

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 verdragennetwerk 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 verdragennetwerk 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 OESO¹ evenals een databank die het mogelijk maakt om de gevolgen te meten dewelke die voorbehouden en kennisgevingen voor een bepaald verdrag zullen hebben². Specifieke informatie over de wijzigingen die aan de verschillende verdagen 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.

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

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

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

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"³, 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).

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.

³ Dit wil zeggen dat beide Partijen een voorstel formuleren waartussen de arbiter dient te kiezen.

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 78⁴ en hadden zes andere Staten of rechtsgebieden hun voornemen te kennen gegeven om de Overeenkomst⁵ te ondertekenen.

De permanent bijgewerkte lijst van de Ondertekenaars van en de Partijen bij de Overeenkomst is gepubliceerd op de website van de OESO⁶.

4.2. Advies van de Sociaal-Economische Raad van Vlaanderen (SERV)

In een brief van 29 oktober 2018 deelde de SERV mee dat hij in dit dossier geen advies zal formuleren gezien de beperkte sociaaleconomische relevantie.

4.3. Advies van de Raad van State, afdeling Wetgeving

In zijn advies 64.598/3 van 5 december 2018, verwijst de Raad van State door naar zijn integrale advies 64.465/VR van 23 november 2018 met betrekking tot het federale voorontwerp van wet tot instemming met het BEPS-akkoord. In titel II. hieronder werd een repliek op dit advies verwerkt in de artikelsgewijze toelichting van het instemmingsdecreet.

Samenvattend kan meegegeven worden dat de volgende wijzigingen werden aangebracht in het ontwerp van instemmingsdecreet in reactie op het advies van de Raad van State:

- in de titel van het decreet en in artikel 2 werden de woorden 'en de verklarende nota' toegevoegd aangezien deze tekst volgens de Raad ook ter goedkeuring moet worden voorgelegd aan het parlement;
- er werd een artikel 3 toegevoegd dat bepaalt dat de door België gemaakte voorbehouden en kennisgevingen volkomen uitwerking zullen hebben;
- er werd een artikel 4 toegevoegd dat bepaalt dat de bekendmaking van de relevante verdragsinformatie met betrekking tot de andere partijen bij de Overeenkomst door de depositaris, i.e. de Secretaris-Generaal van de OESO, tegelijk geldt als internrechtelijke bekendmaking.

⁴ 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

⁵ Algerije, Estland, Kazachstan, Libanon, Oman en Swaziland.

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

De enige nieuwe opmerking die de Raad van State formuleerde bij het Vlaamse advies was de aanbeveling om het woord 'vertaling' toe te voegen bovenaan de vertaling van het BEPS-akkoord teneinde te verduidelijken dat dit document geen authentieke versie betreft, maar louter een officieuze vertaling. Het woord 'vertaling' werd toegevoegd bovenaan de vertaling van het BEPS-akkoord en ook bovenaan de vertaling van de verklarende nota.

II. TOELICHTING BIJ DE ARTIKELEN VAN HET ONTWERP VAN INSTEMMINGSDECREET

Artikel 1

Dit artikel behoeft geen toelichting.

Artikel 2

Dit artikel bepaalt dat de Overeenkomst⁷ en de verklarende nota volkomen uitwerking zullen hebben. De Raad van State merkt op in haar advies dat de verklarende nota een gemeenschappelijke verklaring is van de partijen waarover overeenstemming werd bereikt op het ogenblik van het sluiten van de Overeenkomst en dat deze nota om die reden ter instemming aan het Parlement moet worden voorgelegd. Om aan dit advies tegemoet te komen wordt zowel in de titel van het ontwerp van decreet als in het artikel 2 van het ontwerp van decreet expliciet verwezen naar de verklarende nota.

Artikel 3

Dit artikel bepaalt dat de door België gemaakte voorbehouden en kennisgevingen overeenkomstig de artikelen 28 en 29 van de Overeenkomst volkomen uitwerking zullen hebben. Deze voorbehouden en kennisgevingen, die werden afgestemd met de gemeenschaps- en gewestregeringen, worden toegevoegd als bijlage bij het ontwerp van decreet en ter instemming voorgelegd aan het Parlement. Hiermee wordt voldaan aan het verzoek van de Raad van State.⁸

Om in lijn te blijven met het federaal wetsontwerp (waarvoor eenzelfde advies Raad van State werd gegeven), werd dit artikel algemeen geformuleerd voor alle voorbehouden. Uiteraard moet dit artikel wel worden gelezen in overeenstemming met de bevoegdheidsverdeling en zal het de facto alleen uitwerking hebben voor de artikelen waarvoor een gemengde bevoegdheid geldt.

⁷ Voluit: de multilaterale overeenkomst ter implementatie van aan belastingverdragen gerelateerde maatregelen ter voorkoming van grondslaguitholling en winstverschuiving, gedaan te Parijs op 24 november 2016.

⁸ Randnummer 8 van het federale advies Raad van State 64.465/VR van 23 november 2018, waarnaar in het Vlaamse advies wordt doorverwezen.

De als bijlage toegevoegde lijst stemt niet volledig overeen met de voorlopige lijst die door België werd neergelegd bij de depositaris op het ogenblik van de ondertekening van de Overeenkomst op 7 juni 2017. In titel III. van de memorie van toelichting wordt nader aangegeven welke de verschillen zijn tussen de voorlopige lijst en de als bijlage toegevoegde lijst van voorbehouden en kennisgevingen die ter instemming aan het Parlement wordt voorgelegd.

Artikel 4

Dit artikel regelt de bekendmaking van de relevante verdragsinformatie met betrekking tot de andere partijen bij de Overeenkomst, t.t.z. de door deze partijen gemaakte voorbehouden en gedane kennisgevingen opgesomd in de artikelen 28 en 29 van de Overeenkomst. Deze informatie bepaalt de concrete impact van de Overeenkomst op de bestaande bilaterale belastingenverdragen tussen België en deze partijen. In zijn advies geeft de Raad van State aan dat de wetgever kan bepalen dat de bekendmaking van deze informatie door de depositaris, i.e. de Secretaris-Generaal van de OESO, geldt als internrechtelijke bekendmaking.⁹ Artikel 4 van het ontwerp van decreet geeft hieraan gevolg.

Naast deze bekendmaking zal de Federale Overheidsdienst (FOD) Financiën de verdragsinformatie (kennisgevingen, voorbehouden, inwerkingtreding en toepassing met betrekking tot andere partijen) publiceren op de publiek toegankelijke kennisbank (FISCONETplus) van de FOD Financiën indien de informatie relevant is voor de burger, t.t.z. indien het betrekking heeft op een partij waarmee België een bilateraal belastingverdrag heeft gesloten dat door de Overeenkomst wordt geïmpacteerd. In dat geval zal er tevens een "synthetische" tekst worden opgenomen die, indien mogelijk, zal worden afgestemd met de betrokken partnerstaat. Dergelijke synthetische teksten zijn geen officiële verdragsteksten en zullen dus een louter informatief karakter hebben. Het bestaand bilateraal belastingverdrag zal immers steeds worden toegepast in parallel met de relevante bepalingen van de Overeenkomst, rekening houdend met de voorbehouden en kennisgevingen van België en de betrokken partnerstaat.

Gezien het voorgaande en in overleg met de federale overheid en de andere gemeenschappen en gewesten, wordt het niet nodig geacht gevolg te geven aan de aanbeveling van de Raad van State om een wettelijke bepaling op te nemen waarin de uitvoerende macht wordt opgedragen synthetische teksten op te maken en deze up-to-date te houden.¹⁰

III. TOELICHTING BIJ DE ARTIKELEN VAN DE MULTILATERALE^o OVEREENKOMST

⁹ Randnummer 12 van het federale advies Raad van State 64.465/VR van 23 november 2018, waarnaar in het Vlaamse advies wordt doorverwezen.

¹⁰ Randnummer 9 van het federale advies Raad van State 64.465/VR van 23 november 2018, waarnaar in het Vlaamse advies wordt doorverwezen.

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.

In het voorlaatste lid van de preambule wordt bovendien opgemerkt dat de Partijen erkennen *"dat het nodig is te garanderen dat bestaande verdragen tot het vermijden van dubbele belasting naar het inkomen uitgelegd worden in de zin dat ze dubbele belasting moeten vermijden voor de onder die verdragen vallende belastingen, zonder daarbij mogelijkheden te scheppen tot niet-heffing of verminderde heffing van belasting door middel van het ontduiken of het ontwijken van belasting (daaronder begrepen het gebruik maken van treaty shopping-structuren die als doel hebben in die verdragen voorziene tegemoetkomingen te verkrijgen in het indirecte voordeel van inwoners van derde rechtsgebieden)"*. Zoals aangegeven in paragraaf 23 van de verklarende nota moet de invoeging van die opmerking in de preambule duidelijk uiting geven aan de wil van de Partijen om ervoor te zorgen dat de gedekte belastingverdragen uitgelegd worden in overeenstemming met de tekst van de preambule die opgenomen is in artikel 6 ("Doel van een gedekt belastingverdrag"), paragraaf 1 (zie hierna bij het gedeelte van deze toelichting dat betrekking heeft op dat artikel).

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 werd (zoals met name de overeenkomsten die in 2010 met Macedonië, in 2006 met de Seychellen en in 2013 met Uruguay ondertekend werden en de protocollen die in 2013 met Mexico en in 2014 met Polen ondertekend werden).

Bovendien was het Belgisch-Nederlands verdrag niet opgenomen in de lijst met verdragen waarvoor België op het tijdstip van de ondertekening een kennisgeving heeft gedaan vermits er onderhandelingen gevoerd worden met het oog op het sluiten van een nieuw verdrag met Nederland. Aangezien die onderhandelingen sindsdien niet genoeg gevorderd zijn zal het huidige verdrag toegevoegd worden aan de lijst van België.

Het akkoord van 2004 tussen de *Belgian Office, Taipei* en de *Taipei Representative Office in Belgium* zal daarentegen van de lijst weggelaten worden. Het is immers zo dat dit geen internationaal akkoord in de klassieke zin van het woord is, afgesloten tussen België en een andere staat of een andere jurisdictie. Het kan dan ook geen gedekt belastingverdrag zijn in de zin van artikel 2, paragraaf 1, a) van de Overeenkomst.

Paragraaf 2

Deze paragraaf vaardigt een algemene uitleggingsregel uit volgens dewelke elke niet in de Overeenkomst omschreven uitdrukking de betekenis heeft die deze uitdrukking volgens het desbetreffende gedekte belastingverdrag heeft op het tijdstip waarop de Overeenkomst wordt toegepast, tenzij de context anders vereist.

Vermits het om uitdrukkingen gaat die niet uitdrukkelijk in de Overeenkomst of in het desbetreffende gedekte belastingverdrag omschreven zijn, stelt paragraaf 38 van de verklarende nota dat *"de gedekte belastingverdragen over het algemeen bepalen dat, tenzij de context anders vereist, elke niet in het verdrag omschreven uitdrukking de betekenis heeft die de interne wetgeving van het verdragsluitende rechtsgebied dat het gedekte belastingverdrag toepast aan die uitdrukking toekent op het tijdstip waarop dat verdragsluitende rechtsgebied het gedekte belastingverdrag toepast, met dien verstande dat de betekenis die aan die uitdrukking wordt toegekend door de belastingwetgeving van dat verdragsluitende rechtsgebied voorrang heeft op de betekenis die eraan wordt toegekend door de andere rechtstakken van dat verdragsluitende rechtsgebied. Wanneer deze regel voorkomt in een gedekt belastingverdrag zou hij van toepassing zijn om de*

betekenis te bepalen van de uitdrukkingen die niet in de Overeenkomst omschreven zijn, tenzij de context anders vereist. Daartoe omvat de context het doel van de Overeenkomst, zoals beschreven in de paragrafen 1 tot 14 [die overgenomen zijn in deel A van deze memorie van toelichting], en het doel van het gedekte belastingverdrag, zoals dat is aangegeven in de door artikel 6 gewijzigde preambule."

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")¹¹ 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, op enkele wijzigingen na die enkel moeten dienen om de terminologie af te stemmen op die welke in de Overeenkomst gebruikt wordt.

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

Zoals gezegd in de Commentaar bij artikel 1 van het OESO-model, zoals gewijzigd conform het rapport over Actie 2¹², zorgt deze bepaling ervoor dat de inkomsten van entiteiten of constructies die door een van of door beide verdragsluitende rechtsgebieden als geheel of gedeeltelijk fiscaal transparant beschouwd worden, voor de toepassing van een gedekt belastingverdrag behandeld worden overeenkomstig de beginselen die uiteengezet zijn in het rapport van 1999 van het Comité voor fiscale zaken, dat als titel kreeg "De toepassing van het OESO-modelverdrag inzake belastingen op partnerships" Ze breidt bovendien de toepassing van de besluiten van dat rapport uit tot entiteiten die niet onmiddellijk beoogd werden (zoals bijvoorbeeld de trusts).

¹¹ 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>).

¹² Paragrafen 26.3 tot 26.6 van de in paragraaf 435 van het rapport over Actie 2 opgenomen Commentaar, die werden ingevoegd in de paragrafen 2 tot 5 van de Commentaar bij artikel 1 van het OESO-model 2017.

Zoals ook nog aangegeven wordt in die Commentaar, zorgt die bepaling 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.

Die paragraaf 2 voert de wijzigingen door met betrekking tot het vermijden van dubbele belasting zoals die voorkomen in paragraaf 64 van het eindrapport over Actie 6 ("Voorkoming van het ongepast toekennen van de voordelen van de belastingverdragen").

Zoals aangegeven in de Commentaar die is opgenomen in paragraaf 64 van dat rapport, verduidelijkt deze bepaling dat, wanneer bijvoorbeeld een van de verdragsluitende rechtsgebieden de wereldwijde inkomsten van een entiteit die inwoner is van dat rechtsgebied belast, terwijl het andere verdragsluitende rechtsgebied die entiteit als fiscaal transparant beschouwt en de leden van die entiteit die inwoner zijn van dat andere rechtsgebied belast op hun respectieve gedeelte van de inkomsten, de twee rechtsgebieden niet wederzijds verplicht zijn om een verrekening of vrijstelling van belasting te verlenen ter zake van de belasting die door het andere rechtsgebied geheven wordt (wat zou leiden tot een dubbele vrijstelling van de desbetreffende inkomsten). Met andere woorden, elk rechtsgebied moet de dubbele belasting slechts vermijden in de mate waarin het gedekte belastingverdrag het andere rechtsgebied toestaat om de desbetreffende inkomsten te belasten omdat dit het rechtsgebied is waaruit die inkomsten afkomstig zijn of omdat dit het rechtsgebied is waar zich een vaste inrichting bevindt waaraan die inkomsten mogen toegerekend worden. Die Commentaar stelt bovendien dat dit reeds een logisch gevolg is van de formulering van de artikelen 23 A en 23 B van het OESO-model, zoals die bestonden voordat ze door het rapport over Actie 6 gewijzigd werden, en dat die wijziging niet meer is dan een eenvoudige verduidelijking om alle twijfel dienaangaande te voorkomen.

Paragraaf 3

Zoals duidelijk gesteld wordt in paragraaf 154 van de verklarende nota, zegt paragraaf 26.16 van de Commentaar bij artikel 1 van het OESO-model, die opgenomen is in paragraaf 435 van het rapport over Actie 2, dat een bepaling met betrekking tot fiscaal transparante entiteiten zal aangevuld worden door een vrijwaringsclausule (dit wil zeggen, een clausule die analoog is aan het nieuwe artikel 1, paragraaf 3, van het OESO-model en die bevestigt dat de bepalingen van een belastingverdrag op enkele uitzonderingen na niet verhinderen dat een verdragsluitend rechtsgebied zijn eigen inwoners belast.

Paragraaf 3 voegt dus een zin toe aan paragraaf 1, die 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 clausule 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 (zie het gedeelte van deze toelichting dat betrekking heeft op artikel 11).

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.

Zoals gezegd in de paragrafen 43 tot 45 van de verklarende nota, beoogt paragraaf 4 zowel de bepalingen die analoog zijn aan die van het OESO-model als de bepalingen die opgesteld zijn als omschrijvingen van de uitdrukking "inwoner" of die de specifieke omstandigheden verduidelijken waarin inkomsten die verkregen zijn door tussenkomst van een transparante entiteit voordelen kunnen genieten.

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. Wanneer er geen dergelijke overeenstemming is tussen de verdragsluitende rechtsgebieden, kan die persoon geen aanspraak maken op enige belastingvermindering of -vrijstelling waarin het gedekte belastingverdrag voorziet, behalve in de mate waarin en de wijze waarop de bevoegde autoriteiten daarover overeengekomen zijn.

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. (Lid f) staat een Partij evenwel toe om artikel 4 niet toe te passen op haar gedekte belastingverdragen die ze gesloten heeft met Partijen die laatstgenoemd voorbehoud hebben gemaakt)).

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. (Zoals duidelijk gezegd wordt in paragraaf 58 van de verklarende nota zou dergelijk geval niet aan arbitrage onderworpen kunnen worden indien het gedekte belastingverdrag een arbitrageclausule zou bevatten die analoog is aan deel VI van de Overeenkomst of aan artikel 25, §5, van het OESO-model.).

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

De paragrafen 442 tot 444 van het rapport over Actie 2 ("Neutralisering van de effecten van hybride structuren") biedt drie opties die het mogelijk zouden moeten maken om sommige problemen op te lossen die gepaard gaan met het gebruik van de vrijstellingsmethode voor inkomstbestanddelen die niet belast worden in de bronstaat. 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. Zoals aangegeven in paragraaf 60 van de verklarende nota heeft de ad-hocgroep op die manier rekening gehouden met het feit dat *"een asymmetrische toepassing gebruikelijk is bij de bepalingen die betrekking hebben op het vermijden van dubbele belasting."*

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. Die bepaling is gebaseerd op artikel 23A, paragraaf 4 van het OESO-model, dat voornamelijk tot doel heeft de gevallen van dubbele vrijstelling te vermijden die voortvloeien uit een

tegenstrijdige interpretatie. Teneinde te verzekeren dat de toepassing van optie A niet tot dubbele belasting zal leiden, bepaalt paragraaf 2 bovendien nog dat dubbele belasting moet vermeden worden door de verrekeningsmethode wanneer een inkomensbestanddeel (of een vermogensbestanddeel) niet vrijgesteld wordt op grond van deze bepaling.

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. Zoals gezegd in paragraaf 66 van de verklarende nota werd er in het kader van de werkzaamheden rond Actie 2 geen enkele bepaling uitgewerkt die uitvoering geeft aan deze optie. De bepaling van paragraaf 2 werd dus uitgewerkt door de ad-hocgroep en het OESO-model kent geen enkele gelijkwaardige bepaling.

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

De minimumstandaard die is omschreven in paragraaf 22 van het rapport over Actie 6 ("Voorkoming van het ongepast toekennen van de voordelen van de belastingverdragen")¹³ verplicht de Staten met name om *"in hun belastingverdragen een uitdrukkelijke verklaring op te nemen die zegt dat het hun gemeenschappelijke intentie is om dubbele belasting te vermijden zonder mogelijkheden te scheppen tot niet-heffing of verminderde heffing van belasting ten gevolge van frauduleuze handelingen of van belastingontwijking, meer bepaald door een beroep te doen op treaty shopping-structuren."*

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),

¹³ Al de rapporten die resulteren uit het BEPS-project kunnen nagelezen worden op de website van de OESO (<http://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/actions-beps.htm>).

Zijn het volgende overeengekomen:"

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

Paragraaf 76 van de verklarende nota verduidelijkt dat "Alhoewel deze tekst toegevoegd wordt aan de preambule van een gedekt belastingverdrag na de aanvankelijke ondertekening daarvan, de verdragsluitende rechtsgebieden wensen dat dit gedekt belastingverdrag uitgelegd wordt conform het doel van het gedekte belastingverdrag dat uiteengezet is in de tekst van de preambule. Dienaangaande bevestigt de voorlaatste paragraaf van de preambule van de Overeenkomst tevens dat het nodig is erover te waken dat de verdragen die gesloten worden ter vermijding van dubbele belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen (ongeacht of ze al dan niet ook betrekking hebben op andere soorten van belasting) uitgelegd worden met als doel dubbele belasting te vermijden met betrekking tot de in die verdragen bedoelde belastingen, zonder daarbij evenwel mogelijkheden te scheppen tot niet-heffing of verminderde heffing van belasting door middel van het ontwijken of het ontduiken van belasting (meer bepaald ten gevolge van het gebruik van treaty-shopping structuren die als doel hebben in die verdragen voorziene tegemoetkomingen te verkrijgen in het indirecte voordeel van inwoners van derde rechtsgebieden).".

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.

Zoals aangegeven in de paragrafen 78 tot 80 van de verklarende nota werden sommige wijzigingen aangebracht aan de tekst van het OESO-model om rekening te houden met de verscheidenheid aan gedekte belastingverdragen en met het feit dat die tekst in de gedekte belastingverdragen zal worden opgenomen na hun ondertekening. Bovendien heeft de Franse versie het naast "l'évasion et la fraude fiscales" ook over "l'évitement fiscal". Zoals wordt verduidelijkt in de voetnoot onderaan pagina 9 van de Franse versie van de Overeenkomst, wordt door deze toevoeging rekening gehouden met het feit dat sommige rechtsgebieden (zoals bijvoorbeeld Canada) de uitdrukking "tax avoidance" vertalen door "évitement fiscal".

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.

Aangezien paragraaf 1 de mogelijkheid biedt om aan een minimumstandaard te voldoen, kan een Partij enkel voorbehoud maken bij deze bepaling met betrekking tot haar gedekte belastingverdragen die reeds aan die minimumstandaard voldoen. 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 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. Aangezien dat deel van de preambule geen deel uitmaakt van de minimumstandaard, is paragraaf 3 een facultatieve bepaling die enkel van toepassing is wanneer beide verdragsluitende rechtsgebieden daarvoor kiezen.

Overeenkomstig paragraaf 6 moet een Partij die ervoor kiest om paragraaf 3 toe te passen de depositaris kennis geven van die keuze en in die kennisgeving de lijst opnemen met haar gedekte belastingverdragen waarvan de preambule niet reeds verwijst naar het ontwikkelen van de economische betrekkingen en het verbeteren van de samenwerking op belastinggebied.

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 heeft België 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. Zoals hierboven reeds gezegd zal dit deel van de preambule 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.

Zoals gezegd in paragraaf 90 van de verklarende nota, is de bepaling van het criterium van de voornaamste doelen de enige optie die op zichzelf aan de minimumstandaard kan voldoen. Daarom wordt ze in artikel 7 van de Overeenkomst ook voorgesteld als de standaardoptie. De Partijen die zulks wensen mogen die optie aanvullen door een "vereenvoudigde" bepaling over de beperking

van de voordelen aan te nemen. De Overeenkomst stelt daarentegen geen "gedetailleerde" bepaling over de beperking van de voordelen voor, aangezien zulke bepaling heel wat aanpassingswerk op bilateraal niveau vereist dat moeilijk te verwezenlijken is in het kader van een multilateraal instrument.

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 (zoals bijvoorbeeld de verlaagde tarieven van de bronbelasting die van toepassing zijn op dividenden, interest of royalty's).

Paragraaf 15 staat de volgende twee voorbehouden toe:

- 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 op grond van lid a) het recht voorbehouden om de bepaling van het criterium van de voornaamste doelen niet op te nemen in hun gedekte belastingverdragen. In dat geval moeten de verdragsluitende rechtsgebieden trachten om bilateraal tot een wederzijds bevredigende oplossing te komen die voldoet aan de minimumstandaard. Geen enkele van de huidige Ondertekenaars heeft zulk voorbehoud gemaakt;
- op grond van lid b) kan een Partij zich tevens het recht voorbehouden om haar bepalingen van het criterium van de voornaamste doelen in hun totaliteit te behouden (met andere woorden, 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.

Op grond van paragraaf 17, a) zal de bepaling van paragraaf 1 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 en stelt dat die bepaling van toepassing is op een bepaling van het criterium van de voornaamste doelen van een gedekt belastingverdrag (zoals die door de Overeenkomst gewijzigd kan worden). 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 overeenkomstig paragraaf 17, b).

Vereenvoudigde bepaling over de beperking van de voordelen

Paragraaf 6 laat de Partijen toe om, als aanvulling op de bepaling van het criterium van de voornaamste doelen, te kiezen voor de toepassing van de in paragrafen 8 tot 13 vastgelegde "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. Zoals gezegd in paragraaf 104 van de verklarende nota, is de vereenvoudigde bepaling over de beperking van de voordelen die voorkomt in de paragrafen 8 tot 13 gebaseerd op de regel die voorkomt in paragraaf 25 van het rapport over Actie 6 en die opgenomen werd in de versie 2017 van het OESO-model (artikel 29, paragrafen 1 tot 7 en paragrafen 6 tot 160 van de Commentaar bij artikel 29) nadat zij door Werkgroep 1 van het Comité voor fiscale zaken van de OESO voor de belastingverdragen en aanverwante kwesties (GT 1) was uitgewerkt in het kader van de door het rapport voorgeschreven opvolgingswerkzaamheden.

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 overeenkomstig paragraaf 17, c).

Zoals hierboven reeds gezegd staat paragraaf 16 de Partijen die ervoor kiezen om de vereenvoudigde bepaling over de beperking van de voordelen toe te passen toe om zich het recht voor te behouden 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. (Zoals hierboven reeds gezegd heeft geen enkele van de huidige Ondertekenaars het in paragraaf 16 bedoelde voorbehoud gemaakt.)

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 moedervennootschap 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 van paragraaf 1 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. Zoals aangegeven in de paragrafen 119 tot 121 van de verklarende nota werd de bepaling van het OESO-model gewijzigd om de brede waaier van bepalingen van de gedekte belastingverdragen te dekken die betrekking hebben op dividenden van dochterondernemingen, ongeacht het belastingtarief en de deelnemingsdrempel waarin ze voorzien.

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.

Zoals duidelijk gesteld in paragraaf 122 van de verklarende nota, doet paragraaf 1 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 overeenkomstig lid b) minimale bezitsperiodes die reeds vastgesteld zijn in hun gedekte belastingverdragen (of enkel sommige van die periodes) behouden.

Paragraaf 4 (kennisgevingen)

De Partijen (niet zijnde de Partijen die zich het recht voorbehouden hebben om artikel 8 in zijn geheel niet toe te passen), 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.

Zoals gezegd in de paragrafen 130 en 131 van de verklarende nota, werd paragraaf 1 zodanig opgesteld dat rekening kan gehouden worden met de talrijke varianten van de bestaande bepalingen van de gedekte belastingverdragen en dat hij kan toegepast worden op die bepalingen, ongeacht met name de gebruikte drempel ("meer dan [X] percent", "te minste [X] percent", "het grootste deel", "voornamelijk", ...). Paragraaf 1 zou daarentegen niets wijzigen aan de verscheidene drempels die zijn vastgesteld in die bepalingen noch aan de uitzonderingen waarin sommige gedekte belastingverdragen voorzien (zo bijvoorbeeld worden de voordelen die worden verkregen uit de vervreemding van

aandelen van vennootschappen die op een erkende effectenbeurs genoteerd zijn door sommige verdragen uitgesloten van de toepassing van die bepalingen).

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 ingevolge paragraaf 3 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)

Aangezien de bepalingen van dit artikel niet vereist zijn om aan een minimumstandaard te voldoen, mogen de Partijen 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 leden d) en e) staan de Partijen bovendien toe om de bepalingen te 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, ingevolge paragraaf 6 f) 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 (niet zijnde de Partijen die zich het recht voorbehouden hebben om paragraaf 1 in zijn geheel niet toe te passen) 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 dat een referentieperiode van 365 dagen invoert om te bepalen of de drempelwaarde bereikt is die aanleiding geeft tot de toepassing van bepalingen die analoog zijn aan artikel 13, paragraaf 4 van het OESO-model. 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 (paragraaf 49 van het rapport). Paragraaf 52 van het rapport bevat een ontwerp van bepaling daartoe en zegt dat dit ontwerp van bepaling afgerond zal moeten worden in het kader van de opvolgingswerkzaamheden rond Actie 6. De bepaling, die afgerond werd door Werkgroep 1 van de OESO, is opgenomen in het nieuwe artikel 29, paragraaf 8 van het OESO-model.

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 (het verrichten, beheren of gewoon in bezit houden van beleggingen voor rekening van de onderneming, voldoet niet aan die voorwaarde, tenzij het gaat om bank- of verzekeringsactiviteiten of effectenhandel die respectievelijk uitgeoefend worden door een bank, een verzekeringsmaatschappij of een geregistreerd effectenbedrijf).

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 (behalve indien een van de verdragsluitende rechtsgebieden een voorbehoud gemaakt heeft) 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 principe¹⁴ te bevestigen (dat reeds geformuleerd werd in versie 2014 van het model, meer bepaald in de paragrafen 6.1 en 23 van de Commentaar bij artikel 1) 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 gebaseerd is op dat nieuwe artikel 1, paragraaf 3 van het OESO-model. Die clausule 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 (en in paragraaf 19 van de Commentaar bij artikel 1 van het OESO-model). De bepalingen van de gedekte belastingverdragen die analoog zijn aan de volgende bepalingen van het OESO-model zijn dus uitzonderingen:

- a) paragraaf 3 van artikel 7 (Ondernemingswinst) en paragraaf 2 van artikel 9 (Afhankelijke ondernemingen);
- b) artikel 19 (Overheidsfuncties);
- c) artikel 20 (Studenten);
- d) artikel 23A (Vrijstellingsmethode) en artikel 23B (Verrekeningsmethode);
- e) artikel 24 (Non-discriminatie);
- f) artikel 25 (Regeling voor onderling overleg); en
- g) artikel 28 (Leden van diplomatieke zendingen en van consulaire posten).

De leden h) tot j) voorzien bovendien in bijkomende uitzonderingen teneinde de andere bepalingen van de bestaande belastingverdragen te dekken die van invloed

¹⁴ Een principe dat reeds geformuleerd werd in versie 2014 van het model, meer bepaald in de paragrafen 6.1 en 23 van de Commentaar bij artikel 1.

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 belast mogen worden (hetzij omdat die bedragen betaald worden in uitvoering van de socialezekerheidswetgeving van dat andere rechtsgebied, hetzij omdat ze uit dat andere rechtsgebied afkomstig zijn).

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. Zoals gezegd in paragraaf 150 van de verklarende nota, zal dit lid bijvoorbeeld betrekking hebben op bepalingen die voor de berekening van de inkomsten in een verdragsluitend rechtsgebied aftrekken verlenen voor bijdragen die een inwoner van dat verdragsluitende rechtsgebied betaalt aan een pensioenregeling van het andere verdragsluitende rechtsgebied.

Paragraaf 2 (verenigbaarheidsclausule)

Paragraaf 2 zegt dat de bepalingen van paragraaf 1 de bestaande bepalingen van een gedekt belastingverdrag zullen vervangen die stellen dat dat gedekte belastingverdrag het recht van een verdragsluitend rechtsgebied om zijn eigen inwoners te belasten onverlet laat, of dat die bepalingen van paragraaf 1 zullen toegevoegd worden 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 (behalve indien een van de

verdragsluitende rechtsgebieden een voorbehoud gemaakt heeft) 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 met betrekking tot artikel 11. 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"). Zoals hiervoor reeds vermeld, is deze bepaling 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 (net als de weinige andere landen die soortgelijke opmerkingen gemaakt hadden). 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

Het rapport over Actie 7 ("*Tegengaan van kunstmatige ontwijking van de kwalificatie als vaste inrichting*")¹⁵ heeft verscheidene wijzigingen aangebracht aan de definitie van vaste inrichting die voorkomt in artikel 5 van het OESO-model.

¹⁵ Al de rapporten die resulteren uit het BEPS-project kunnen nagelezen worden op de website van de OESO (<http://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/actions-beps.htm>).

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, met andere woorden, zoals gezegd in paragraaf 7 van het rapport over Actie 7 "*situaties waarin overeenkomsten, waarover in werkelijkheid onderhandeld werd in een Staat, niet formeel in die Staat gesloten werden omdat ze in het buitenland vervolledigd of goedgekeurd werden, of waarin de persoon die gewoonlijk gemachtigd is om overeenkomsten te sluiten een "onafhankelijke vertegenwoordiger" is waarop de in artikel 5 (6) voorziene uitzondering van toepassing is, zelfs al is die persoon nauw verbonden met de onderneming voor dewelke hij optreedt*".

Paragraaf 5 van het OESO-model werd dus in die zin gewijzigd dat hij niet enkel betrekking heeft 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 2 stelt verder nog dat een persoon die uitsluitend of nagenoeg uitsluitend optreedt voor een of meer ondernemingen waarmee hij nauw verbonden is, niet geacht wordt een onafhankelijk vertegenwoordiger te zijn ten opzichte van elk van die ondernemingen. Zoals hierboven vermeld wordt het begrip "nauw verbonden" omschreven in artikel 15.

Paragraaf 3 (verenigbaarheidsclausule)

Lid a) bepaalt dat paragraaf 1 de bepalingen vervangt 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 (of voor de onderneming, of andere soortgelijke uitdrukkingen) overeenkomsten af te sluiten en dit recht gewoonlijk uitoefent.

Lid b) bepaalt dat paragraaf 2 de bepalingen van een gedekt belastingverdrag zal vervangen die, zoals artikel 5, paragraaf 6 van het OESO-model 2014 (of van het Belgisch standaardmodel), 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)

Aangezien de bepalingen die voortkomen uit het rapport over Actie 7 niet vereist zijn om aan een minimumstandaard te voldoen, kan een Partij zich het recht voorbehouden 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. Zoals aangegeven in paragraaf 169 van de verklarende nota *"zegt paragraaf 30.1 van de Commentaar bij artikel 5 (zie [pagina's 35 en 36] van het rapport over Actie 7) echter dat sommige Staten van oordeel zijn dat sommige van de activiteiten die opgesomd zijn in artikel 5(4) van de versie 2014 van het OESO-modelverdrag inzake belastingen op zich al van voorbereidende aard zijn of het karakter van hulpwerkzaamheid hebben en dat het, om de zekerheid voor de belastingadministraties en de belastingplichtigen te verhogen, niet nodig is om uitdrukkelijk te bepalen dat de bedoelde activiteiten van voorbereidende aard moeten zijn of het karakter van hulpwerkzaamheid moeten hebben. Die Staten zijn van oordeel dat het door het opnemen van een anti-fragmentatieregulering mogelijk gemaakt wordt om zich te richten op het misbruik van de uitzonderingen voor specifieke activiteiten. In paragraaf 30.1 werd dan ook een alternatieve bepaling opgenomen waarin dat standpunt weerspiegeld wordt."*

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-fragmentatieregulering, 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. Hij staat een Partij ook toe om geen van beide keuzemogelijkheden toe te passen.

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.

Zoals aangegeven in paragraaf 171 van de verklarende nota werd paragraaf 2 zodanig opgesteld dat de beginselen die vastgelegd zijn in de nieuwe tekst van het OESO-model toegepast worden op de uiteenlopende activiteiten die opgesomd zijn in de analoge bepalingen van de gedekte belastingverdragen, eerder dan die activiteiten te vervangen door de lijst met specifieke activiteiten die opgenomen is in het OESO-model (die niet gewijzigd werd). De in de gedekte belastingverdragen vermelde uitzonderingen zouden dus behouden blijven, met dien verstande dat ze onderworpen zijn aan de voorwaarde dat de bedoelde activiteiten 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.

De toepassing van paragraaf 3 zal als resultaat hebben dat de door de gedekte belastingverdragen vermelde uitzonderingen behouden blijven en er tegelijkertijd voor zorgen dat die uitzonderingen toegepast worden, ongeacht of de activiteit al dan niet van voorbereidende aard is of al dan niet het karakter van hulpwerkzaamheid heeft. De bestaande bepalingen van een gedekt belastingverdrag die de toepassing van een uitzondering uitdrukkelijk zouden onderwerpen aan de voorwaarde dat de bedoelde activiteit van voorbereidende aard is of het karakter van hulpwerkzaamheid heeft, zouden evenwel niet gewijzigd worden op grond van lid a).

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.

Op grond van die anti-fragmentatieregel zijn de uitzonderingen waarin wordt voorzien door bepalingen die analoog zijn aan artikel 5, paragraaf 4 van het OESO-model niet van toepassing op een vaste bedrijfsinrichting die door een onderneming gebruikt wordt indien diezelfde onderneming activiteiten uitoefent in een andere bedrijfsinrichting die in hetzelfde verdragsluitende rechtsgebied gevestigd is, of indien een nauw verbonden onderneming activiteiten uitoefent in

diezelfde bedrijfsinrichting of in een andere bedrijfsinrichting die in hetzelfde verdragsluitende rechtsgebied gevestigd is en indien:

a) een van die bedrijfsinrichtingen een vaste inrichting is voor de onderneming of voor de nauw verbonden onderneming, of

b) het geheel van de activiteiten die door de onderneming of door de nauw verbonden ondernemingen in de twee bedrijfsinrichtingen uitgeoefend worden, of door de nauw verbonden ondernemingen in dezelfde bedrijfsinrichting uitgeoefend worden, niet van voorbereidende aard is of het karakter van hulpwerkzaamheid heeft.

Opdat deze regel van toepassing zou zijn moeten de desbetreffende activiteiten bovendien aanvullende taken zijn die deel uitmaken van een samenhangende bedrijfsvoering.

Paragraaf 5 (verenigbaarheidsclausule)

Lid a) bepaalt dat paragraaf 2 of 3 (Optie A of Optie B) van toepassing zijn 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.

Lid b) bepaalt dat de anti-fragmentatieregel (paragraaf 4) van toepassing is op bepalingen van een gedekt belastingverdrag die analoog zijn aan artikel 5, paragraaf 4 van het OESO-model 2014 (zoals die gewijzigd kunnen worden door paragraaf 2 of 3).

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 (op grond van lid b)), 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)

Overeenkomstig paragraaf 7, zal Optie A of B van toepassing zijn op een bepaling van een gedekt belastingverdrag indien beide verdragsluitende rechtsgebieden voor dezelfde optie gekozen hebben en die bepaling vermeld hebben in hun kennisgevingen aan de depositaris.

Daarnaast bepaalt paragraaf 8 dat de anti-fragmentatieregel enkel van toepassing is 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-

fragmentatieregels 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. Nadat zij door Werkgroep 1 van de OESO werd afgerond, werd de bepaling die voorkwam op bladzijde 40 van het rapport over Actie 7 opgenomen in paragraaf 52 van de Commentaar bij artikel 5 van het OESO-model 2017. Artikel 14 van de Overeenkomst maakt het mogelijk om die bepaling ten uitvoer te leggen.

Paragraaf 17 van het rapport over Actie 7 zegt evenwel dat de bepaling van het criterium van de voornaamste doelen die het resultaat is van de werkzaamheden rond Actie 6 (zie het deel van deze memorie van toelichting betreffende artikel 7 hierboven) het mogelijk zal maken om tegemoet te komen aan de bekommernis van BEPS rond de onrechtmatige splitsing van contracten en dat de in de Commentaar opgenomen bepaling bestemd is om gebruikt te worden in de verdragen waarin de bepaling van het criterium van de voornaamste doelen niet opgenomen is, of als aanvullende bepaling door landen die in het bijzonder beziggehouden worden door de kwestie van de splitsing van contracten en van wie het interne recht geen maatregelen bevat om dat soort misbruik aan te pakken.

Paragraaf 1

De bepaling die voorkomt in de Commentaar bij het OESO-model zegt dat:

- wanneer een onderneming van een overeenkomstsluitende Staat in de andere overeenkomstsluitende Staat activiteiten uitoefent op een plaats van uitvoering van een bouwwerk of van constructiewerkzaamheden, en die activiteiten uitgeoefend worden gedurende een of meer tijdvakken die in totaal langer duren dan dertig dagen, zonder langer te duren dan twaalf maanden, en
- wanneer er door een of meer ondernemingen die nauw verbonden zijn met eerstgenoemde onderneming daarmee verband houdende activiteiten worden uitgeoefend op diezelfde plaats van uitvoering van een bouwwerk of van constructiewerkzaamheden gedurende verschillende tijdvakken die elk meer bedragen dan 30 dagen, die verschillende tijdvakken zullen samengevoegd worden om te bepalen of de duur van 12 maanden, onder dewelke een plaats van uitvoering van een bouwwerk of van constructiewerkzaamheden geen vaste inrichting is, overschreden is.

Paragraaf 1 is gebaseerd op die bepaling, maar zoals gezegd in paragraaf 184 van de verklarende nota, werd deze 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)

Paragraaf 2 stelt dat de regel van paragraaf 1 van toepassing is 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 zoals bedoeld in paragraaf 1.

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 (op grond van lid a)) of enkel op bepalingen van haar gedekte belastingverdragen die betrekking hebben op de exploratie of exploitatie van natuurlijke rijkdommen (op grond van lid b)).

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

Zoals hierboven aangegeven blijkt uit het rapport over Actie 7 dat een bepaling over de splitsing van contracten niet vereist is 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. Die definitie is gebaseerd op de definitie die voorkomt op de bladzijden 15 en 16 van het rapport over Actie 7 en in artikel 5, paragraaf 8 van het OESO-model 2017.

Een persoon is "nauw verbonden" met een onderneming indien uit alle relevante feiten en omstandigheden blijkt dat de ene zeggenschap heeft over de andere of dat ze beide onder zeggenschap staan van dezelfde personen of ondernemingen. In elk geval wordt een persoon geacht nauw verbonden te zijn met een onderneming indien de ene direct of indirect meer dan 50 percent bezit van de het uiteindelijke belang in de andere persoon (of, in het geval van een vennootschap, meer dan 50 percent bezit van het totale aantal stemmen en de waarde van de aandelen van de vennootschap of van het uiteindelijke belang in het vermogen van de vennootschap), of indien een andere persoon direct of indirect meer dan 50 percent bezit van het uiteindelijke belang (of, in het geval van een vennootschap, meer dan 50 percent bezit van het totale aantal stemmen en de waarde van de aandelen van de vennootschap of van het uiteindelijke belang in het vermogen van de vennootschap) in de persoon en in de onderneming.

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 (nieuwe bepaling met betrekking tot onafhankelijke vertegenwoordigers) en artikel

13, paragraaf 4 (anti-fragmentatieregel). Overeenkomstig artikel 15, paragraaf 2 heeft België dus geen voorbehoud gemaakt met betrekking tot artikel 15.

Deel V. Verbeteren van geschillenbeslechting

Bij het goedkeuren van het rapport over Actie 14 van het BEPS-project ("Verbeteren van de mechanismen voor geschillenbeslechting")¹⁶, hebben de Staten en rechtsgebieden die deelnamen aan de werkzaamheden zich ertoe verbonden om een minimumstandaard na te leven, aangevuld door een aantal optimale werkwijzen ("*best practices*") waarvoor de lidstaten worden aangespoord ze toe te passen. Sommige onderdelen van de minimumstandaard alsmede één van die optimale werkwijzen, kunnen ten uitvoer gelegd worden door het invoegen van specifieke bepalingen in de belastingverdragen. Deel V van de Overeenkomst laat toe om die bepalingen in de gedekte belastingverdragen in te voegen.

Artikel 16 – Procedure voor onderling overleg

Onderdeel 1.1 van de minimumstandaard van Actie 14 (bladzijde 13 van het rapport) bepaalt dat de rechtsgebieden artikel 25, paragrafen 1 tot 3 van het OESO-model, zoals dat in de Commentaar bij dat model uitgelegd is, moeten invoegen in hun belastingverdragen, rekening houdend met de wijzigingen die op grond van de onderdelen 3.1 en 3.3 van de minimumstandaard van Actie 14 (zie verder) aan die paragrafen mogen aangebracht worden. Artikel 16 van de Overeenkomst biedt de Partijen de mogelijkheid om aan dit onderdeel van de minimumstandaard te voldoen.

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.

De werking van artikel 16 voor elk van de bepalingen van de paragrafen 1 tot 3 wordt hierna beschreven.

1^{ste} zin van paragraaf 1

¹⁶ Al de rapporten die resulteren uit het BEPS-project kunnen nagelezen worden op de website van de OESO (<http://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/actions-beps.htm>).

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 (vóór deze wijziging bepaalde het OESO-model dat een zaak moest voorgelegd worden aan de bevoegde autoriteit van de woonstaat, of van de Staat waarvan de belastingplichtige onderdaan is indien de zaak onder de toepassing valt van het artikel over non-discriminatie).

Paragraaf 4, a), i) bepaalt dat deze bepaling van toepassing zal zijn in de plaats van (of bij het ontbreken van) bepalingen van een gedekt belastingverdrag die analoog zijn aan de 1^{ste} 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.

Paragraaf 6, a) zegt dat een bepaling van een gedekt belastingverdrag zal vervangen worden door de 1^{ste} 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^{ste} zin van paragraaf 1 voorrang op de bestaande bepalingen van het gedekte belastingverdrag voor zover die bepalingen onverenigbaar zijn.

2^{de} zin van paragraaf 1

Deze bepaling stemt overeen met de 2^{de} zin van artikel 25, paragraaf 1 van het OESO-model en 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.

Paragraaf 4, a), ii) bepaalt dat die zin de bepalingen van een gedekt belastingverdrag zal 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.

Paragraaf 5, b) staat een Partij toe zich het recht voor te behouden om de 2^{de} 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.).

Paragraaf 6, b) zegt dat de Partijen die dat voorbehoud niet maken de depositaris in kennis moeten 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^{de} 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^{de} zin van paragraaf 1 voorrang op de bestaande bepalingen van het gedekte belastingverdrag.

1^{ste} zin van paragraaf 2

Deze bepaling stemt overeen met de 1^{ste} zin van artikel 25, paragraaf 2 van het OESO-model en 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.

Uit de bepalingen van de paragrafen 4 b), i) en 6, c), i) blijkt dat de 1ste zin van paragraaf 2 van toepassing zal zijn op de gedekte belastingverdragen die geen dergelijke bepaling bevatten op voorwaarde dat beide verdragsluitende rechtsgebieden een kennisgeving in die zin met betrekking tot dat gedekte belastingverdrag gedaan hebben.

2^{de} 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. Op grond van paragraaf 4 b) zal deze bepaling van toepassing zijn op de gedekte belastingverdragen die geen dergelijke bepaling bevatten.

Onderdeel 3.3 van de minimumstandaard van Actie 14 (dat voorkomt in paragraaf 37 van het rapport over 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 in toepassing van paragraaf 1 van artikel 9 (Afhankelijke ondernemingen) of van paragraaf 2 van artikel 7 (Ondernemingswinst), dit om laattijdige aanpassingen te vermijden die geen tegemoetkoming kunnen genieten op grond van de procedure voor onderling overleg. Bijgevolg staat paragraaf 5, c) van artikel 16 een Partij toe zich het recht voor te behouden om de 2^{de} 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. Die alternatieve bepalingen zijn beschreven onder de punten A en B van paragraaf 5, c), ii).

Op grond van paragraaf 6, c), ii), moeten de Partijen die het hierboven vermelde voorbehoud niet gemaakt hebben de depositaris in kennis stellen van de lijst met hun gedekte belastingverdragen die geen bepaling bevatten die analoog is aan de 2^{de} zin van paragraaf 2.

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

Paragraaf 3 (1^{ste} en 2^{de} 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.

Paragraaf 4, c), i) en ii) bepaalt dat die bepalingen van toepassing zijn op de gedekte belastingverdragen die geen soortgelijke bepalingen bevatten (geen enkel voorbehoud is toegestaan). Op grond van paragraaf 6, d), i) en ii), zullen de 1^{ste} en de 2^{de} zin van paragraaf 3 elk van toepassing zijn op een gedekt belastingverdrag indien beide verdragsluitende rechtsgebieden in hun

kennisgeving aan de depositaris aangegeven hebben dat de desbetreffende bepaling niet in dat verdrag voorkomt.

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 2017¹⁷. 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^{de} 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^{de} 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.

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 niet alleen dat de landen de paragrafen 1 tot 3 van artikel 25 van het OESO-model moeten opnemen

¹⁷ 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>)

in hun belastingverdragen, maar 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. De goede praktijk nr. 1 van het rapport over Actie 14 (paragraaf 43 van het rapport) beveelt dan ook aan om artikel 9, paragraaf 2 van het OESO-model op te nemen in de belastingverdragen.

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)

Lid a) staat een Partij toe 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^{de} 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. Zoals gezegd in de paragrafen 62 en 63 van het eindrapport over Actie 14, is er tussen alle 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

Artikel 18 laat een Partij toe om te kiezen voor de toepassing van deel VI door de depositaris kennis te geven van haar keuze en stelt dat de arbitrage enkel van

toepassing zal 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 arbitrageclausule 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-misbruikclausule 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 (meerbepaald 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 aanvaarden. Indien een Partij bezwaar aantekent tegen dergelijk voorbehoud wordt er tussen beide betrokken Partijen geen arbitrage toegepast (zie de toelichting bij dit artikel).

Paragraaf 4

Lid a) zegt dat de arbitrale uitspraak met betrekking tot een bepaalde zaak uitgevoerd wordt via de onderlinge overeenstemming en is definitief. De bevoegde autoriteiten moeten dus tot een onderlinge overeenstemming komen die een afspiegeling is van die uitspraak. (Artikel 24, indien van toepassing, laat de bevoegde autoriteiten evenwel toe om onder bepaalde omstandigheden van die uitspraak af te wijken (zie verder).

Lid b) bepaalt dat de arbitrale uitspraak bindend is 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. In dergelijk geval komt de zaak niet in aanmerking voor verder beraad door de bevoegde autoriteiten;
- 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 (Zoals duidelijk gesteld wordt in paragraaf 223 van de verklarende nota zullen de bevoegde autoriteiten normalerwijze overeenkomen dat een nieuw verzoek niet toegestaan is wanneer de daden van de belastingplichtige de voornaamste aanleiding waren voor het ongeldig verklaren van de arbitrale uitspraak);
- 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

Deze 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 overeenkomstig paragraaf 10 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

Zoals hoger reeds gezegd, kan een Partij 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.

Paragraaf 2 bepaalt dat het arbitragepanel uit drie afzonderlijke leden bestaat, 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.

Paragraaf 2, c) schrijft voor dat leden van het arbitragepanel, op het tijdstip waarop ze hun aanstelling aanvaarden en gedurende de hele procedure, onpartijdig moeten 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. Gedurende een redelijke periode volgend op die procedure moeten ze tevens elk gedrag vermijden dat afbreuk kan doen aan de schijn van hun onpartijdigheid en onafhankelijkheid. (Paragraaf 236 van de verklarende nota verduidelijkt dat dergelijk gedrag bijvoorbeeld zou kunnen bestaan uit het aanvaarden van een betrekking door een rechtstreeks bij de zaak betrokken persoon kort na een arbitrale uitspraak over die zaak gedaan te hebben)

De paragrafen 3 en 4 bepalen dat, 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. Zoals gezegd in paragraaf 237 van de verklarende nota hebben die regels tot doel te verzekeren dat de arbitrage niet onnodig vertraagd kan worden door het feit dat er geen arbitragepanel samengesteld werd. Zoals voormeld gaat het om standaardregels die enkel van

toepassing zijn voor zover de bevoegde autoriteiten geen andere regels overeengekomen zijn.

Artikel 21 – Vertrouwelijkheid van de arbitrageprocedure

Artikel 21 zorgt ervoor dat de arbiters toegang kunnen 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 waarin is voorzien door de bepalingen van het gedekte belastingverdrag die betrekking hebben op de uitwisseling van inlichtingen, en met de verplichtingen die voortvloeien uit het van toepassing zijnde recht van de verdragsluitende rechtsgebieden.

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

Artikel 22 bepaalt dat de procedure voor onderling overleg en de arbitrageprocedure beëindigd worden wanneer, op enig tijdstip nadat een verzoek om arbitrage werd ingediend en voordat het arbitragepanel zijn uitspraak gedaan heeft, 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 beide gevallen gaat het om standaardregels want zowel paragraaf 1 als paragraaf 2 laat de bevoegde autoriteiten toe om andere regels overeen te komen

(die van toepassing kunnen zijn op alle zaken of op een specifieke zaak, zoals uiteengezet wordt in paragraaf 241 van de verklarende nota.

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.

De paragrafen 4 tot 7 laten een Partij toe om te kiezen voor het aannemen van bepalingen die tot doel hebben de belastingplichtigen te beletten om de inlichtingen die ze in het kader van de arbitrageprocedure hebben verkregen kenbaar te maken.

Paragraaf 1 methode van "het laatste bod"

Lid a) bepaalt dat elk van de bevoegde autoriteiten aan het arbitragepanel een oplossing voorlegt 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. Voor elke aanpassing of elke soortgelijke kwestie die uit die zaak volgt, blijft die voorgestelde oplossing beperkt tot de vermelding van specifieke bedragen (bijvoorbeeld van inkomsten of uitgaven) of van een maximaal belastingtarief dat overeenkomstig het gedekte belastingverdrag van toepassing is. Wanneer er onder die onopgeloste kwesties ook "drempelkwesties" zijn (zoals bijvoorbeeld de vraag of een persoon inwoner is van een verdragsluitend rechtsgebied of de vraag of een onderneming over een vaste inrichting beschikt in een verdragsluitend rechtsgebied) mogen de bevoegde autoriteiten hun voorgestelde oplossingen voor de drempelkwestie (ja of nee) voorleggen en, in voorkomend geval, andere voorgestelde oplossingen voor de andere kwesties waarvoor de beslissing afhangt van de oplossing van die drempelkwestie.

Op grond van lid b) mogen de voorgestelde oplossingen die door de bevoegde autoriteiten worden voorgelegd ondersteund worden door een schriftelijke standpuntnota. Elke bevoegde autoriteit kan ook een memorie van antwoord voorleggen.

Zoals gezegd in lid c), kiest het arbitragepanel 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"

Zoals hierboven reeds gezegd, staat paragraaf 2 een Partij die de methode van "het laatste bod" niet wenst te gebruiken toe omdeze te vervangen door de methode van "het onafhankelijke standpunt".

Lid a) bepaalt dat bij het volgen van de methode van "het onafhankelijke standpunt" elke bevoegde autoriteit zonder onnodig uitstel aan de leden van het arbitragepanel al de inlichtingen moet verstrekken die ze nodig kunnen hebben om tot een uitspraak te komen.

Lid b) zegt dat het arbitragepanel zich uitspreekt 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.

Lid c) schrijft voor dat 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

Indien een Partij zich op grond van paragraaf 2 het recht voorbehouden heeft om de methode van "het laatste bod" niet als standaardregel toe te passen, is de methode van "het onafhankelijke standpunt" in principe van toepassing op al haar gedekte belastingverdragen waarop deel VI van toepassing is. Paragraaf 3 laat een Partij waarvoor de methode van "het onafhankelijke standpunt" niet aanvaardbaar is evenwel 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

Paragraaf 4 laat de Partijen toe om te kiezen voor de toepassing van paragraaf 5, die het mogelijk maakt om een vertrouwelijkheidsplicht op te leggen aan de

belastingplichtigen. Paragraaf 5 bepaalt dat de bevoegde autoriteiten, alvorens met de arbitrageprocedure te beginnen, zich ervan moeten 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. Paragraaf 5 bepaalt eveneens dat de arbitrageprocedure en de procedure voor onderling overleg beëindigd worden 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 op grond van paragraaf 6. In dat geval kan de Partij die gekozen heeft voor de toepassing van paragraaf 5, zich op grond van paragraaf 7 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 arbitrage¹⁸ 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.

¹⁸ 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. Deze bepaling is enkel van toepassing op een gedekt belastingverdrag indien beide verdragsluitende rechtsgebieden kiezen voor de toepassing ervan. Bovendien kan een Partij zich het recht voorbehouden om haar slechts toe te passen op haar gedekte belastingverdragen waarvoor de methode van "het onafhankelijke standpunt" gebruikt wordt.

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". Zoals aangegeven in paragraaf 252 van de verklarende nota, zou deze bepaling nuttig zijn wanneer beide bevoegde autoriteiten zouden overeenkomen dat een uitspraak van het arbitragepanel ontoereikend is (bijvoorbeeld omdat de arbiters een inlichting die hen werd medegedeeld verkeerd geïnterpreteerd hebben). 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

Paragraaf 1 zegt dat de bepalingen van deel VI van toepassing zijn op de gedekte belastingverdragen die niet reeds voorzien in arbitrage en vervangen ook de bestaande arbitrageclausules, tenzij er voorbehoud bij gemaakt werd op grond van paragraaf 4 (zie verder). 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.

Paragraaf 2 bepaalt dat onopgeloste kwestie, die volgt uit een zaak die door middel van de procedure voor onderling overleg onderzocht werd, niet aan arbitrage op grond van deel VI onderworpen zal 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.

In paragraaf 3 wordt uiteengezet dat de bepalingen van deel VI geen afbreuk doen 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.

Paragraaf 4 staat een Partij toe om de bestaande bepalingen van haar gedekte belastingverdragen, of enkel sommige van die bepalingen, die reeds voorzien in een procedure voor verplichte en bindende arbitrage te 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

Paragraaf 1 zegt dat de Overeenkomst vanaf 31 december 2016 openstaat voor ondertekening. Die paragraaf bepaalt ook dat de Overeenkomst openstaat 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.

Paragraaf 2 bepaalt dat de ondertekening van de Overeenkomst gevolgd wordt door de bekrachtiging, de aanvaarding of de goedkeuring ervan (afhankelijk van het interne recht van de Partijen).

Artikel 28 – Voorbehouden

Paragrafen 1 en 8

Paragraaf 1 geeft 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 (zie verder). Daarnaast

bepaalt paragraaf 8 dat, wanneer sommige van de in paragraaf 1 opgesomde voorbehouden gemaakt worden, een exhaustieve lijst moet voorgelegd worden met de belastingverdragen die binnen de reikwijdte van die voorbehouden vallen (en, in sommige gevallen, met de verwijzingen naar de bedoelde bepalingen).

Paragraaf 2

Lid a) 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.

Lid b) bepaalt dat voorbehouden die gemaakt worden op grond van lid a) door de andere Partijen aanvaard moeten worden. Indien een Partij zulk voorbehoud niet aanvaardt, is deel VI niet van toepassing tussen de Partij die het voorbehoud heeft gemaakt en de Partij die zich daar tegen verzet. Een voorbehoud wordt geacht door een Partij aanvaard te zijn indien die Partij, binnen een termijn van twaalf kalendermaanden die aanvangt op de datum waarop de depositaris kennis gegeven heeft van het voorbehoud (of, indien die later valt, op de datum waarop die Partij haar akte van bekrachtiging neerlegt), de depositaris niet in kennis stelt van het feit dat zij bezwaar aantekent tegen dat voorbehoud.

Paragraaf 3

Paragraaf 3 bepaalt dat een door een Partij gemaakt voorbehoud de bepalingen waarop het voorbehoud betrekking heeft in dezelfde mate wijzigt voor de Partij die het voorbehoud heeft gemaakt als voor de andere Partijen, tenzij uitdrukkelijk anders bepaald in de Overeenkomst. Met andere woorden, de voorbehouden worden symmetrisch toegepast, tenzij ander bepaald (zie in dit verband de toelichting met betrekking tot de verschillende artikelen van de Overeenkomst).

Paragraaf 4

Een Partij die in haar lijst met gedekte belastingverdragen belastingakkoorden heeft opgenomen 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.

Paragrafen 5 tot 7

De paragrafen 5 tot 7 leggen het tijdstip vast waarop de door de Overeenkomst voorziene voorbehouden gemaakt moeten worden.

Over het algemeen moeten de voorbehouden gemaakt worden op het tijdstip van ondertekening of wanneer de akte van bekrachtiging wordt neergelegd. De voorbehouden die worden gemaakt op het tijdstip van ondertekening moeten bevestigd worden bij het neerleggen van de akte van bekrachtiging. Een rechtsgebied dat geen voorbehouden wenst te maken op het tijdstip van ondertekening moet de depositaris niettemin een voorlopige lijst bezorgen met te verwachten voorbehouden om de andere Ondertekenaars voorlopige aanwijzingen te verschaffen over zijn standpunten en over de wijzigingen die mogelijk aan zijn gedekte belastingverdragen zullen aangebracht worden. Zoals gezegd in de paragrafen 278 en 280 van de verklarende nota kan een Partij in beide gevallen de lijst met voorbehouden die werden medegedeeld op het tijdstip van ondertekening wijzigen op het tijdstip waarop ze haar akte van bekrachtiging neerlegt.

In afwijking van deze algemene regels:

- moet een Partij die ervoor kiest om deel VI (Arbitrage) toe te passen nadat ze Partij bij de Overeenkomst geworden is de voorbehouden met betrekking tot de arbitrage maken op hetzelfde tijdstip als dat waarop ze aan de depositaris kennis geeft van het feit dat ze deel VI wenst toe te passen (paragrafen 2, a) en 5));
- kan een Partij te allen tijde een voorbehoud intrekken of het vervangen door een ander voorbehoud met een beperkter draagwijdte (paragraaf 9, zie verder);
- kan een Partij in bepaalde omstandigheden nieuwe voorbehouden maken wanneer zij nieuwe belastingverdragen toevoegt aan haar lijst met gedekte belastingverdragen (artikel 29, paragraaf 5, zie verder).

Paragraaf 9

Die paragraaf bepaalt dat een Partij te allen tijde (dus ook na neerlegging van haar akte van bekrachtiging) een voorbehoud mag intrekken of vervangen door een voorbehoud met een beperkter draagwijdte. Zoals gezegd in paragraaf 282 van de verklarende nota stelt dit een Partij in staat om te aanvaarden dat de Overeenkomst verdere wijzigingen in haar gedekte belastingverdragen aanbrengt. Het is daarentegen niet toegestaan om de draagwijdte van de door de Overeenkomst aangebrachte wijzigingen te verminderen door een nieuw voorbehoud te maken of door een beperkt voorbehoud te vervangen door een voorbehoud met een ruimere draagwijdte.

De leden a) en b) leggen de datum vast waarop de intrekking of de vervanging van een voorbehoud van toepassing wordt voor een gedekt belastingverdrag.

Artikel 29 – Kennisgevingen

Paragrafen 1 en 2

Paragraaf 1 geeft een exhaustieve lijst met de verschillende door de Overeenkomst vereiste kennisgevingen met verwijzing naar de bepalingen die in die kennisgevingen voorzien (zie in dit verband de toelichting met betrekking tot de verschillende artikelen van de Overeenkomst).

Zoals bij de voorbehouden bepaalt paragraaf 2 dat een Partij die in haar lijst met gedekte belastingverdragen belastingakkoorden heeft opgenomen 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, voor dat rechtsgebied of gebied een afzonderlijke lijst met kennisgevingen moet indienen.

Paragrafen 3 tot 6

Die paragrafen leggen het tijdstip vast waarop de kennisgevingen gedaan moeten worden.

De algemene regels zijn dezelfde als voor de voorbehouden (zie hoger), 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.

Paragraaf 5 bepaalt dat een Partij te allen tijde een of meer verdragen mag 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.

Paragraaf 6 staat de Partijen toe om aanvullende kennisgevingen te doen nadat ze tot de Overeenkomst toegetreden zijn. Dit biedt een Partij de mogelijkheid om te kiezen voor de toepassing van nieuwe optionele bepalingen, of, zoals gezegd in paragraaf 18 van de verklarende nota, om haar kennisgevingen betreffende de gedekte belastingverdragen die onder de toepassing vallen van de verenigbaarheidsclausules met betrekking tot elk van de bepalingen, aan te vullen om een ongewilde weglating recht te zetten. De leden a) en b) geven aan op welk tijdstip die aanvullende kennisgevingen van toepassing worden.

Artikel 30 – Latere wijzigingen van gedekte belastingverdragen

Artikel 30 zegt dat de bepalingen van de Overeenkomst geen afbreuk doen aan latere wijzigingen van gedekte belastingverdragen die de verdragsluitende rechtsgebieden onderling overeen kunnen komen. Met andere woorden, zoals gezegd in paragraaf 310 van de verklarende nota, is het niet het doel van de Overeenkomst om de inhoud van een gedekt belastingverdrag te bevriezen in de tijd, maar kunnen de verdragsluitende rechtsgebieden nog beslissen om een

verdrag te wijzigen nadat het gewijzigd werd door de Overeenkomst, met inbegrip van de punten die door de 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"*. Paragraaf 3 staat elke Partij toe om een conferentie van de Partijen te vragen door een verzoek daartoe aan de depositaris te richten. Indien dat verzoek binnen zes kalendermaanden nadat het door de depositaris werd medegedeeld door een derde van de Partijen gesteund wordt, roept de depositaris een conferentie van de Partijen bijeen.

Artikel 32 – Interpretatie en implementatie

Paragraaf 1 bepaalt dat elke vraag inzake de interpretatie of de implementatie van de bepalingen van gedekte belastingverdragen, zoals die gewijzigd zijn door de Overeenkomst, behandeld moet worden conform de bepalingen van het gedekte belastingverdrag die betrekking hebben op de procedure voor onderling overleg. In paragraaf 315 van de verklarende nota wordt gezegd dat dit ook slaat op vragen over de manier waarop een gedekt belastingverdrag gewijzigd wordt in toepassing van de verenigbaarheidsclausules en andere bepalingen van de Overeenkomst.

Paragraaf 2 stelt dat de vragen inzake de interpretatie of de implementatie van de eigenlijke Overeenkomst behandeld mogen worden door een conferentie van de Partijen.

Zoals gezegd in paragraaf 316 van de verklarende nota wijst het gebruik van het werkwoord "mogen" 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

Ingevolge dit artikel mag elke Partij een voorstel tot wijziging van de Overeenkomst aan de depositaris voorleggen en er mag een conferentie van de Partijen bijeengeroepen worden conform de in artikel 31 beschreven procedure om dat voorstel te onderzoeken.

Artikel 34 – Inwerkingtreding

Paragraaf 1 schrijft voor dat de Overeenkomst in werking treedt 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. Aangezien Slovenië zijn akte van bekrachtiging neergelegd heeft op 22 maart 2018 zal de Overeenkomst in werking treden op 1 juli 2018. Op die datum worden die vijf Ondertekenaars Partij en zijn ze gebonden door de Overeenkomst.

Paragraaf 2 legt de datum vast waarop de Overeenkomst in werking treedt voor de andere Ondertekenaars (waaronder België). 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 bepaalt paragraaf 1, a) dat de bepalingen van de Overeenkomst van toepassing zullen 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. (Wanneer de Overeenkomst bijvoorbeeld op 1 maart 2018 voor het eerste verdragsluitende rechtsgebied en op 1 maart 2019 voor het tweede verdragsluitende rechtsgebied in werking treedt, zal de Overeenkomst van toepassing zijn op belastingen waarvoor het tot belasting aanleiding gevende feit zich voordoet op of na 1 januari 2020.)

Voor de andere belastingen die door een verdragsluitend rechtsgebied worden geheven, schrijft paragraaf 1, b) voor dat de eerste belastingen waarop de bepalingen van de Overeenkomst van toepassing zullen zijn de belastingen zijn 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. Wanneer bijvoorbeeld de laatste van de data waarop de Overeenkomst in werking treedt 1 september 2018 is, zullen de bepalingen van de Overeenkomst van toepassing zijn op belastingen die worden geheven ter zake van belastbare tijdperken die ten vroegste op 1 maart 2019 aanvangen. Wanneer het belastbaar tijdperk samenvalt met het kalenderjaar, zullen de bepalingen van de Overeenkomst dus voor het eerst van toepassing zijn op het belastbaar tijdperk dat aanvangt op 1 januari 2020.

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. Zoals gezegd in paragraaf 333 van de verklarende nota moet deze uitzondering verzekeren dat de Overeenkomst geen zaken "heropent" die vóór de inwerkingtreding van de Overeenkomst niet in aanmerking kwamen voor de procedure voor onderling overleg (omdat die zaak bijvoorbeeld niet binnen de gestelde termijn aan de bevoegde autoriteiten was voorgelegd).

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)

Zoals aangegeven in paragraaf 342 van de verklarende nota, moet 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. Paragraaf 7 stelt een Partij dus in staat om de verschillende regels die gelden voor de toepassing van de bepalingen van de Overeenkomst (of van een aanvullende kennisgeving, of van de bepalingen van deel VI, of van de intrekking of van de vervanging van een voorbehoud) zodanig te wijzigen dat die toepassing slechts gebeurt nadat die Partij al de procedures voltooid heeft waarin haar interne recht voorziet.

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")

Paragraaf 1 zegt dat artikel 36 afwijkt van de andere bepalingen van de Overeenkomst die betrekking hebben op de toepassing, met uitzondering van de bepalingen van artikel 35, paragraaf 7 (zie hoger).

Lid a) bepaalt dat deel VI van toepassing is 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.

Paragraaf 2 staat een Partij toe zich het recht voor te behouden 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

Op grond van paragraaf 1 kan elke Partij zich op elk moment uit de Overeenkomst terugtrekken door een kennisgeving daartoe aan de depositaris te richten.

Paragraaf 2 bepaalt dat de opzegging van kracht wordt op de datum waarop de kennisgeving door de depositaris ontvangen wordt en dat een gedekt belastingverdrag blijft zoals het door de Overeenkomst gewijzigd werd wanneer deze voor beide verdragsluitende rechtsgebieden reeds in werking getreden is op de datum waarop de opzegging van kracht wordt. Met andere woorden, wanneer een van de verdragsluitende rechtsgebieden eenzijdig beslist om de Overeenkomst op te zeggen, zal dit de wijzigingen die reeds in een gedekt belastingverdrag werden aangebracht niet ongedaan maken. De belastingverdragen die gesloten zijn met Staten of rechtsgebieden die na de datum van opzegging tot de Overeenkomst toetreden, zullen daarentegen niet gewijzigd worden, zoals gezegd in paragraaf 354 van de verklarende nota.

Artikel 38 – Relatie met Protocollen

Artikel 38 zegt dat de Overeenkomst mag worden aangevuld door een of meer protocollen, dat een staat of een rechtsgebied ook Partij moet zijn bij de Overeenkomst om Partij te worden bij een protocol en dat een Partij bij de Overeenkomst niet gebonden wordt door een protocol indien zij geen Partij geworden is bij dat protocol.

Artikel 39 – De depositaris

Paragraaf 1 bepaalt dat de Secretaris-Generaal van de OESO de depositaris is voor de Overeenkomst (en voor de eventuele daarbij behorende protocollen).

Paragraaf 2 geeft een niet-exhaustieve opsomming van de akten, kennisgevingen of mededelingen met betrekking tot de Overeenkomst waarvan de depositaris (binnen één kalendermaand) al de Partijen en Ondertekenaars in kennis moet stellen.

Paragraaf 3 schrijft voor dat de depositaris publiekelijk beschikbare lijsten bijhoudt 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,

Lydia PEETERS