

INTERNATIONAAL BELASTINGRECHT TOEGEPAST

TOEGEPAST

INTERNATIONAAL BELASTINGRECHT
TOEGEPAST

ANNE VANMAERCKE
TOM JANSEN

Derde editie



INTERSENTIA

Antwerpen – Gent – Cambridge

Internationaal belastingrecht toegepast, derde editie
Anne Vanmaercke en Tom Jansen

© 2021 Lefebvre Sarrut Belgium NV
Hoogstraat 139/6 – 1000 Brussel

ISBN 978-94-000-1354-4
D/2021/7849/131
NUR 163
Gedrukt in de Europese Unie

Verantwoordelijke uitgever: Paul-Etienne Pimont, Lefebvre Sarrut Belgium NV
Lay-out: Crius Group, Hulshout
Omslagontwerp: Danny Juchtmans / www.dsigngraphics.be
Omslagillustratie: Abhishek88Das / Shutterstock

Alle rechten voorbehouden. Niets uit deze uitgave mag worden verveelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand, of openbaar gemaakt, in enige vorm of op enige wijze, hetzij elektronisch, mechanisch, door fotokopieën, opnamen of enige andere manier, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever.

Ondanks alle aan de samenstelling van de tekst bestede zorg, kunnen noch de auteurs noch de uitgever aansprakelijkheid aanvaarden voor eventuele schade die zou kunnen voortvloeien uit enige fout die in deze uitgave zou kunnen voorkomen.

VOORWOORD

De auteurs zijn momenteel lector aan een hogeschool en Adviseur-generaal bij de Federale Overheidsdienst Financiën. Beiden deden in hun vakgebied meer dan een decennium praktijkervaring op, respectievelijk bij internationale (audit)bedrijven en bij de fiscale administratie.

Anne Vanmaercke doceert Internationaal Fiscaal Recht aan de Hogeschool VIVES in Kortrijk en is erkend door het ITAA. Tom Jansen leidt momenteel de Administratie van de Beleidsexpertise en -ondersteuning (FOD Financiën). Hij is tevens gastdocent aan de KU Leuven (Master in de Fiscaliteit) en doceert het vak Belasting niet-inwoners aan de Fiscale Hogeschool (Brussel).

De auteurs zagen zich in hun lesopdracht of contacten met het onderwijs geconfronteerd met de uitdaging om de complexe materie die Internationaal Fiscaal Recht is, verstaanbaar te maken voor bachelorstudenten.

Dit handboek is dan ook enkel bedoeld als een eerste kennismaking met de materie en heeft dan ook helemaal niet de ambitie volledig te zijn, noch fiscaal de kleinste uitzonderingen te bespreken.

Dit handboek behandelt het OESO-modelverdrag van 2017 en werd bijgewerkt tot augustus 2021.

Onder impuls van de Europese Unie en de OESO is er internationaal heel wat in beweging. BEPS en MLI worden in deze editie kort besproken. Hoofdstuk 2 behandelt het OESO-Model 2017, waarin de wijzigingen als gevolg van BEPS-acties 5, 6, 7 en 14 zijn verwerkt. Deze was op moment van druk nog niet officieel in het Nederlands vertaald. De auteurs gebruiken in dit handboek een officieuze vertaling van het modelverdrag.

Anne Vanmaercke en Tom Jansen
1 september 2021

INHOUD

<i>Voorwoord</i>	v
------------------------	---

HOOFDSTUK 1

ALGEMENE INLEIDING.....	1
-------------------------	---

1. Oorzaak van internationale dubbele belasting.....	1
2. Remediëring van dubbele belasting door het Belgische interne recht.....	2
3. Juridische versus economische dubbele belasting.....	3
4. Bronnen van internationaal fiscaal recht.....	5
4.1. Nationale en internationale bronnen.....	5
4.2. Begrip “inwoner”.....	5
4.3. Keuze van de minst belaste weg.....	7
4.4. Rechtspersoon en inwonerschap.....	8
5. Belastingontduiking versus belastingontwijking.....	11
6. Doelstellingen van een dubbelbelastingverdrag.....	12
7. Gevolg van het dubbelbelastingverdrag.....	13
8. Maatregelen ter voorkoming van dubbele belasting.....	13
8.1. Vrijstellingsmethode.....	14
8.1.1. Vrijstelling zonder progressievoorbehoud.....	14
8.1.2. Vrijstelling met progressievoorbehoud.....	14
8.2. Verrekeningsmethode.....	16
8.2.1. Onbeperkte verrekeningsmethode.....	16
8.2.2. Beperkte verrekeningsmethode.....	17
9. Het OESO-modelverdrag.....	18
10. BEPS en MLI.....	19
11. Principes m.b.t. de toepassing van dubbelbelastingverdragen.....	20

HOOFDSTUK 2

HET MODEL DBV IN VOGELVLUCHT.....	23
-----------------------------------	----

1. Voor wie, waarvoor en begrippen (art. 1, 2 en 3).....	24
2. Het inwonerschap (art. 4).....	28
3. De vaste inrichting (art. 5).....	32

3.1.	Toekennen van de heffingsbevoegdheid.	34
3.2.	Materiële vaste inrichting.	35
3.3.	Personele vaste inrichting.	36
3.4.	Diensten vaste inrichting	37
3.5.	Installatie vaste inrichting	38
3.6.	Nauw verbonden ondernemingen.	38
4.	Onroerende inkomsten (art. 6)	39
5.	Winsten (art. 7)	40
6.	Winsten uit de exploitatie van schepen of luchtvaartuigen in internationaal verkeer (art. 8)	42
7.	Afhankelijke ondernemingen (art. 9).	44
7.1.	Modelverdrag	44
7.2.	<i>Transfer pricing</i>	47
7.2.1.	De <i>transfer price</i> -analyse.	47
7.2.1.1.	De vijf aspecten van vergelijking	47
7.2.1.2.	De analyse van de risico's	48
7.2.1.3.	Vergelijken van de analyse met onafhankelijke ondernemingen.	51
7.2.2.	De verrekenprijsmethodes	51
7.2.2.1.	De transactiemethodes	52
7.2.2.2.	Transactionele winstmethodes.	59
7.2.3.	Vergelijkbaarheidsanalyse.	63
7.2.4.	<i>Transfer pricing</i> -documentatie.	65
8.	Dividenden (art. 10)	67
9.	Interesten (art. 11)	70
10.	Royalty's (art. 12)	73
11.	Meerwaarden (art. 13)	74
12.	Inkomsten van een vrijberoeper (art. 14)	75
13.	Bezoldigingen van een werknemer (art. 15)	77
13.1.	Principe	78
13.2.	Uitzonderingen	78
13.2.1.	De 183-dagenregel	78
13.2.2.	Scheeps- en luchtvaartuigpersoneel	79
13.2.3.	Grensarbeidersregeling	79
13.2.4.	Internationale chauffeurs	80
14.	Tantièmes (art. 16)	80
15.	Inkomsten van artiesten en sportbeoefenaars (art. 17).	81
16.	Pensioenen (art. 18).	83
17.	Overheidsbezoldigingen en -pensioenen (art. 19)	85
18.	Inkomsten van studenten en leraren (art. 20)	86

19. Het restartikel (art. 21)	87
20. Vermogensbelasting (art. 22).	87
21. Voorkoming van dubbele belasting (art. 23).	89
21.1. Vrijstellingsmethode	90
21.2. Verrekeningsmethode	93
21.2.1. Basisberekening	94
21.2.2. Beperking in functie van de schuldgraad.	94
21.2.3. Beperking in functie van de bezitsduur van de goederen of kapitalen	94
22. Non-discriminatiebepaling (art. 24)	95
23. De procedure voor onderling overleg (art. 25)	97
24. Uitwisseling van inlichtingen (art. 26)	101
25. Invorderingsbijstand (art. 27)	104
26. Diplomaten, territoriale bepalingen, inwerkingtreding en einde (art. 28 tot 32) . . .	106

HOOFDSTUK 3

BEPS-ACTIEPLAN EN MEER FISCALE TRANSPARANTIE 111

1. BEPS-actieplan	111
1.1. Achtergrond	111
1.2. Het actieplan.	112
1.3. Implementatie van het actieplan	114
1.4. De actiepunten	116
1.4.1. Actie 2: <i>hybrid mismatch arrangements</i>	116
1.4.2. Actie 3: <i>CFC-rules</i>	117
1.4.3. Actie 4: het beperken van renteaftrek tot bedragen die binnen bepaalde marges vallen	117
1.4.4. Actie 5: de strijd tegen schadelijke belastingconcurrentie tussen landen	119
1.4.5. Actie 6: het voorkomen van het oneigenlijk gebruik van belastingverdragen.	120
1.4.6. Actie 7: het tegengaan van het op kunstmatige wijze ontstaan van vaste inrichtingen	121
1.4.7. Actie 8-10: verrekenprijsregels in lijn brengen met waardecreatie . . .	121
1.4.8. Actie 11: het meten en monitoren van BEPS	122
1.4.9. Actie 12: openbaarmaking van belastingstructuren door belastingplichtigen.	122
1.4.10. Actie 13: <i>Country-by-Country</i> (CbC)-rapportering	122
1.4.11. Actie 14: het verbeteren van geschillenbeslechting.	123
1.4.12. Het multilateraal verdrag	123

1.5.	Verwacht resultaat van het BEPS-actieplan.....	123
1.6.	De digitaliserende economie: fiscale uitdaging van de toekomst	125
1.6.1.	BEPS-actie 1	125
1.6.2.	Nexus en waardecreatie.....	125
1.6.3.	Google-taks versus digitale vaste inrichting	127
2.	BEPS 2.0	130
2.1.	Pijler I: winsttoewijzing en nexus	131
2.2.	Pijler II: globale minimale belasting	133
2.3.	De G7-top van juni 2021.....	134
3.	Automatische gegevensuitwisseling is de nieuwe norm.....	136
3.1.	Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA)	136
3.2.	De Common Reporting Standard (CRS)	137
4.	Kaaimantaks	139

HOOFDSTUK 4

	EUROPA EN INKOMSTENBELASTINGEN	141
1.	Institutioneel kader.....	141
1.1.	Geen EU-belasting, wel fiscale harmonisatie	141
1.2.	Positieve integratie.....	142
1.3.	Negatieve integratie.....	143
2.	Fiscale richtlijnen	144
2.1.	Richtlijnen inzake vennootschapsbelasting.....	144
2.1.1.	De Moeder-dochterrichtlijn	144
2.1.1.1.	Voorwaarden	145
2.1.1.2.	Geen bronheffing op uitgaande dividenden.....	146
2.1.1.3.	Ontvangen dividenden: vrijstelling of verrekening ...	147
2.1.1.4.	De antimisbruikbepaling	150
2.1.2.	De Interest- en royaltyrichtlijn	150
2.1.3.	De Fusierichtlijn.....	151
2.1.3.1.	Doel.....	151
2.1.3.2.	Toepassingsgebied	152
2.1.3.3.	Fiscale neutraliteit	152
2.1.3.4.	Antimisbruikbepaling	153
2.1.4.	De ATAD-richtlijn.....	153
2.1.4.1.	Situering.....	153
2.1.4.2.	Overzicht	154
2.2.	Internationale samenwerking	158
2.2.1.	Richtlijn Administratieve Samenwerking	158
2.2.2.	Richtlijn Invorderingsbijstand.....	161

2.3.	Buitenbeentjes in de fiscale regelgeving	161
3.	Non-discriminatie en de verdragsvrijheden	163
3.1.	Discriminatie op basis van woonplaats	163
3.2.	Vergelijkbaarheid van situaties	165
3.3.	Dispariteiten	168
3.4.	Beslissingsschema van het Hof van Justitie	170
3.5.	Discriminatie van inwoners die gebruik maken van vrij verkeer	172
4.	Fiscale staatssteun	175
4.1.	Draagwijdte	175
4.2.	Focus op fiscale incentives van lidstaten	177
4.3.	Wat is staatssteun?	179
4.4.	Niet alle staatssteun is verboden	181

HOOFDSTUK 5

	INTERNATIONALE TAKSPLANNING	183
1.	Doelstelling van internationale taksplanning	183
2.	US Tax Reform	183
2.1.	Invoering van een minimumbelasting op buitenlandse winsten: GILTI	185
2.2.	Een nieuw IP-regime: FDII	185
2.3.	Winsterosie vermijden: BEAT	185
2.4.	Conform internationale afspraken?	186
3.	Instrumenten van internationale taksplanning	186
3.1.	Algemeen	186
3.1.1.	<i>Salary split</i>	188
3.1.2.	Gebruik van tussenvennootschappen (<i>base companies</i>)	189
3.1.2.1.	Omleiding van inkomsten (<i>tax treaty shopping</i>)	189
3.1.2.2.	De transformatie van inkomsten	191
3.1.2.3.	Overdracht van inkomsten	191
3.1.2.4.	Repatriëring van inkomsten	191
3.1.3.	Commissionair- en <i>buy-sell</i> -structuur	192
3.1.4.	Dochtervennootschap of vaste inrichting?	194
3.2.	Specifiek voor taksplanning vanuit België	195
3.2.1.	Stelsel van de buitenlandse kaderleden	196
3.2.2.	Belgisch holdingregime	196
3.2.3.	Belgisch rulingbeleid	197
3.2.4.	De notionele interestaftrek	198
3.2.5.	De octrooiaftrek	199
4.	Maatregelen ter vermindering van misbruik van verdragen	200

5.	Maatregelen in het WIB ter bestrijding van internationale belastingontwijking	202
5.1.	Algemene maatregelen	202
5.1.1.	Simulatie	202
5.1.2.	Algemene antimisbruikbepaling (art. 344, § 1 WIB 1992)	202
5.1.3.	De buitenlandse vennootschap wordt geleid vanuit België	204
5.1.4.	De buitenlandse vennootschap heeft een Belgische inrichting	204
5.2.	Specifieke maatregelen	205

HOOFDSTUK 6

HOE BELAST BELGIË BUITENLANDERS? 209

1.	Principe	209
2.	Waarop zijn niet-inwoners belastbaar?	209
2.1.	Onroerende en roerende inkomsten	209
2.2.	Beroepsinkomsten	211
2.2.1.	Ondernemingswinst	211
2.2.2.	Bezoldigingen	212
2.2.3.	Pensioenen	213
2.3.	Sporters en artiesten	215
2.4.	Diverse inkomsten	216
2.5.	Vangnetbepaling	216
3.	Moeten niet-inwoners in België een aangifte indienen?	217
3.1.	Principe van de bevrijdende voorheffing	217
3.2.	Aangifteplicht voor huurinkomsten en beroepsinkomsten	218
3.2.1.	Natuurlijke personen	218
3.2.2.	Vennootschappen	218
3.2.3.	Rechtspersonen zonder winstoogmerk	220
4.	Berekening van de BNI	221
4.1.	Natuurlijke personen	221
4.1.1.	De 75%-regel	221
4.1.2.	Invloed van de zesde staatshervorming	222
4.1.3.	Buitenlandse kaderleden	224
4.2.	Vennootschappen	227
4.3.	Rechtspersonen zonder winstoogmerk	227

Bijlagen

Bijlage 1 – Landen met een aanzienlijk gunstiger belastingregime in het kader van DBI	229
Bijlage 2 – Landen waarvan de vennootschappen niet belast worden of aan een lage belasting onderworpen zijn (de “belastingparadijzen”)	231

Bijlage 3 – Europese lijst van belastingparadijzen	233
Bijlage 4 – Fusierichtlijn	235
Bijlage 5 – Moeder-dochterrichtlijn	247
Bijlage 6 – Interest- en royaltyrichtlijn	255
Bijlage 7 – Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD)-richtlijn	263
Bijlage 8 – Richtlijn Administratieve Samenwerking	283
Bijlage 9 – Lijst van landen die het MLI ondertekend en geratificeerd hebben	309
Bijlage 10 – Lijst van landen waarmee België een dubbelbelastingverdrag heeft gesloten	313