

Memorandum nieuw Belgisch-Nederlands Belastingverdrag

Op 21 juni 2023 hebben de vertegenwoordigers van België (inclusief de deelstaten) en Nederland een nieuw bilateraal belastingverdrag gesloten (hierna: het nieuwe verdrag) met een aantal significante aanpassingen vergeleken met het verdrag gesloten in 2001 (hierna: het huidige verdrag). In dit artikel vindt u een kort overzicht van de belangrijkste aanpassingen. In het eerste deel vindt u de wijzigingen die voor de praktijk wellicht het meest relevant zijn. In het tweede deel zijn de overige aandachtspunten vermeld.

Samen met het nieuwe verdrag hebben de twee landen ook twee zgn. protocollen gesloten, waarvan één er alvast enkele belangrijke bepalingen bevat die wij hierna mee bespreken.

De verwachting is dat Nederland en België de ratificatie – een voorwaarde voor de inwerkingtreding – zullen afronden in 2024, zodat het nieuwe verdrag per 1 januari 2025 in werking kan treden.

Opvallend is dat het nieuwe verdrag geen bepaling bevat die regelt hoe werknemers die vanuit huis voor een bedrijf in het andere verdragsland werken, dienen te worden belast. België en Nederland onderhandelen nog steeds over dit onderwerp. Een bepaling hieromtrent in het verdrag zou erg nuttig zijn aangezien zich steeds meer situaties voordoen waarbij mensen op afstand (online) over de grens werken. Door deze trend heeft een

groot aantal EU-lidstaten een akkoord op hoofdlijnen gesloten, waarbij de werknemer de sociale zekerheid van het land van de werkgever behoudt als hij voor minder dan 50 procent van de tijd werkzaam is in de woonstaat.

Voor de praktijk meest belangwekkende bepalingen in het nieuwe verdrag **Wereldwijde minimumbelasting**

In het eerste protocol is een zgn. *Subordination Clause* opgenomen die voorziet dat het verdrag geen afbreuk doet aan de wereldwijde minimumbelasting. Dit is opmerkelijk, aangezien de Nederlandse staatssecretaris eerder aangaf dat deze automatisch – d.w.z. ook zonder aanpassing van de bilaterale belastingverdragen – van toepassing is. Dat het expliciet in het nieuwe verdrag is vastgesteld kan enerzijds betekenen dat dit ten overvloede bedoeld is ter verduidelijking, of anderzijds kan dit er op wijzen dat de staatssecretaris niet zo zeker is dat de wereldwijde minimumbelasting boven een bestaand verdrag gaat.

Pillar 2 is het OESO-initiatief dat ertoe moet leiden dat kwalificerende internationale ondernemingen globaal gesproken ten minste 15 procent belasting over hun winst betalen. De Europese variant van Pillar 2 moet in principe uiterlijk op 1 januari 2024 in alle lidstaten zijn omgezet zijn in nationale wetgeving.

Concreet betekent dit dat een onderneming geen beroep kan doen op het verdrag om zodoende onder de minimumbelasting van 15 procent uit te komen.

Inwoners op wie het nieuwe verdrag van toepassing is

Hybride entiteiten

In tegenstelling tot het huidige verdrag bepaalt artikel 1 van het nieuwe verdrag hoe dient te worden omgegaan met de situatie waarin een Belgische inwoner inkomen ontvangt van een Nederlandse hybride entiteit. Dit zijn entiteiten die in het ene land als fiscaal transparant worden gezien en in het andere land als niet-transparant. Het nieuwe verdrag bepaalt dat, voor de toepassing van het verdrag, het inkomen dat wordt verkregen van een Nederlands hybride entiteit kwalificeert als inkomen van een inwoner van Nederland. Voor inkomsten die in België zijn vrijgesteld door het nieuwe verdrag of die tegen een beperkt tarief worden belast, verleent Nederland geen vrijstelling meer, maar slechts een verrekening van Belgische belasting.

De exacte reikwijdte van dit artikel is nog niet geheel duidelijk. Wellicht ziet dit alleen op bepaalde situaties onder het huidige verdrag waarin het niet is toegestaan gebruik te maken de beperking van bronbelasting.

Vennootschappen met een dubbele woonplaats

Artikel 4 van het nieuwe verdrag (het woonplaatsartikel) is ongewijzigd. Voor situaties waarin een vennootschap een dubbele woonplaats heeft, geldt de *"tie breaker rule"*. Deze regel schrijft voor dat ter bepaling van de fiscale woonplaats van een vennootschap, de werkelijke leiding doorslaggevend is. Dit is opvallend nu dit afwijkt van het OESO-modelverdrag uit 2017, de basis voor het nieuwe verdrag. Volgens het modelverdrag dienen dual resident companies-kwesties opgelost te worden aan de hand van een zgn. MAP, een procedure van overleg tussen de verdragsluitende staten.

Vermogensbelasting

Artikel 2 van het nieuwe verdrag beperkt het toepassingsgebied, waardoor het verdrag niet langer van toepassing is op de vermogensbelasting. De Belgische Jaarlijkse Taks op EffectenRekeningen (JTER) wordt als vermogensbelasting aangemerkt. Aangezien alleen

de woonstaat vermogensbelasting mag heffen, zijn inwoners van Nederland die een kwalificerende effectenrekening aanhouden in België onder het huidige verdrag beschermd tegen de JTER. Dit zal niet langer het geval zijn onder het nieuwe verdrag. Belgische effectenrekeningen op naam van Nederlandse inwoners en waarop gemiddeld gedurende een jaar voor meer dan 1.000.000 EUR aan kwalificerende effecten staat, zullen dus straks de JTER van 0,15% ondergaan. Merk op dat de Belgische regering tot voor kort voornemens was om het tarief van de JTER te verdubbelen; dat voornemen zal wellicht niet meer voor de parlementsverkiezingen van juni 2024 in wetgeving omgezet worden.

Het feit dat de vermogensbelasting is uitgesloten van het nieuwe verdrag zou ook kunnen betekenen dat als Nederland besluit box 3 inkomen om te vormen naar een vermogensbelasting, deze ook buiten het belastingverdrag zou vallen. De vraag is of dit ook geldt voor een vermogensmeerwaardebelasting, welke meer op een inkomstenbelasting lijkt. Nu er (voorlopig) nog geen opvolger is voor de box 3 heffing, blijft het relevant om te bekijken of zo'n opvolger meer als een vermogensbelasting kwalificeert (geen compensatie) of in de inkomstenbelasting blijft betrokken (wel compensatie).

Een andere opvallende aanpassing is dat in het nieuwe verdrag de Belgische "onroerende voorheffing" of ov (equivalent van de Nederlandse onroerendezaakbelasting of ozb) expliciet onder bescherming van het verdrag valt. Wellicht dat de artikelsgewijze toelichting – die pas later vrijgegeven zal worden – duidelijkheid brengt over het praktische nut daarvan.

De Belgische aanvullende crisisbelasting valt niet langer onder bescherming van het verdrag, wat wellicht verklaard kan worden door de (voorgenomen) opheffing ervan. In de vennootschapsbelasting is de crisisbelasting in drie stapjes opgeheven vanaf het aanslagjaar 2021; wat de personenbelasting betreft, wordt daar momenteel aan gewerkt door de Belgische regering.

Voorkoming van dubbele belasting – de Principal Purpose Test uit het Multilateraal Instrument

De zogenaamde Principal Purpose Test (PPT) uit het Multilateraal Instrument (MLI) dat op niveau van de OESO werd ingevoerd, is expliciet verwerkt in het nieuwe verdrag. In feite geldt dit ook reeds onder het huidige verdrag. Deze test moet voorkomen dat onder het verdrag voordelen worden verkregen die niet in overeenstemming zijn met het voorwerp en het doel van het verdrag. In geval van meningsverschil tussen de verdragsluitende staten kan de zgn. vangnetbepaling in werking treden die eventueel kan leiden tot onderling overleg tussen de verdragsluitende staten om dubbele belasting te vermijden. Vanuit Nederlands oogpunt zijn er twee wijzigingen:

- (1) Een zgn. switchover-clausule bepaalt dat als België inkomsten vrijstelt of tegen een lager tarief belast op basis van het verdrag, Nederland niet langer een vrijstelling hoeft toe te passen, maar kan volstaan met een verrekening van de Belgische belasting.
- (2) Een specifieke bepaling moet voorkomen dat dubbele belasting van hybride entiteiten ontstaat.

Vanuit Belgisch oogpunt zijn er ook twee wijzigingen:

- (1) De zogenaamde subject to tax clause werd aangescherpt (zie hieronder).
- (2) De gemeentelijke opcentiemen zijn in het nieuwe verdrag uitgezonderd.

Subject to tax clause: geen dubbele niet-belasting meer

Op verzoek van België werd de bepaling betreffende de voorkoming van dubbele belasting voor Belgische inwoners aangescherpt. Alleen wanneer het Nederlandse inkomen (niet zijnde dividenden, interest of royalty's) van een inwoner van België effectief is belast in Nederland zal België onder het nieuwe verdrag nog aftrek ter

voorkoming van dubbele belasting moeten verlenen. De tekst van deze bepaling was al een keer aangescherpt in het verdrag van 2001, maar de Belgische jurisprudentie bleef vasthouden aan de zgn. Sidro-leer die stelt dat een in Nederland vrijgesteld inkomen geacht moet worden te zijn belast en dus niet meer in België (woonstaat) belast kan worden. De toekomst zal moeten uitwijzen of de toevoeging van het woord “effectief” hierin verandering zal brengen. Volgens de advocaat-generaal bij het Hof van Cassatie zou België namelijk voor de verrekeningsmethode moeten kiezen als het dubbele niet-belasting wil vermijden.

Vaste inrichting

Ook het belangrijke artikel 5 van het nieuwe verdrag over de vaste inrichting bevat wijzigingen die voortvloeien uit het MLI. Een van de belangrijke wijzigingen is de zgn. anti-fragmentatiebepaling. Onder het nieuwe verdrag kan een vaste inrichting niet meer vermeden worden door contracten op te knippen. Verder zijn er bepalingen opgenomen in het nieuwe verdrag waardoor er eerder sprake is van een vaste vertegenwoordiger in het andere land. Ook voorziet het nieuwe verdrag in een bepaling waardoor er nog steeds sprake kan zijn van een vaste inrichting in de situatie waarin activiteiten zoals hulpactiviteiten en werkzaamheden van voorbereidende aard ondergebracht worden in verschillende groepsmaatschappijen.

Transfer Pricing – Corresponderende aanpassing

Het nieuwe verdrag voorziet expliciet dat wanneer één van de verdragsluitende staten een correctie doorvoert van de winst die toerekenbaar is aan een vaste inrichting in die staat, de andere staat een overeenkomstige correctie moet verlenen. Ingeval dat niet gebeurt, kan de belastingplichtige een beroep doen op de onderling overlegprocedure om dubbele belasting te elimineren.

Bronbelasting:

De bronbelasting op dividend en interest wordt in sommige gevallen verlaagd.

Dividend

Bronbelasting op dividenden wordt verlaagd van 5 procent naar 0 procent als de uiteindelijk gerechtigde een vennootschap is die rechtstreeks ten minste 10 procent van het kapitaal voor langer dan een jaar aanhoudt. Let op: door jurisprudentie in Nederland is er minder snel sprake van een uiteindelijk gerechtigde. Door de antimisbruikbepalingen moet de belanghebbende kunnen aantonen dat de Belgische houdster niet alleen de 10 procent houdt in het kader van zijn onderneming, maar de Nederlandse dochter ook aanstuurt. Het enkele feit dat de Nederlandse houdster 10 procent houdt, is dus niet afdoende.

België zal geen verrekening van eventuele Nederlandse dividendbelasting verlenen.

Interest

Onder het huidige verdrag mag de bronstaat (doorgaans: België) 10 procent bronbelasting heffen op interest (rente) die toekomt aan een inwoner van de andere staat (doorgaans: Nederland). Die bronheffing komt te vervallen onder het nieuwe verdrag. Er zal dan ook geen verrekening van Belgische bronheffing in Nederland meer hoeven plaats te vinden.

Stille (commanditaire) vennoten

Het nieuwe verdrag bepaalt expliciet dat inkomsten verkregen als stille of commanditaire vennoot uit winstaandelen in een commanditaire vennootschap van de andere staat, in die andere staat belast mogen worden. Indien België de woonstaat is, moet het die inkomsten vervolgens vrijstellen (op voorwaarde dat ze effectief belast zijn in Nederland).

Nederlandse DGA**Vermogenswinsten: exit-heffing**

Artikel 13 van het nieuwe verdrag, met betrekking tot vermogenswinsten, bepaalt dat België geen bevoegdheid heeft om te heffen over de waardeinstijging van aandelen waarover Nederland een conserverende box-2 aanslag heeft opgelegd. Hierbij is het

goed om op te merken dat de wetgeving van België momenteel niet voorziet in een generieke belasting op vermogenswinsten. Dit wil zeggen dat deze bepaling vooralsnog weinig betekenis heeft (alleen in de eerder uitzonderlijke gevallen waarin België een zgn. meerwaardebelasting oplegt ingevolge een “verrichting die het normale beheer van een privaat vermogen te buiten gaat”). Deze bepaling kan relevanter worden als België op enig moment een veralgemeende vermogenswinstbelasting op aandelen zou invoeren.

Dividend: exit-heffing

Artikel 10 van het nieuwe verdrag, de dividendbepaling, bevat een nieuwe regeling die van belang is voor vanuit Nederland naar België emigrerende directeur-grotoaandeelhouders. Lid 9 geeft Nederland namelijk expliciet de bevoegdheid om tot tien jaar ná emigratie de dividenden te belasten, ook ingeval de BV is meeverhuisd van Nederland naar België. In deze bepaling is opgenomen dat Nederland deze dividenden enkel kan belasten voor zover er een belastingclaim ter zake van de waardevermeerdering, oftewel een conserverende aanslag, nog openstaat. Het tarief mag de helft van het algemene tarief van de bronbelasting van de andere Staat (België) niet overschrijden, dat is thans $30 \text{ procent} \times \frac{1}{2} = 15 \text{ procent}$.

Bestuurders van vennootschappen

Volgens artikel 15 van het nieuwe verdrag mogen beloningen van bestuurders van een vennootschap die in het andere verdragsland is gevestigd, in dat land worden belast. Als de bestuurder ook beloningen ontvangt voor andere activiteiten (zoals het dagelijks bestuur) mag dat deel van de beloning worden belast volgens de regels van artikel 14 (inkomsten uit dienstbetrekking). Dit is een grote verandering ten opzichte van het oude verdrag dat bepaalt dat alle beloningen die een bestuurder geniet mogen worden belast in het land waar de vennootschap is gevestigd (en dit ongeacht de plaats waar de werkzaamheden uitgeoefend worden). Onder het nieuwe verdrag zullen zulke beloningen worden verdeeld tussen Nederland en België op basis van de fysieke aanwezigheid in de ene of de andere staat.

Overige aandachtspunten ten opzichte van het huidige verdrag

Hoogleraren, artiesten en sportbeoefenaars

In het huidige verdrag staan specifieke bepalingen voor hoogleraren, artiesten en sportbeoefenaars. Deze specifieke bepalingen zijn in het nieuwe verdrag komen te vervallen. De bepalingen die zien op het loon uit dienstbetrekking (artikel 14), ondernemingswinst (artikel 7) of overheidsfuncties (artikel 17) zullen, al naar gelang het geval, ook van toepassing zijn op het inkomen van de hoogleraren, artiesten en sportbeoefenaars.

Compensatieregelingen voor grensarbeiders

In het nieuwe verdrag is er met betrekking tot de compensatieregeling voor grensarbeiders nieuw toegevoegd dat aandelenoptierechten niet meer meetellen voor de bepaling van de hoogte van de compensatie.

Het moment van heffen over aandelenoptierechten verschilt tussen Nederland en België. In Nederland wordt er geheven bij uitoefening, terwijl er in België – in verreweg de meeste gevallen – geheven wordt bij toekenning van de aandelenoptierechten. Nederland kent voorts de mogelijkheid om de heffing verder uit te stellen tot wanneer de aandelen zijn verkocht. Nederland zal de aandelenopties niet in aanmerking nemen bij de compensatieberekening.

Pensioen

Deze bepaling is niet aangepast en ook de doelmatigheidsgrens is niet aangepast, dus ook niet geïndexeerd.

Uitleg OESO-commentaar

In het eerste protocol is overeengekomen dat een dynamische verdragsinterpretatie van toepassing zal zijn. Dat wil zeggen dat op moment van toepassen men dient te kijken naar het meest recente OESO-commentaar bij het modelverdrag en dus niet langer naar het OESO-commentaar zoals het luidde ten tijde van het sluiten van het verdrag (statische verdragsinterpretatie). Dit is in lijn met het Nederlands Fiscaal verdragsbeleid, maar hiermee wordt het arrest van 14 oktober 2022, waarin de Hoge Raad tot de conclusie kwam dat in principe een statische interpretatie heeft te gelden, expliciet buiten werking gesteld.

Voor bijkomende toelichting over de impact van het nieuwe verdrag tussen België en Nederland, kunt u terecht bij een van deze experts van AKD:

Voor Nederland:



Jan-Willem Beijk

E: jbeijk@akd.eu

T: +31 88 253 5667



Ivo Vreman

E: ivreman@akd.eu

T: +31 88 253 5170

Voor België:



Werner Heyvaert

E: Wheyvaert@akd.eu

T: +32 474 01 13 63



Frédéricq Jacquet

E: Fjacquet@akd.eu

T: +32 478 21 73 62

Deze publicatie is uitsluitend ter informatie bedoeld en kan niet als fiscaal advies worden gebruikt. AKD wijst elke aansprakelijkheid af voor besluiten of acties die worden genomen zonder voorafgaand juridisch of fiscaal advies in te winnen van zijn belastingadviseurs of advocaten.

T: +31 88 253 5000

E: info@akd.eu

akd.eu