

INTERNATIONAAL FISCAAL RECHT

INTERNATIONAAL FISCAAL RECHT

—

Thierry Lauwers

Advocaat-vennoot
Lauwers & Seutin Fiscale Advocaten
Docent

CAMPUS
HANDBOEK



ACADEMIA
PRESS

Dit boek is een erbetoon aan mijn ouders, die mij de mooie normen en waarden van het leven hebben meegegeven.
Merci!

Uitgeverij Academia Press
Ampla House
Coupure Rechts 88
9000 Gent
België

www.academiapress.be

Uitgeverij Academia Press maakt deel uit van Lannoo Uitgeverij,
de boeken- en multimediodivisie van Uitgeverij Lannoo nv.

ISBN 9789401461337
D/2019/45/243
NUR 826

Thierry Lauwers
Handboek Internationaal Fiscaal Recht
Gent, Academia Press, 2019, p. 298

Vormgeving cover: Studio Lannoo
Vormgeving binnenwerk: Studio Lannoo
Zetwerk binnenwerk: Crius Group

© Thierry Lauwers & Uitgeverij Lannoo nv, Tielt

Alle rechten voorbehouden. Niets uit deze uitgave mag worden veelevoudigd en/of openbaar gemaakt door middel van druk, fotokopie, microfilm of op welke andere wijze ook, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever.

INHOUD

ALGEMENE INLEIDING	11
DEEL I DUBBELBELASTINGVERDRAGEN	13
Hoofdstuk 1 Inleiding	13
Hoofdstuk 2 Werkings sfeer van de overeenkomst	20
I. Personen op wie de overeenkomst van toepassing is (artikel 1 OESO-Modelverdrag)	20
II. Belastingen waarop de overeenkomst van toepassing is (artikel 2 OESO-Modelverdrag)	22
III. Het territoriaal toepassingsgebied	24
Hoofdstuk 3 Begripsbepalingen (artikelen 3 tot en met 5 OESO-Modelverdrag)	25
I. Algemene definities (artikel 3 OESO-Modelverdrag)	25
II. Het begrip inwoner (artikel 4 OESO-Modelverdrag)	28
A. Dubbele woonplaats natuurlijke personen	30
B. Dubbele woonplaats van entiteiten die geen natuurlijke persoon zijn	30
III. Het begrip ‘vaste inrichting’ (artikel 5 OESO-Modelverdrag)	31
A. De materiële vaste inrichting	35
B. De personele vaste inrichting	39
C. De Diensteninrichting	45
Hoofdstuk 4 Toewijzingsregels van de heffingsbevoegdheid van de verschillende inkomstengroepen	46
I. Inkomsten uit onroerende goederen (artikel 6 OESO-Modelverdrag)	46
II. Ondernemingswinst (artikel 7 OESO-Modelverdrag)	48
A. Winstbepalingsmethoden	50
B. Aftrekbare kosten	56
C. Verhouding met andere artikelen van het OESO-Modelverdrag	57
III. Zeevaart, binnenvaart en luchtvaart (artikel 8 OESO-Modelverdrag)	58

IV.	Afhankelijke ondernemingen (artikel 9 OESO-Modelverdrag)	59
V.	Roerende inkomsten	66
	A. Dividenden (artikel 10 OESO-Modelverdrag)	66
	B. Interesten (artikel 11 OESO-Modelverdrag)	70
	C. Royalty's (artikel 12 OESO-Modelverdrag)	72
VI.	Vermogenswinst (artikel 13 OESO-Modelverdrag)	73
VII.	Inkomen uit tewerkstelling (artikel 15 OESO-Modelverdrag)	75
VIII.	Tantièmes (artikel 16 OESO-Modelverdrag)	82
IX.	Entertainers en sportbeoefenaars (artikel 17 OESO-Modelverdrag)	83
X.	Pensioenen (artikel 18 OESO-Modelverdrag)	87
XI.	Overheidsfuncties (artikel 19 OESO-Modelverdrag)	92
XII.	Studenten (artikel 20 OESO-Modelverdrag)	96
XIII.	Andere inkomsten (artikel 21 OESO-Modelverdrag)	97
XIV.	Belastingheffing naar het vermogen (artikel 22 OESO-Modelverdrag)	99
Hoofdstuk 5	Methoden ter vermijding van dubbele belasting (artikel 23 OESO-Modelverdrag)	101
	I. De vrijstellingsmethode	105
	A. De taxatievoorwaarde	107
	B. Het vermijden van een dubbele verliescompensatie	110
	C. Velasquez-doctrine	118
	II. De verrekeningsmethode	119
	A. Toepassingsvoorwaarden wat betreft het FBB	120
	B. De verrekening van het FBB	123
Hoofdstuk 6	Bijzondere bepalingen	128
	I. Non-discriminatie (artikel 24 OESO-Modelverdrag)	128
	II. Regeling voor onderling overleg (artikel 25 OESO-Modelverdrag)	136
	III. Uitwisseling van inlichtingen (artikel 26 OESO-Modelverdrag)	147
	A. De uitwisseling van inlichtingen onder het OESO-Modelverdrag	148
	B. De uitwisseling van inlichtingen in een Europese context	151
	IV. Invorderingsbijstand (artikel 27 OESO-Modelverdrag)	161
	V. Leden van diplomatieke missies en consulaire posten (artikel 28 OESO-Modelverdrag)	167
	VI. Gerechtigheid tot voordelen (artikel 29 OESO-Modelverdrag)	169
	VII. Territoriale uitbreiding (artikel 30 OESO-Modelverdrag)	171
Hoofdstuk 7	Slotbepalingen: de inwerkingtreding en de opzegging van de Verdragen (artikelen 31 en 32 OESO-Modelverdrag)	172

DEEL II BELASTING VAN NIET-INWONERS	175
Hoofdstuk 1 Inleiding	175
Hoofdstuk 2 Aan de belasting onderworpen belastingplichtigen (artikel 227 WIB 92)	177
I. De niet-rijksinwoners natuurlijke personen	178
II. De met niet-rijksinwoners gelijkgestelde personen	182
III. Buitenlandse vennootschappen en entiteiten	186
IV. Buitenlandse rechtspersonen	187
Hoofdstuk 3 De belastbare grondslag (artikelen 228 tot 231 WIB 92)	188
I. Inkomsten van in België gelegen onroerende goederen	188
II. Inkomsten van roerende goederen en kapitalen	192
A. Belastbare roerende inkomsten	193
1. Dividenden	193
2. Interesten	195
3. Inkomsten van verhuring, verpachting, gebruik en concessie van roerende goederen	197
4. Inkomsten die begrepen zijn in lijfrenten of tijdelijke renten die geen pensioenen zijn en na 1 januari 1962 onder bezwarende titel zijn aangelegd ten laste van enige rechtspersoon of onderneming	197
5. Inkomsten verkregen uit de cessie of de concessie van auteursrechten en naburige rechten, alsook van de wettelijke en verplichte licenties, bedoeld in boek XI van het Wetboek van economisch recht of in overeenkomstige bepalingen in het buitenlands recht	198
B. Niet belastbare roerende inkomsten	200
III. Beroepsinkomsten: winst	203
A. Belastbare winsten	203
B. Winst welke niet door bemiddeling van een Belgische inrichting wordt opgebracht	207
C. De Belgische inrichting	208
D. Niet-belastbare winsten	216
IV. Beroepsinkomsten: baten	216
V. Beroepsinkomsten: winst en baten uit een vorige in België uitgeoefende zelfstandige beroepswerkzaamheid	217

VI.	Beroepsinkomsten: bezoldigingen	218
	A. Belastbare bezoldigingen	218
	B. De 183-dagenregel	222
	C. Niet belastbare bezoldigingen	223
VII.	Beroepsinkomsten: pensioenen, renten en toelagen	226
VIII.	Inkomsten van podiumkunstenaars en sportbeoefenaars	228
	A. Belastbare inkomsten	228
	B. Niet-belastbare inkomsten	232
IX.	Diverse inkomsten	232
X.	Vangnetbepaling	237
Hoofdstuk 4	De maatstaf van belastingheffing	240
I.	Maatstaf van heffing voor de in artikel 227, 1° WIB 92 bedoelde belastingplichtigen	240
II.	Maatstaf van heffing voor de in artikel 227, 2° WIB 92 bedoelde belastingplichtigen	244
III.	Maatstaf van heffing voor de in artikel 227, 3° WIB 92 bedoelde belastingplichtigen	245
IV.	Bijzonder stelsel voor buitenlandse kaderleden	247
	A. De terugbetaling van uitgaven die aan de werkgever eigen zijn	251
	B. De bezoldigingen met betrekking tot de in het buitenland uitgeoefende werkzaamheden	253
	C. Formaliteiten	255
Hoofdstuk 5	Vaststelling van het nettobedrag van de samen te voegen inkomsten	259
I.	De in artikel 227, 1° WIB 92 bedoelde belastingplichtigen	259
II.	De in artikel 227, 2° WIB 92 bedoelde belastingplichtigen	260
	A. De aftrek voor risicokapitaal	260
	B. De aftrek voor innovatie-inkomsten	262
	C. De aftrek van beroepskosten	262
	D. De overdracht van beroepsverliezen	264
	E. Bijzondere regels voor verzekeringsondernemingen die ressorteren onder een andere lidstaat van de Europese Economische ruimte	266
	F. De “Thin Cap” regeling	267
III.	De in artikel 227, 3° WIB 92 bedoelde belastingplichtigen	269

Hoofdstuk 6	De berekening van de belasting	270
I.	Er is geen aanslagregeling voorhanden	270
II.	De aanslagregeling is niet verplicht doch facultatief	271
III.	De aanslagregeling is verplicht	273
A.	De in artikel 227, 1° WIB 92 vermelde belastingplichtigen	273
1.	Belastingplichtigen die in het belastbaar tijdperk in België geen belastbare beroepsinkomsten hebben verkregen die ten minste 75 procent bedragen van het geheel van zijn in het belastbaar tijdperk behaalde of verkregen binnenlandse en buitenlandse beroepsinkomsten ('gewone niet-inwoners')	273
2.	Belastingplichtigen die geen inwoner zijn van een EER-lidstaat en die in België belastbare beroepsinkomsten hebben behaald of verkregen die ten minste 75 procent bedragen van het geheel van de in het belastbaar tijdperk behaalde of verkregen binnenlandse en buitenlandse beroepsinkomsten (artikel 243/1 WIB 92)	277
3.	De belastingplichtige is inwoner van een andere lidstaat van de EER en heeft in België belastbare beroepsinkomsten behaald of verkregen die ten minste 75 procent bedragen van het geheel van zijn in het belastbaar tijdperk behaalde of verkregen binnenlandse en buitenlandse beroepsinkomsten (artikel 244 WIB 92)	279
4.	Opcentiemen (artikel 245 WIB 92)	279
5.	De bevoorrechte niet-inwoners	280
6.	De toepassing van de gewestelijke belastingregels	282
B.	De in artikel 227, 2° WIB 92 vermelde belastingplichtigen (artikel 246 WIB 92)	292
C.	De in artikel 227, 3° WIB 92 vermelde belastingplichtigen (artikel 247 WIB 92)	294
	OVER DE AUTEUR	297

ALGEMENE INLEIDING¹

Het internationaal fiscaal recht is bekend als een vakgebied dat tot de moeilijkste domeinen van het fiscaal recht behoort. Het kan omschreven worden als het geheel van de fiscale regels die de situaties regelen met een grensoverschrijdend element.

Zoals iedere Staat zijn eigen internationaal privaatrecht heeft, heeft iedere Staat zijn eigen internationaal fiscaal recht bestaande uit enerzijds regels van het interne recht en anderzijds regels van internationaal recht.

Het voorliggende handboek werd opgesplitst in twee delen. Volgens een logische rangorde wordt in het eerste deel een specifieke bron van internationaal fiscaal recht besproken: de dubbelbelastingverdragen. Het vertrekpunt is een korte artikelsgewijze bespreking van het OESO-Modelverdrag, gekoppeld aan de omzetting in diverse bilaterale dubbelbelastingverdragen en de weergave ervan in de Belgische fiscale wetgeving.

In het tweede deel wordt de belasting van niet-inwoners geanalyseerd.

De tijd dat de studenten zich moesten behelpen met studentennota's is voor goed achter de rug. Huidig handboek komt dan ook tegemoet aan de vraag van de studenten van de Hogeschool Gent.

Huidig handboek is reeds de derde editie van dit werk.

¹ Met dank aan Mter. Manuel MEUL voor de medewerking bij de totstandkoming van dit boek.

Deel I

DUBBELBELASTINGVERDRAGEN

HOOFDSTUK 1 INLEIDING

Internationale contacten en verrichtingen kunnen aanleiding geven tot de toepassing van verschillende belastingstelsels die op hun beurt verschillende beginselen als uitgangspunt nemen.

Met belastingstelsels kunnen Staten ervoor opteren de inwoners te belasten op hun wereldinkomen. Het belastingstelsel is dan geënt op het woonplaatsbeginsel.

Daarnaast kan een Staat, op grond van het bronstaatbeginsel, niet-inwoners belasten op de inkomsten die zij op het grondgebied van deze Staat behalen. Het Belgische belastingstelsel is gegrond op beiden, het woonplaatsbeginsel én het bronstaatbeginsel.

Een Staat kan er ook voor opteren de personen te belasten die haar nationaliteit hebben. Het belastingstelsel is dan gebaseerd op het nationaliteitsbeginsel.

Ten slotte kan een Staat op grond van het territorialiteitsbeginsel ervoor opteren zowel inwoners als niet-inwoners te belasten op de inkomsten die zij hebben behaald op het grondgebied van de Staat.

Aangezien een meerderheid van Staten hun eigen rijksinwoners op hun wereldinkomen belasten en de inwoners van andere Staten belasten op de inkomsten verkregen uit bronnen van het nationaal grondgebied, bestaat logischerwijze het risico dat dezelfde inkomsten door twee verschillende Staten worden belast.

Internationale dubbele belasting betekent dat eenzelfde persoon op hetzelfde voorwerp, of eenzelfde belastbare materie in verschillende Staten wordt belast.

Interne maatregelen, zoals in België de verrekening van het forfaitair gedeelte van buitenlandse belastingen op interesten, of het stelsel van de aftrek voor

definitief belaste inkomsten inzake dividenden, zijn niet van aard op doeltreffende wijze te kunnen verhelpen aan alle vormen internationale dubbele belasting.

Het middel bij uitsteking om internationale dubbele belasting te vermijden, zijn bilaterale dubbelbelastingverdragen gebaseerd op het OESO-Modelverdrag. Het OESO-Modelverdrag is geenszins een multilateraal verdrag. Het is louter te beschouwen als een leidraad tot het sluiten van bilaterale verdragen.

Het eerste OESO-Modelverdrag dateert van 1963². Het tweede, dat dateert van 1977³, werd volledig herzien in 1992. Vanaf 1992 maakt het OESO-Modelverdrag het voorwerp uit van permanente herzieningen en wordt het gedrukt op losse bladeren. Het OESO-Modelverdrag werd in 2017 een laatste maal aangepast. Het is deze laatste versie die in onderhavig handboek wordt besproken.

Het OESO-Modelverdrag wordt van in het begin voorzien van een gedetailleerde commentaar die voortdurend wordt geactualiseerd. Deze commentaar is een belangrijke interpretatiebron van de dubbelbelastingverdragen opgesteld overeenkomstig het OESO-Modelverdrag.

De Verenigde Naties ontwikkelden een vergelijkbaar modelverdrag. Dit model focust zich meer op de belangen van ontwikkelingslanden.

Elke lidstaat probeert dubbelbelastingverdragen te sluiten met elk van zijn voornaamste commerciële partners. Op heden zijn meer dan duizend dubbelbelastingverdragen in werking in de wereld.

Bilaterale verdragen scheppen geen heffingsbevoegdheid. De heffingsbevoegdheid bestaat op grond van de belastingssoevereiniteit van de individuele Staten. Wanneer Staten dubbelbelastingverdragen sluiten, perken zij hun soevereiniteit in door overeen te komen welke Staten heffingsbevoegd zijn over bepaalde inkomsten en welke maatregelen dienen genomen te worden om dubbele belasting te vermijden. Een dubbelbelastingverdrag heeft in eerste instantie tot doel een einde te maken aan de internationale dubbele belasting of de gevolgen

2 Ontwerp van dubbelbelastingverdrag betreffende het inkomen en het vermogen, OESO, Parijs, 1963.

3 Model dubbelbelastingverdrag betreffende het inkomen en het vermogen, OESO, Parijs, 1977.

ervan te verzachten, wat inhoudt dat de overeenkomstsluitende Staten gedeeltelijk of geheel afzien het recht uit te oefenen dat hun wetgeving aan hen toekent om bepaalde inkomsten te belasten. Het dubbelbelastingverdrag regelt dus de verdeling van de belastingbevoegdheid tussen de Staat van verblijf van de belastingplichtige en de bronstaat van de inkomsten, en voert geen nieuwe fiscale verplichtingen in ten opzichte van hun interne rechten⁴.

Hierna volgt een bespreking van het OESO-Modelverdrag. Een handig instrument hierbij zijn de door de OESO zelf opgestelde commentaren bij elke editie van het Modelverdrag. De Commentaar bij het OESO-Modelverdrag is niet bindend voor de lidstaten van de OESO, doch in zoverre die commentaar het resultaat is van de besprekingen gevoerd door de vertegenwoordigers van de lidstaten in het Comité voor fiscale zaken van de OESO, weerspiegelt hij niettemin de manier waarop de tekst van de Modelovereenkomst door de lidstaten werd opgevat⁵.

De bepalingen van de bilaterale verdragen hebben voorrang op de interne bepalingen. Wanneer er een conflict bestaat tussen een internrechtelijke norm en een bij verdrag bepaalde internationaalrechtelijke norm, die rechtstreekse gevolgen heeft in de interne rechtsorde, moet de door het verdrag bepaalde regel voorgaan, aangezien deze voorrang volgt uit de aard zelf van het bij verdrag bepaald internationaal recht⁶.

De voorrang gaat uit van de directe werking van de verdragsbepaling. Opdat een verdragsbepaling directe werking kan hebben, moet er een duidelijke bepaling voorhanden zijn bestaande uit een onvoorwaardelijke, en van geen voorbehoud afhankelijke verplichting of verbod om iets te doen. Daarenboven moet de verdragsbepaling kunnen worden toegepast zonder dat een substantiële interne uitvoeringsmaatregel nodig is. Er mag ook geen discretionaire bevoegdheid zijn omtrent de verdragsbepaling.

In 2012 zetten de ministers van Financiën van de G20 de OESO ertoe aan om een actieplan op te stellen om een aantal fundamentele wijzigingen aan het bestaande fiscale systeem aan te brengen. Uiteindelijk resulteerde dit in het OESO 'Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)'-actieplan. De term 'base erosion' doelt op de diverse manieren om een belastbare basis uit te hollen of te

4 GwH 29 november 2018, nr. 163/2018, r.o. B.7.1.

5 Ibid., r.o. B.9.

6 Cass. 27 mei 1971, *Arr.Cass.* 1971, 959-968.

eroderen door middel van allerhande kostenafrekken. De notie ‘profit shifting’ wordt dan weer aangehaald wanneer een bepaalde belastbare winst – meestal op artificiële wijze – doorgeschoven wordt van een hoog belast land (‘high tax jurisdiction’) naar een laag belast land (‘low tax jurisdiction’)⁷. Het hoofddoel van dit instrument bestaat erin om de winsten van multinationals te belasten in de Staat waar de economische activiteit wordt uitgeoefend en de waarde wordt gecreëerd⁸. De OESO maakt in het plan melding van vijftien actiepunten, waarvan bepaalde reeds tot uitdrukking zijn gekomen in de laatste update van het OESO-Modelverdrag in 2017:

- Punt 1 heeft betrekking op de digitale economie;
- Punt 2 bevat een aantal aanbevelingen omtrent de neutralisering van de effecten van ‘*hybrid mismatches*’;
- Punt 3 handelt over ‘*Controlled Foreign Company*’ (CFC)-regels;
- Punt 4 pakt de uitholling van de belastbare grondslag aan via aftrek van interesten betaald aan groeps- en derde ondernemingen;
- Punt 5 gaat oneerlijke belastingconcurrentie door fiscale gunststelsels tegen;
- Punt 6 voorkomt het oneigenlijk gebruik van belastingverdragen;
- Punt 7 bestrijdt het op kunstmatige wijze ontstaan van vaste inrichtingen;
- Punten 8 tot en met 10 beogen de verrekenprijsregelgeving in lijn te brengen met waardecreatie;
- Punt 11 behandelt het meten en het monitoren van BEPS;
- Punt 12 bespreekt een aantal aanbevelingen inzake het ontwerpen van verplichte openbaarmakingsregels;
- Punt 13 bevat richtlijnen met betrekking tot verrekenprijsdocumentatie (*transfer pricing*) en een innovatieve land per land-rapportering;
- Punt 14 heeft het verbeteren van de procedures voor geschillenbeslechting tot doel;
- Punt 15 voorziet in een analyse van de mogelijke juridische problemen bij de totstandkoming van een multilateraal verdrag dat de bestaande bilaterale verdragen BEPS-conform moet maken zonder dat ze individueel moeten worden heronderhandeld.

7 K. DE HAEN, “Het OESO BEPS Rapport: globale impact op vandaag, met focus op België”, *Intern.Fisc.Act.* 2017, afl. 11.

8 A. VANMAERCKE en T. JANSEN, *Internationaal belastingrecht toegepast*, Antwerpen, Intersentia, 2018, 112, nr. 330.

Wat betreft het actiepunt 15 dient verwezen te worden naar het ‘*Multilateral Convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting*’ dd. 24 november 2016, of het ‘Multilateraal Instrument (MLI)’, dd. 7 juni 2017 door België ondertekend. Het MLI bevat een aantal minimumstandaarden ter zake de BEPS-actiepunten, van toepassing op elke ‘*Covered Tax Agreement*’ (CTA). Dit zijn dubbelbelastingverdragen die in voege zijn tussen twee partijen en waarvoor elke partij te kennen heeft gegeven dat het DBV wordt aangepast door het MLI⁹. De verdragen worden dus door het MLI aangevuld en aangepast zonder dat het verdrag individueel heronderhandeld dient te worden.

Het MLI werd goedgekeurd bij wet van 7 april 2019 houdende instemming met de Multilaterale overeenkomst ter implementatie van een belastingverdragen gerelateerde maatregelen ter voorkoming van grondslaguitholling en winstverschuiving en met de verklarende Nota, gedaan te Parijs op 24 november 2016¹⁰. België ondertekende de multilaterale overeenkomst op 7 juni 2017 en stemde ermee in op 26 juni 2019¹¹.

Het MLI zal slechts gevolgen hebben voor een dubbelbelastingverdrag als het in beide landen geratificeerd is en in werking getreden is, en als dusdanig aangemeld werd bij de OESO¹². Het MLI biedt een belangrijke mate van flexibiliteit om bepaalde delen ervan al dan niet te gaan implementeren. Het gaat slechts om aanbevelingen, behalve voor wat betreft de BEPS-actiepunten 6 en 14. Deze minimumstandaarden zijn in principe automatisch van toepassing op elke CTA. De andere bepalingen van het MLI, die geen betrekking hebben op de minimumstandaarden (zoals de BEPS-actiepunten 2 en 7), zullen slechts van toepassing zijn in het geval de beide verdragsluitende staten daaromtrent dezelfde keuze hebben gemaakt. Als een bepaling van het MLI toepasbaar is

9 E. DEPRÉ en E. VAN EENHOOGHE, “Het multilateraal instrument BEPS: een revolutie in de internationale fiscaliteit?”, *Intern.Fisc.Act.* 2018, afl. 10.

10 BS 18 juli 2019. Zie tevens voor het Vlaams Gewest het decreet van 5 april 2019 (BS 2 mei 2019), voor het Brussels Hoofdstedelijk Gewest de ordonnantie van 25 april 2019 (BS 3 mei 2019), voor het Waals Gewest het decreet van 4 april 2019 (BS 4 juni 2019) voor de Duitstalige Gemeenschap het decreet van 6 mei 2019 (BS 12 juni 2019) en voor de Franstalige Gemeenschap het decreet van 25 april 2019 (BS 24 juni 2019).

11 C. Van Geel, “Federaal parlement stemt in met multilaterale overeenkomst die BEPS-maatregelen van de OESO invoegt in dubbelbelastingverdragen”, *Jura Nieuws* 18 juli 2019, www.jura.be.

12 C. BUYSSE, “Wie belastingverdragen consulteert, moet dubbel op zijn hoede zijn”, *Fiscoloog* 2019, afl. 1626, p. 1 e.v.

op een CTA, zal de relevante bepaling van het CTA niet meer kunnen worden toegepast voor zover deze strijdig is met het MLI¹³.

Actiepunt 6, gericht op het voorkomen van het oneigenlijk gebruik van belastingverdragen, werd opgenomen in artikel 7 van het MLI. Overeenkomstig artikel 7.1 ervan wordt een voordeel waarin het gedekte belastingverdrag voorziet niet toegekend met betrekking tot een inkomens- of vermogensbestanddeel wanneer er, rekening houdend met alle relevante feiten en omstandigheden, redelijkerwijs kan worden geconcludeerd dat het verkrijgen van dat voordeel een van de voornaamste doelen was van een constructie of transactie die direct of indirect tot 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 het gedekte verdrag (*Principal Purpose Test*¹⁴). Tevens wordt in artikel 6, § 1 van het MLI daartoe voorzien in een verplichte aanvulling van de preambule van een dubbelbelastingverdrag, die de intentie van de overeenkomstsluitende staten weergeeft om misbruik tegen te gaan: “*Voornemens dubbele belasting te vermijden met betrekking tot de onder dit verdrag 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 van treaty-shopping-structuren die als doel hebben in dit verdrag voorziene tegemoetkomingen te verkrijgen in het indirecte voordeel van inwoners van derde rechtsgebieden);*”

De actiepunten 7 en 14 werden reeds grotendeels verwerkt in de laatste versie van het OESO-Modelverdrag die dateert van 2017, zoals hierna besproken. Ook het actiepunt 6 werd verwerkt in de voornoemde laatste versie van het OESO-Modelverdrag.

13 N. REYPPENS, “Multilateraal verdrag ter implementatie van BEPS-acties in DBV’s”, *Fiscoloog (I.)* 2017, afl. 408, 1 e.v. en A. NATANELOV en M. VERBUEKEN, “Het multilateraal instrument eindelijk geratificeerd door België: wat is het en wat zijn de gevolgen?”, *Intern. Fisc. Act.* 2019, afl. 6.

14 Het betreft de algemene regel. Landen kunnen er ook voor opteren een PPT aan te vullen met een vereenvoudigde Limitation of Benefits (LOB) bepaling, dan wel er voor te opteren om een gedetailleerde LOB test aan te vullen met een PPT of een mechanisme gericht tegen *conduit*-situaties. Een LOB-bepaling is een mechanische bepaling met een strikt objectief karakter. Er moeten bijkomende, objectieve voorwaarden worden vervuld om verdragsvoordelen te kunnen genieten (N. REYPPENS, “Multilateraal verdrag ter implementatie van BEPS-acties in DBV’s”, *Fiscoloog (I.)* 2017, afl. 408, 1 e.v.).

Inzake het actiepunt 2 bevat het MLI verschillende bepalingen die betrekking hebben op hybride mismatches, en dit ter zake transparante entiteiten (inkomsten verkregen door fiscaal transparante entiteit worden geacht inkomsten te zijn van een inwoner van een overeenkomstsluitende Staat voor zover die inkomsten door die overeenkomstsluitende Staat voor belastingdoeleinden behandeld worden als inkomsten van een inwoner van deze overeenkomstsluitende Staat, en de verdragsstaat die een vrijstelling of verrekening dient te voorzien aan een inwoner ter zake inkomsten die in een andere overeenkomstsluitende Staat mogen worden belast, dient dit niet te doen voor zover de belastingheffing in de andere overeenkomstsluitende Staat is toegestaan met als enige reden dat de inkomsten eveneens inkomsten zijn die zijn verkregen door een inwoner van de andere overeenkomstsluitende Staat), entiteiten met een dubbele woonplaats (reeds opgenomen in artikel 4, § 3 van het OESO-Modelverdrag, versie 2017) en de toepassing van methodes voor het vermijden van dubbele niet-belasting, zoals het algemeen toepassen van de verrekeningsmethode of het overstappen naar de verrekeningsmethode indien de bronstaat niet in enige belastingheffing voorziet (artikelen 3 tot en met 5).

De invoering van het MLI leidt tot een bijzonder complexe situatie indien men de concrete draagwijdte van een bepaald dubbelbelastingverdrag wenst in te schatten. Men dient niet alleen het toepasselijke dubbelbelastingverdrag na te gaan, doch eveneens het bestaan van een Covered Tax Agreement, en, indien deze voorhanden is en geratificeerd werd door beide landen en als dusdanig aangemeld werd bij de OESO, de concrete inhoud van deze Covered Tax Agreement.

HOOFDSTUK 2 WERKINGSSFEER VAN DE OVEREENKOMST

I. Personen op wie de overeenkomst van toepassing is (artikel 1 OESO-Modelverdrag)

Artikel 1 OESO-Modelverdrag bepaalt ter zake het personeel toepassingsgebied het volgende:

“1. Deze Overeenkomst is van toepassing op personen die inwoner zijn van een overeenkomstsluitende Staat of van beide overeenkomstsluitende Staten.

2. Voor de toepassing van deze Overeenkomst, worden inkomsten die zijn verkregen door of door tussenkomst van een entiteit of een constructie die op grond van de belastingwetgeving van een van de overeenkomstsluitende Staten als geheel of gedeeltelijk fiscaal transparant behandeld wordt, geacht inkomsten te zijn van een inwoner van een overeenkomstsluitende Staat, maar uitsluitend voor zover die inkomsten door deze overeenkomstsluitende Staat voor belastingdoeleinden behandeld worden als inkomsten van een inwoner van deze overeenkomstsluitende Staat.

3. Deze Overeenkomst heeft geen invloed op de door een overeenkomstsluitende Staat op haar inwoners gegeven belasting met uitzondering van de toegewezen winsten onder artikel 7 § 3, artikel 9 § 2 en de artikelen 19, 20, 23A, 23B, 24, 25 en 28.”

Het personeel toepassingsgebied van het OESO-modelverdrag is dus ‘*personen die inwoner zijn van een overeenkomstsluitende Staat of van beide overeenkomstsluitende Staten*’. De uitdrukking ‘persoon’ omvat natuurlijke personen, vennootschappen en elke andere vereniging van personen (artikel 3, § 1, a) OESO-Modelverdrag). Het begrip ‘inwoner’ wordt gedefinieerd in het vierde artikel van het OESO-Modelverdrag en zal *infra* besproken worden.

Artikel 1 OESO-Modelverdrag legt onmiddellijk het principe vast dat het verdrag enkel van toepassing is op inwoners van verdragssluitende Staten, en niet op vaste inrichtingen waarvan de maatschappelijke zetel in een derde land is gevestigd.

Een vaste inrichting is geen afzonderlijke rechtspersoon en kan bijgevolg niet worden beschouwd als inwoner van de Staat waar die vaste inrichting is gelegen.