "het onafhankelijke standpunt", behalve voor de gedekte belastingverdragen die werden gesloten met Partijen die weigeren om laatstgenoemde methode toe te passen. In dergelijk geval is de arbitrage niet van toepassing op het gedekte belastingverdrag zolang de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende rechtsgebieden geen overeenstemming hebben bereikt over de arbitragemethode.

### *Paragraaf 1 methode van "het laatste bod"*

Elk van de bevoegde autoriteiten legt aan het arbitragepanel een oplossing voor waarin alle onopgeloste kwesties van die zaak behandeld worden, daarbij rekening houdend met alle overeenkomsten die voordien tussen de bevoegde autoriteiten rond die zaak werden bereikt.

De voorgestelde oplossingen die door de bevoegde autoriteiten worden voorgelegd kunnen ondersteund worden door een schriftelijke standpuntnota. Elke bevoegde autoriteit kan ook een memorie van antwoord voorleggen.

Het arbitragepanel kiest voor elke uit de zaak voortkomende kwestie een van de voorgestelde oplossingen die door de bevoegde autoriteiten werden voorgelegd. Die uitspraak wordt aangenomen bij gewone meerderheid van de panelleden. Ze bevat geen enkele motivering of uitleg en heeft geen precedentwerking.

### *Paragraaf 2 methode van "het onafhankelijke standpunt"*

Een Partij die de methode van "het laatste bod" niet wenst te gebruiken, mag deze vervangen door de methode van "het onafhankelijke standpunt".

Het arbitragepanel spreekt zich uit over de kwesties die aan arbitrage onderworpen worden in overeenstemming met de van toepassing zijnde bepalingen van het gedekte belastingverdrag en, onverminderd die bepalingen, met de bepalingen van het interne recht van de verdragsluitende rechtsgebieden en van elke andere rechtsbron die de bevoegde autoriteiten eventueel aanduiden in onderling overleg.

De uitspraak van het arbitragepanel wordt aangenomen bij gewone meerderheid van de panelleden. De rechtsbronnen waarop het panel zich baseert en de onderliggende redenering moeten worden vermeld. Zoals dat het geval is bij de methode van "het laatste bod", heeft ook deze uitspraak geen precedentwerking.

### *Paragraaf 3*

Deze paragraaf laat een Partij waarvoor de methode van "het onafhankelijke standpunt" niet aanvaardbaar is, toe om de paragrafen 1 en 2 niet toe te passen op haar gedekte belastingverdragen met Partijen die het in paragraaf 2 bedoelde voorbehoud hebben gemaakt.

In dat geval trachten de bevoegde autoriteiten om in onderlinge overeenstemming de standaardmethode van arbitrage vast te stellen die op dat gedekte belastingverdrag zal toegepast worden. Tot een dergelijke overeenstemming is bereikt, zal de arbitrage niet van toepassing zijn op dat gedekte belastingverdrag.

## *Paragrafen 4 - 7*

Een vertrouwelijkheidsplicht kan worden opgelegd aan de belastingplichtigen. De bevoegde autoriteiten moeten, alvorens met de arbitrageprocedure te beginnen, zich ervan vergewissen dat alle betrokken belastingplichtigen, met inbegrip van hun raadgevers, zich schriftelijk akkoord verklaren om geen enkele inlichting die ze in de loop van de arbitrageprocedure hebben ontvangen, kenbaar te maken. De arbitrageprocedure en de procedure voor onderling overleg worden beëindigd wanneer dat akkoord materieel niet wordt nagekomen.

Deze bepaling is van toepassing op een gedekt belastingverdrag indien een van de verdragsluitende rechtsgebieden kiest voor de toepassing ervan en de depositaris kennis geeft van die keuze, tenzij het andere verdragsluitende rechtsgebied een voorbehoud maakt. In dat geval kan de Partij die gekozen heeft voor de toepassing zich evenwel het recht voorbehouden om deel VI niet toe te passen op dat gedekte belastingverdrag.

### *Standpunt*

Aangezien België in zoveel mogelijk verdragen een clause inzake bindende en verplichte arbitrage wil invoegen heeft het gekozen voor de toepassing van de methode van "het laatste bod", dat de voorkeur genoot van het merendeel van de Ondertekenaars die voor de arbitrage gekozen hebben. Deze methode is eenvoudiger en sneller. Aangezien de rol van het arbitragepanel beperkt blijft tot het kiezen voor het standpunt van een van beide bevoegde autoriteiten, worden deze laatsten aangezet tot het innemen van redelijker standpunten, waardoor het vaak mogelijk is om een onderlinge overeenstemming te bereiken zonder tot de arbitragefase te komen. België heeft evenwel geen voorbehoud gemaakt ten aanzien van partners die gekozen hebben voor de methode van "het onafhankelijke standpunt" omdat zulk voorbehoud de toepassing van deel VI met die partners zou beletten tot er op bilateraal niveau overeenstemming zou bereikt zijn over de toepassing van een standaardmethode. Er wordt bovendien opgemerkt dat de Europese instrumenten met betrekking tot de arbitrage<sup>9</sup> voorzien in de methode van "het onafhankelijke standpunt", zoals in het nieuwe verdrag dat in 2016 gesloten werd met Japan.

België heeft ook niet gekozen voor de facultatieve bepalingen die een vertrouwelijkheidsplicht opleggen aan de belastingplichtigen en het heeft evenmin voorbehoud gemaakt met betrekking tot die bepalingen. Vermits het merendeel van de partners van België voor de toepassing van die bepalingen gekozen heeft, zullen ze met die partners moeten toegepast worden.

---

<sup>9</sup> Verdrag van 23 juli 1990 ter afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen (90/436/EEG) en Richtlijn (EU) 2017/1852 van 10 oktober 2017 betreffende mechanismen ter beslechting van belastinggeschillen in de Europese Unie.

## Artikel 24 – Akkoord over een andere oplossing

Dit artikel staat de bevoegde autoriteiten toe om de uitspraak van het arbitragepanel niet uit te voeren wanneer ze, binnen een termijn van drie kalendermaanden nadat de uitspraak hen werd medegedeeld, onderling overeenstemming bereiken over een andere oplossing.

### *Standpunt*

België heeft ervoor gekozen om deze bepaling toe te passen op zijn gedekte belastingverdragen waarvoor de partner kiest voor de methode van "het onafhankelijke standpunt". Wanneer de methode van "het laatste bod" gebruikt wordt is het evenwel weinig waarschijnlijk dat deze bepaling toepassing vindt aangezien het arbitragepanel voor het standpunt van een van de twee bevoegde autoriteiten kiest.

## Artikel 25 – Kosten van de arbitrageprocedure

Artikel 25 bepaalt dat de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende rechtsgebieden in onderlinge overeenstemming de regels voor de verdeling van de kosten die verbonden zijn aan de arbitrageprocedure moeten vaststellen. Bij het ontbreken van zulke overeenstemming draagt elk verdragsluitend rechtsgebied zijn eigen kosten en die van zijn aangesteld panellid. De kosten van de voorzitter van het arbitragepanel en de andere kosten in verband met het voeren van de arbitrageprocedure worden gelijkelijk door beide verdragsluitende rechtsgebieden gedragen.

## Artikel 26 – Compatibiliteit

De bepalingen van deel VI zijn van toepassing op de gedekte belastingverdragen die niet reeds voorzien in arbitrage en vervangen ook de bestaande arbitrageclausules, tenzij er voorbehoud bij gemaakt werd. Een partij die ervoor kiest om deel VI toe te passen, moet de depositaris kennis geven van de lijst met haar gedekte belastingverdragen die een arbitrageclausule bevatten waarbij geen voorbehoud gemaakt werd en van de verwijzingen naar de desbetreffende bepalingen. Een bestaande clausule zal enkel vervangen worden door de bepalingen van deel VI indien beide verdragsluitende rechtsgebieden een kennisgeving dienaangaande gedaan hebben.

Een onopgeloste kwestie, die volgt uit een zaak die door middel van de procedure voor onderling overleg onderzocht werd, zal niet aan arbitrage op grond van deel VI onderworpen worden wanneer er eerder al een arbitragepanel of een gelijksoortig orgaan werd opgericht om die kwestie te behandelen in toepassing van een andere bilaterale of multilaterale overeenkomst die voorziet in een mechanisme van verplichte en bindende arbitrage.

De bepalingen van deel VI doen geen afbreuk aan het naleven van verdergaande verplichtingen die kunnen voortvloeien uit andere overeenkomsten waarbij de verdragsluitende rechtsgebieden partij zijn of zullen worden, en die betrekking hebben op het regelen door arbitrage van onopgeloste kwesties die ontstaan in het kader van een procedure voor onderling overleg.

De bestaande bepalingen van de gedekte belastingverdragen, of sommige van die bepalingen, kunnen worden behouden.

### *Standpunt*

De minimumstandaard van Actie 14 heeft tot doel te verzekeren dat de belastingplichtigen een zeer ruime toegang tot de procedure voor onderling overleg zullen hebben. België is van oordeel dat dit ook moet gelden voor de arbitrage, die een integrerend deel uitmaakt van de procedure voor onderling overleg. België heeft dan ook geen enkel voorbehoud gemaakt dat ertoe strekt om de werkingssfeer van de arbitrage te beperken. Zoals hoger reeds gezegd werd, zullen dergelijke beperkingen evenwel van toepassing worden wegens de voorbehouden die door de partners van België gemaakt werden. Bij de ondertekening van de Overeenkomst heeft het merendeel van de partners van België waarmee deel VI zal moeten worden toegepast immers dergelijke voorbehouden gemaakt. Oostenrijk, dat de Overeenkomst reeds bekrachtigd heeft, heeft zich het recht voorbehouden om de zaken, waarbij toepassing gemaakt wordt van sommige van zijn internrechtelijke anti-misbruikbepalingen, uit te sluiten van de arbitrage. De voorbehouden die andere partners van België gemaakt hebben, hebben bijvoorbeeld tot doel om de gevallen waarbij er geen daadwerkelijke dubbele belasting voorkomt uit te sluiten van de arbitrage of om de werkingssfeer van de arbitrage te beperken tot sommige bepalingen van het gedekte belastingverdrag (zoals bijvoorbeeld de bepalingen die betrekking hebben op de belastingheffing van de winst van ondernemingen). Zoals hierna uiteengezet in de toelichting bij artikel 28, zal België over een termijn van twaalf maanden beschikken om bezwaar aan te tekenen tegen die voorbehouden. Die termijn vangt aan op de datum waarop België door de depositaris in kennis zal gesteld zijn van die voorbehouden of op de datum waarop het zijn akte van bekrachtiging neerlegt indien deze datum later valt. Omdat dergelijk bezwaar de toepassing van deel VI van de Overeenkomst tussen België en de desbetreffende partner volledig zou beletten, is België over het geheel genomen niet van plan om bezwaar te maken tegen de door zijn partners gemaakte voorbehouden.

België heeft zich bovendien het recht voorbehouden om zijn bestaande clausules te behouden, met uitzondering van die waarin is voorzien door de verdragen met Maleisië en Tadzjikistan (op grond waarvan een zaak slechts aan arbitrage onderworpen wordt indien de autoriteiten het daarover eens zijn) en met Mexico en Rusland (waar het om "clausules van meest begunstigde natie" gaat). Dat voorbehoud moet een partner beletten om de werkingssfeer van de bestaande clausules eenzijdig te beperken door gebruik te maken van voorbehouden die door artikel 28, paragraaf 2 toegestaan zijn.

## **Deel VII. Slotbepalingen**

### Artikel 27 – Ondertekening en bekrachtiging, aanvaarding of goedkeuring

De Overeenkomst staat open voor ondertekening door:

- alle staten;
- Guernsey het Eiland Man en Jersey (ondertekend op 7 juni 2017);
- alle andere niet-statelijke rechtsgebieden die in een later stadium bevoegd zullen zijn om Partij bij de Overeenkomst te worden door middel van een beslissing die bij consensus van de Partijen en de Ondertekenaars wordt genomen.

### Artikel 28 – Voorbehouden

Dit artikel bevat een overzicht van de voorbehouden waarin de verschillende artikelen van de Overeenkomst voorzien en stelt duidelijk dat dit de enige toegestane voorbehouden zijn, met uitzondering van de voorbehouden met betrekking tot arbitrage die worden bedoeld in paragraaf 2.

Paragraaf 2 stelt dat elke Partij die kiest om deel VI toe te passen, voorbehouden mag maken met betrekking tot de soort van gevallen die in aanmerking komen voor arbitrage. Deze voorbehouden moeten evenwel door de andere Partijen aanvaard worden.

De voorbehouden worden symmetrisch toegepast, tenzij anders bepaald.

Een Partij die belastingakkoorden die gesloten zijn door een rechtsgebied of een gebied waarvan de internationale betrekkingen onder de verantwoordelijkheid van die Partij vallen en dat geen Partij is bij de Overeenkomst, in haar lijst met gedekte belastingverdragen heeft opgenomen, moet voor dat rechtsgebied of gebied een afzonderlijke lijst met voorbehouden indienen. Dit geldt bijvoorbeeld voor China, voor wat de door Hongkong gesloten verdragen betreft.

In principe worden de voorbehouden gemaakt op het tijdstip van ondertekening of wanneer de akte van bekrachtiging wordt neergelegd. Een Partij mag een voorbehoud intrekken of vervangen door een voorbehoud met een beperkter draagwijdte.

#### Artikel 29 – Kennisgevingen

Dit artikel geeft een exhaustieve lijst met de verschillende door de Overeenkomst vereiste kennisgevingen met verwijzing naar de bepalingen die in die kennisgevingen voorzien. Ook het tijdstip waarop de kennisgevingen gedaan moeten worden, wordt vastgelegd.

De algemene regels zijn dezelfde als voor de voorbehouden, dit wil zeggen dat de kennisgevingen gedaan moeten worden op het tijdstip van ondertekening of bij het neerleggen van de akte van bekrachtiging, en dat de kennisgevingen die bij de ondertekening gedaan werden bevestigd moeten worden bij het neerleggen van de akte van bekrachtiging.

Een Partij kan op elk moment een of meer verdragen toevoegen aan de lijst met haar verdragen waarvoor een kennisgeving gedaan werd zoals bedoeld in artikel 2, paragraaf 1, a), ii) door een kennisgeving daartoe aan de depositaris toe te zenden. Ook aanvullende kennisgevingen na toetreding tot de overeenkomst zijn mogelijk.

#### Artikel 30 – Latere wijzigingen van gedekte belastingverdragen

De verdragsluitende rechtsgebieden kunnen beslissen om een verdrag te wijzigen nadat het gewijzigd werd door deze Overeenkomst, met inbegrip van de punten die door deze Overeenkomst gewijzigd werden.

#### Artikel 31 – Conferentie van de Partijen

Op grond van dit artikel kan een conferentie van de Partijen bijeengeroepen worden *"voor het nemen van elke beslissing of voor het uitoefenen van elke functie die op grond van de bepalingen van de [...] Overeenkomst vereist of aangewezen kan zijn"*.

#### Artikel 32 – Interpretatie en implementatie

Elke vraag inzake de interpretatie of de implementatie van de bepalingen van gedekte belastingverdragen, zoals die gewijzigd zijn door de Overeenkomst, moet behandeld worden conform de bepalingen van het gedekte belastingverdrag die betrekking hebben op de procedure voor onderling overleg.



De vragen inzake de interpretatie of de implementatie van de eigenlijke Overeenkomst mogen behandeld worden door een conferentie van de Partijen.

Het gebruik van het werkwoord "mogen" wijst erop dat er andere manieren mogelijk zijn om de vragen met betrekking tot de interpretatie en de implementatie van de Overeenkomst te behandelen, zoals bijvoorbeeld een akkoord tussen de bevoegde autoriteiten over de wijze waarop de Overeenkomst wordt toegepast voor een specifiek gedekt belastingverdrag.

#### Artikel 33 – Wijziging

Elke Partij kan een voorstel tot wijziging van de Overeenkomst aan de depositaris voorleggen en er kan een conferentie van de Partijen bijeengeroepen worden om dat voorstel te onderzoeken.

#### Artikel 34 – Inwerkingtreding

Overeenkomstig artikel 34 treedt de Overeenkomst in werking op de eerste dag van de maand die volgt op het verstrijken van een termijn van drie kalendermaanden die aanvangt op de datum van neerlegging van de vijfde akte van bekrachtiging of van aanvaarding of goedkeuring.

De eerste vijf Staten of rechtsgebieden die hun akte van bekrachtiging hebben neergelegd zijn het Eiland Man, Jersey, Oostenrijk, Polen en Slovenië. De Overeenkomst zal voor deze vijf in werking treden op 1 juli 2018.

De Overeenkomst zal voor elk van de andere Ondertekenaars in werking treden op de eerste dag van de maand die volgt op het verstrijken van een termijn van drie kalendermaanden die aanvangt op de datum waarop ze hun akte van bekrachtiging hebben neergelegd.

## Artikel 35 – Toepassing

Artikel 35 bepaalt op welk tijdstip de bepalingen van de Overeenkomst in elk van de verdragsluitende rechtsgebieden van toepassing worden voor de specifieke belastingen die onder een gedekt belastingverdrag vallen. De toepassing van de bepalingen van deel VI (Arbitrage) wordt geregeld door artikel 36.

### *Paragrafen 1 tot 3 (Algemene regels)*

Met betrekking tot aan de bron geheven belastingen zullen de bepalingen van de Overeenkomst van toepassing zijn op belastingen waarvoor het tot belasting aanleiding gevende feit zich voordoet op of na de eerste dag van het kalenderjaar dat aanvangt op of na de laatste van de data waarop de Overeenkomst voor de verdragsluitende rechtsgebieden die het desbetreffende gedekte belastingverdrag gesloten hebben in werking treedt.

Voor de andere belastingen die door een verdragsluitend rechtsgebied worden geheven, zullen de bepalingen van de Overeenkomst van toepassing zijn op de belastingen die worden geheven ter zake van belastbare tijdperken die ten vroegste aanvangen op of na het verstrijken van een termijn van zes kalendermaanden, te rekenen vanaf de laatste van de data waarop de Overeenkomst voor de verdragsluitende rechtsgebieden die het desbetreffende gedekte belastingverdrag gesloten hebben in werking treedt.

De paragrafen 2 en 3 staan een Partij respectievelijk toe om de toepassing van de bepalingen met betrekking tot de aan de bron geheven belastingen te laten samenvallen met het begin van een belastbaar tijdperk (eerder dan een kalenderjaar) en om ervoor te zorgen dat de bepalingen met betrekking tot de andere belastingen pas toepassing zullen krijgen na aanvang van een kalenderjaar. In beide gevallen wordt de door een Partij gekozen optie eenzijdig toegepast. Aangezien België geen gebruik gemaakt heeft van die keuzemogelijkheden zal het feit dat een van onze partners kiest voor de toepassing van een van die paragrafen leiden tot een asymmetrische toepassing van de bepalingen van de Overeenkomst voor het desbetreffende gedekt belastingverdrag.

### *Paragrafen 4 en 6 (Toepassing van artikel 16 "Procedure voor onderling overleg")*

Paragraaf 4 voorziet in een bijzondere regel voor de toepassing van artikel 16 dat betrekking heeft op de procedure voor onderling overleg. De bepalingen van artikel 16 zijn van toepassing voor een gedekt belastingverdrag voor de zaken die aan de bevoegde autoriteit van een verdragsluitend rechtsgebied worden voorgelegd op of na de laatste van de data waarop de Overeenkomst voor de verdragsluitende rechtsgebieden in werking treedt, en dit ongeacht het belastbare tijdperk waarop de zaak betrekking heeft.

Die bijzondere regel is niet van toepassing op zaken die op de datum waarop de Overeenkomst voor de verdragsluitende rechtsgebieden in werking treedt niet aan de bevoegde autoriteiten konden worden voorgelegd bij toepassing van het gedekt belastingverdrag voordat dit door de Overeenkomst gewijzigd werd.

Daarnaast staat paragraaf 6 een Partij toe zich het recht voor te behouden om de door paragraaf 4 voorziene bijzondere regel niet toe te passen. Indien een van de verdragsluitende rechtsgebieden die een gedekt belastingverdrag hebben gesloten dit voorbehoud maakt (wat het geval is voor een twintigtal van de partners van België) wordt de toepassing van artikel 16 voor dat gedekt belastingverdrag geregeld door de bepalingen van de paragrafen 1 tot 3.

#### *Paragraaf 5 (Regels die van toepassing zijn op de toegevoegde verdragen)*

Paragraaf 5 regelt de toepassing van de bepalingen van de Overeenkomst voor de gedekte belastingverdragen die een Partij op grond van artikel 29, paragraaf 5 toevoegt aan haar oorspronkelijke lijst met belastingverdragen.

#### *Paragraaf 7 (Voorbehoud)*

Het door paragraaf 7 voorziene voorbehoud moet de Partijen, die hun interne recht moeten wijzigen teneinde er de specifieke veranderingen in weer te geven die in elk van haar gedekte belastingverdragen zijn aangebracht, de mogelijkheid bieden zulks te doen voordat de door de Overeenkomst aangebrachte wijzigingen van toepassing worden.

Lid c) bepaalt dat paragraaf 7 symmetrisch toegepast wordt, dit wil zeggen dat de regels voor de toepassing voor beide verdragsluitende rechtsgebieden gewijzigd worden wanneer een van hen dat voorbehoud maakt. Een tiental partners van België hebben dat voorbehoud gemaakt bij de ondertekening van de Overeenkomst.

#### Artikel 36 – Toepassing van deel VI ("Arbitrage")

Artikel 36 wijkt af van de andere bepalingen van de Overeenkomst die betrekking hebben op de toepassing, met uitzondering van de bepalingen van artikel 35, paragraaf 7.

Deel VI is van toepassing op zaken die, overeenkomstig de bepalingen inzake de procedure voor onderling overleg van het desbetreffende gedekte belastingverdrag, aan de bevoegde autoriteit van een verdragsluitend rechtsgebied worden voorgelegd op of na de laatste van de data waarop de Overeenkomst voor elk van de verdragsluitende rechtsgebieden in werking treedt.

Voor de zaken die vóór die datum aan de bevoegde autoriteit van een verdragsluitend rechtsgebied worden voorgelegd (de "bestaande zaken") bepaalt lid b) dat deel VI van toepassing wordt op de datum waarop beide verdragsluitende rechtsgebieden de depositaris kennis gegeven hebben van het feit dat zij onderling overeenstemming hebben bereikt over de wijze van toepassing van deel VI overeenkomstig artikel 19, paragraaf 10, alsmede over de datum (of de data) waarop die zaken zullen beschouwd worden als zijnde voorgelegd aan de bevoegde autoriteit.

Een partij kan zich het recht voorbehouden om deel VI enkel op een bestaande zaak toe te passen voor zover beide bevoegde autoriteiten overeenkomen dat die specifieke zaak aan arbitrage mag onderworpen worden.

De paragrafen 3 tot 5 regelen de toepassing van deel VI wanneer een partij de arbitrage pas begint toe te passen op een gedekt belastingverdrag nadat zij partij bij de Overeenkomst geworden is.

#### Artikel 37 – Opzegging

Elke Partij kan zich op elk moment uit de Overeenkomst terugtrekken door een kennisgeving daartoe aan de depositaris te richten.

Wanneer een van de Partijen eenzijdig beslist om de Overeenkomst op te zeggen, zal dit de wijzigingen die reeds in een gedekt belastingverdrag werden aangebracht niet ongedaan maken.

#### Artikel 38 – Relatie met Protocollen

Artikel 38 zegt dat de Overeenkomst mag worden aangevuld door een of meer protocollen.

### Artikel 39 – De depositaris

De Secretaris-Generaal van de OESO is de depositaris voor de Overeenkomst (en voor de eventuele daarbij behorende protocollen). De depositaris houdt publiekelijk beschikbare lijsten bij van de gedekte belastingverdragen, van de door de Partijen gemaakte voorbehouden en van de door de Partijen gedane kennisgevingen.

De minister-president van de Vlaamse Regering,  
Vlaams minister van Buitenlandse Zaken en Onroerend Erfgoed,

Geert BOURGEOIS

De Vlaamse minister van Begroting, Financiën en Energie,

Bart TOMMELEIN