

DOCTRINE

IFA 2010 – Onderwerp I – Dubbelbelastingverdragen en belastingontwijking: toepassing van anti-ontwijkingsbepalingen – Belgisch rapport

Marc Bourgeois¹ en Edoardo Traversa^{2,3}

TFR heeft het genoegen om zijn lezers, na het rapport van Rik Deblauwe over de internationale aspecten van successierechten (gepubliceerd in nr. 385), ook een Nederlandse versie aan te bieden van het IFA-rapport 2010 van de professoren Bourgeois en Traversa over de verhouding van nationale anti-ontwijkingsmaatregelen en de dubbelbelastingverdragen.

Le TFR a le plaisir de proposer à ses lecteurs, après le rapport de Rik Deblauwe sur les aspects internationaux des droits de succession (publié dans le n° 385), une version néerlandaise du rapport-IFA 2010 des professeurs Bourgeois et Traversa sur la relation entre les mesures nationales anti-abus et les conventions préventives de la double imposition.

Samenvatting en besluiten

Zoals vele andere landen heeft ook België in zijn belastingwetgeving bepalingen opgenomen ter bestrijding van ontwijkingsmechanismen bij internationale transacties. Sommige bepalingen zijn specifiek gericht op internationale belastingontwijking, andere zijn meer algemeen en viseren ontwijking zowel in een nationale als in een internationale context. In de eerste categorie dient, naast andere, vooral artikel 344 § 2 WIB 1992 te worden vermeld. Dit artikel laat de belastingadministratie toe om verrichtingen van overdracht van activa door natuurlijke of rechtspersonen aan niet-inwoners gevestigd in een belastingparadijs, te negeren. Daarnaast laat artikel 54 WIB 1992 de weigering toe van de aftrek van sommige betalingen (interesten, royalties, vergoeding van diensten) die rechtstreeks of onrechtstreeks worden gedaan aan bepaalde niet-inwoners of aan buitenlandse inrichtingen (gevestigd in belastingparadijzen of onderworpen aan een afwijkend fiscaal regime). In de tweede categorie valt, bijvoorbeeld, artikel 26 WIB 1992 dat de belastingadministratie toelaat om door de belastingbetaler toegestane ‘abnormale of goedgunstige voordelen’ opnieuw bij de belastbare winst te voegen, en artikel 79 WIB 1992 dat de aftrek van beroepsverliezen verbiedt van winsten afkomstig van dergelijke voordelen.

Deze maatregelen leiden vaak tot een weerlegbaar vermoeden van belastingontwijking, in welk geval de belastingplichtige de mogelijkheid heeft om te bewijzen dat de betwiste verrichting gesteld werd om rechtmatige economische redenen.

Het louter bestaan van fiscale motieven is in de regel op zich niet voldoende om in België de toepassing van anti-ontwijkingsmaatregelen voor gevolg te hebben. De hoven en rechtbanken interpreteren fiscale bepalingen eerder restrictief en hebben de neiging om, vooraleer anti-ontwijkingsbepalingen toe te passen, na te gaan of alle wettelijke toepassingsvoorwaarden vervuld zijn, eerder dan hun oordeel te baseren op de intenties van de belastingbetaler.

Het Belgisch recht kent geen algemeen beginsel dat rechtsmisbruik verbiedt. Het bestaan van dergelijk beginsel werd uitdrukkelijk afgewezen door het Hof van Cassatie dat, in tegendeel, de theorie van de “keuze van de minst belaste weg” heeft ontwikkeld (ten gevolge van het legaliteitsbeginsel). Volgens deze theorie zijn handelingen die geen inbreuk maken op (uitdrukkelijke) wettelijke bepalingen, niet verboden “zelfs niet indien zij gesteld worden met de uitsluitende bedoeling om de belasting te verminderen”. Het ontbreken van dergelijk algemeen antimisbruikbeginsel heeft de wetgever ertoe gebracht om een algemene antimisbruikbepaling, artikel 344 § 1 WIB 1992, in te voeren. Dit artikel wordt echter zelden in de rechtspraak toegepast, zeker niet in internationale situaties, alhoewel sommige ontwijkingsmechanismen theoretisch onder het toepassingsgebied ervan zouden kunnen vallen.

De houding van de Belgische belastingadministratie ten aanzien van de verhouding tussen de interne antimisbruikbepalingen en de dubbelbelastingverdragen is redelijk eenduidig: de dubbelbelastingverdragen beletten de toepassing van deze maatregelen niet. Nochtans hechten zowel de hoven en

1. Prof. dr. Université de Liège.

2. Prof. dr. Université catholique de Louvain, advocaat Liedekerke.

De rapporteurs danken hun collega prof. dr. Luc De Broe (K.U.Leuven); de gepubliceerde versie van zijn doctoraatsproefschrift (L. DE BROE, *International Tax Planning and Prevention of Abuse*, IBFD, 2008) was een grote hulp voor de voorbereiding van dit rapport. De rapporteurs danken ook Adeline Römer (assistent Université de Liège) en Edouard-Jean Navez (onderzoeker Université catholique de Louvain) voor hun gewaardeerde hulp.

3. Vertaling: Luc Vanheeswijk.

rechtbanken als de belastingadministratie in de regel een hoge interpretatieve waarde aan de OESO-Commentaar die op dit vlak meer genuanceerd is. Bovendien zijn er een eerder beperkt aantal uitspraken, in het bijzonder aangaande exit-taksen, waar de hoven en rechtbanken oordeelden dat nationale anti-ontwikingsbepalingen in strijd waren met de dubbelbelastingverdragen en derhalve niet konden toegepast worden. Gelet op het ontbreken van een algemene antimisbruikdoctrine in het Belgisch recht en de eerder strikte interpretatie van fiscale bepalingen door de rechtbanken, is een geval per geval-benadering dan ook meer aangewezen, te weten een analyse van de verenigbaarheid van elke anti-ontwikingsbepaling met de relevante artikelen uit de dubbelbelastingverdragen en de OESO-Commentaar, eerder dan een (te) algemene beschrijving van de verenigbaarheid van antimisbruikmaatregelen met de dubbelbelastingverdragen.

Uit de analyse van het bestaande netwerk van verdragen kan geen eenduidige houding van de Belgische verdragspraktijk ten aanzien van belastingontwijking worden afgeleid. Verdragen die de toepassing van nationale anti-ontwikingsbepalingen toelaten zijn eerder uitzonderlijk. Verdragen met een algemene antimisbruikbepaling zijn ook eerder zeldzaam. Een dergelijke bepaling is nochtans opgenomen in de Belgische modelverdragen van 2007 en 2010. België lijkt, in de lijn van het OESO-Model, meer belang te hechten aan specifieke maatregelen. Deze specifieke maatregelen hebben in het bijzonder betrekking op beleggingsinkomsten, te weten een beneficial ownership-test (onderzoek naar de reële begunstigde), maar kunnen ook een bredere toepassing kennen zoals, in sommige verdragen, een vereiste van effectieve belasting (subject-to-tax-requirement), of, toch minder frequent, een beperking van de verdragsvoordelen (limitation on benefit-clausule). Regels met betrekking tot gecontroleerde buitenlandse vennootschappen (controlled foreign corporation, CFC-regels) zijn onbestaande in het nationaal recht. België heeft hun verenigbaarheid met het OESO-Modelverdrag trouwens steeds, via een opmerking bij de OESO-Commentaar, in vraag gesteld.

Als algemeen besluit moet toch gesteld worden dat de internationale fiscale politiek van België niet zo eenduidig kan worden beschreven en beoordeeld, wat internationale belastingontwijking en verdragsmisbruik betreft. Aan de ene kant heeft België recentelijk zowel internrechtelijke (zie bv. het nieuwe artikel 198, 10° WIB 1992 met betrekking tot de niet-aftrekbaarheid van bepaalde betalingen naar belastingparadijzen) als verdragsrechtelijke (aanpassing van het Belgische Modelverdrag; zie bv. de artikelen 11.8 en 27.3 van het 2010 Belgische Modelverdrag) maatregelen aangenomen om het bestrijden van internationale belastingontduiking en -ontwijking te versterken. Aan de andere kant beweren som-

migen dat de Belgische overheid wezenlijk nadruk legt op de ontwikkeling van haar verdragsnetwerk met het oog op het louter aantrekken van buitenlandse investeringen en om ondernemingen aan te moedigen hun internationale activiteiten te structureren met België als uitvalsbasis of relaisland. De parlementaire onderzoekcommissie naar de grote fiscale fraudedossiers heeft trouwens vastgesteld, in het op 7 mei 2009 gepubliceerde verslag, dat “de Belgische regering de laatste jaren een stijgend aantal dubbelbelastingverdragen heeft gesloten met jurisdicties die als fiscaal paradijs staan geboekstaafd” (*Parl.St.* Kamer, 2008-09, nr. 52-34/004, p. 268, 3^{de} lid). Hoe het ook zij, zou België haar beleid kunnen aanpassen of verduidelijken, gelet op een groeiende consensus aangaande het opduiken van een algemeen antimisbruikbeginsel in de Europese rechtspraak waarbij artificiële constructies die uitsluitend of hoofdzakelijk gericht zijn op het vermijden van nationale belastingen die normaal verschuldigd zouden zijn, worden veroordeeld.

I. Nationale antimisbruikbepalingen met een internationale draagwijdte

A. Algemeen overzicht

Naar Belgisch recht zijn personen en goederen in de regel vrijgesteld van belastingen. Belasting is de uitzondering die enkel bij wet kan worden ingevoerd (art. 170 Ger.W.)⁴. Fiscale bepalingen moeten derhalve strikt geïnterpreteerd worden. Interpretatie bij analogie is verboden⁵. Volgens het Hof van Cassatie houdt het legaliteitsbeginsel, onder meer, het recht op de “keuze van de minst belaste weg” in⁶:

“er is geen verboden simulatie en, derhalve, geen belastingontduiking, wanneer partijen, ten einde te genieten van een meer voordelige fiscale behandeling, gebruik maken van de vrijheid om te contracteren, zonder hierbij enige wettelijke bepaling te overtreden, om overeenkomsten af te sluiten waarvan zij alle gevolgen aanvaarden, zelfs indien de vorm ervan niet de meest gebruikelijke is”⁷, en alsook zelfs “wanneer deze handelingen enkel gesteld worden met de uitsluitende bedoeling om de belastingdruk te verminderen”⁸.

Er wordt nu aangenomen dat de wettelijke vorm voorrang heeft op de ‘economische substantie’ van een verrichting⁹. Nochtans primeert de ‘wettelijke realiteit’ op de louter juridische vorm van de verrichtingen¹⁰: de privaatrechtelijke theorie van de simulatie is ook van toepassing in het fiscaal recht. In geval van simulatie, d.w.z. een bedrieglijk mechanisme om een handeling te vermommen als een andere met de bedoeling de belasting te verminderen, mogen de belastingadministratie en de fiscale rechtbanken de reële, dit is de verborgen, rechtshandeling in aanmerking nemen. De belas-

4. D. GARABEDIAN, *Cahiers de droit fiscal international*, deel 87A, 2002, p. 153.

5. T. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité économique*, Larcier, 2003, § 63-64.

6. GARABEDIAN, o.c., p. 157.

7. Cass. 6 juni 1961, *Brepols, Pas.* 1961, I, p. 1082.

8. Cass. 22 maart 1990, *Au Vieux St.-Martin, Pas.* 1990, I, p. 853.

9. GARABEDIAN, o.c., p. 153 e.v.

10. *Ibid.*, p. 154; C. DOCCLO, *Cahiers de droit fiscal international*, deel 86b, 2001, p. 399 e.v.

tingadministratie moet hiervoor aantonen dat de partijen niet alle gevolgen van hun handelingen hebben aanvaard of dat zij een inbreuk hebben gepleegd op een wettelijke bepaling van openbare orde¹¹.

De simulatietheorie kan niet te ruim worden toegepast. Zo kan de belastingadministratie, bijvoorbeeld, het bestaan van een vennootschap die, om louter fiscale redenen, regelmatig werd opgericht, niet negeren. Het is nochtans mogelijk om aan te tonen dat een beweerde buitenlandse vennootschap in feite in België gevestigd is, te weten dat zij haar zetel van werkelijke leiding in België heeft (art. 2 § 1, 5°, b) WIB 1992). De belastingadministratie zou ook, op basis van de simulatietheorie, door de vennootschap heen kunnen kijken en de rechtshandelingen die ogenschijnlijk door de vennootschap zijn gesteld, toerekenen aan de aandeelhouders en deze laten erop belasten, in gevallen waarin de aandeelhouders de afzonderlijke rechtspersoonlijkheid van de vennootschap zelf niet ernstig nemen of deze misbruiken¹².

B. Algemene antimisbruikbepaling met internationale invalshoek of gevolg: artikel 344 § 1 WIB 1992

Een algemene antimisbruikbepaling in het Belgisch fiscaal recht, geïnspireerd door het Brits recht, luidt als volgt¹³:

“Aan de administratie der directe belastingen kan niet worden tegengeworpen, de juridische kwalificatie door de partijen gegeven aan een akte alsook aan afzonderlijke akten die een zelfde verrichting tot stand brengen, wanneer de administratie door vermoedens of door andere in artikel 340 vermelde bewijsmiddelen vaststelt dat die kwalificatie tot doel heeft de belasting te ontwijken, tenzij de belastingplichtige bewijst dat die kwalificatie aan rechtmatige financiële of economische behoeften beantwoordt”¹⁴.

Deze bepaling kan worden toegepast op cross-border-verrichtingen.

Artikel 344 § 1 sanctioneert geen belastingontduiking, maar belastingontwijking¹⁵. Het viseert situaties waar belastingplichtigen een of meerdere werkelijke en oprechte akten aangaan maar hiervoor een specifieke rechtskwalificatie kiezen

met de uitsluitende bedoeling om belasting te ontwijken. De belastingadministratie kan de door de partijen gekozen kwalificatie naast zich neerleggen, maar niet de akte(n) als dusdanig: de juridische gevolgen zouden inderdaad dezelfde moeten zijn voor en na de herkwalificatie¹⁶. De bewijslast dat de voorwaarden voor toepassing van artikel 344 § 1 vervuld zijn, berust bij de belastingadministratie. De belastingplichtige kan een herkwalificatie vermijden door ‘rechtmatige financiële of economische behoeften’ aan te tonen¹⁷.

Omwille van de strikte toepassingsvoorwaarden werd artikel 344 § 1 zelden met succes toegepast¹⁸. Hoven en rechtbanken hebben de neiging herkwalificatie af te wijzen om reden dat zij niet dezelfde rechtsgevolgen heeft als de door de belastingplichtige gekozen kwalificatie. Zo kan bijvoorbeeld een inkoop van eigen aandelen niet worden geherkwalificeerd in een dividenduitkering¹⁹, een kapitaalvermindering kan niet worden gelijkgesteld met een dividenduitkering²⁰, de juridische gevolgen van een huur zijn verschillend van die van een vruchtgebruik²¹.

C. Specifieke antimisbruikbepalingen met internationale invalshoek of gevolg

1. Regels met betrekking tot de aanpassing van verrekenprijzen

a) Aanpassing voor abnormale of goedgunstige voordelen

Artikel 26 WIB 1992 laat de Belgische belastingadministratie toe om de door de belastingplichtige toegestane ‘abnormale of goedgunstige voordelen’²² aan de belastbare winst toe te voegen. Dit betreft zowel gevallen waarin een Belgische belastingbetaler (a) goederen of diensten levert onder normale marktvoorwaarden (bv. een lening toestaat zonder interesten) als (b) voor goederen of diensten een prijs betaalt boven de normale marktprijs (bv. overdreven royalties). Om een aanpassing te vermijden, moet de belastingplichtige aantonen dat het voordeel in aanmerking genomen werd bij het bepalen van de belastbare grondslag van de verkrijger, zelfs als het niet daadwerkelijk belast werd²³ (hetgeen dubbele economische belasting vermijdt). Om deze reden is artikel 26

11. Voor wat dit tweede aspect betreft (inbreuk op een wettelijke bepaling van openbare orde), Cass. 5 maart 1999, *Pas.* 1999, I, nr. 133; J. KIRKPATRICK, “L’opposabilité au fisc des conventions non simulées”, *JT* 2000, p. 193.

12. L. DE BROE, *International Tax Planning and Prevention of Abuse*, IBFD, 2008, p. 71-72.

13. Het was de bedoeling om in het Belgisch recht een ‘step-by-step’-doctrine in te voeren, zoals ontwikkeld door het House of Lords (*Parl.St.* Kamer 1992-93, 1072/8, 101) in verschillende zaken (bv. *Ramsay / IRC, Burmah*), besproken in DE BROE, o.c., p. 172-174.

14. Art. 344 § 1 WIB 1992.

15. Naar het schijnt wenste de Belgische minister van Financiën het begrip ‘rechtsmisbruik’ in te voeren in het Belgisch fiscaal recht, maar dit begrip is niet uitdrukkelijk vervat in artikel 344 § 1 WIB 1992.

16. *Parl.St.* Senaat 1992-93, 762-1, 3. In de rechtspraak heerst controverse over de vraag of de juridische gevolgen na herkwalificatie ‘dezelfde’ of ‘gelijkaardig’ moeten zijn (J. KIRKPATRICK en D. GARABEDIAN, “Examen de jurisprudence. Les impôts sur les revenus et les sociétés (1991-2007)”, *RCJB* 2008, p. 303-319).

17. Over de betekenis van ‘rechtmatige financiële of economische behoeften’, zie GARABEDIAN, o.c., p. 159.

18. Over de toepassing van artikel 344 WIB 1992 op huurconstructies, Cass. 21 april 2005, *Pas.* 2005, p. 914; Cass. 11 december 2008, *FJF* 2009, 814. Andere toepassingen kunnen gevonden worden in KIRKPATRICK en GARABEDIAN, o.c., p. 297 e.v.

19. Cass. 4 november 2005, www.cass.be.

20. Over de vereffening van een vennootschap: Antwerpen 17 april 2007, *FJF* 2007, 732.

21. Cass. 22 november 2007, *FJF* 2008, 541.

22. Zie over dit begrip: Cass. 10 april 2000, *Pas.* 2000, I, p. 240; Cass. 31 oktober 1979, *Pas.* 1980, I, p. 28.

23. Bv., wanneer het voordeel leidt tot een vermindering van de overgedragen verliezen van de verkrijger; zie Antwerpen 15 juni 1999, *FJF*, No. 99/50; Bergen 1 december 2000, *FJF*, No. 2001/14; Gent 14 april 2004, *FJF*, No. 2004/283; Brussel 19 mei 2005, *Fisc.* 2005, nr. 985, 9.

WIB 1992 bijna nooit van toepassing indien de verkrijger van het voordeel een Belgische vennootschap is die aan de vennootschapsbelasting onderworpen is of een Belgische inrichting van een buitenlandse vennootschap²⁴. Voor deze vennootschappen past de Belgische administratie vaak een andere bepaling toe om de aftrek te weigeren, met name artikel 49 WIB 1992, dat de algemene voorwaarden voor aftrek als beroepskost bepaalt²⁵.

Het tegenbewijs kan nochtans niet worden geleverd wanneer het voordeel werd verleend aan een niet-inwoner die verbonden is met de Belgische belastingplichtige of die in het land waarin hij gevestigd is geniet van een aanzienlijk gunstiger belastingregeling (art. 26 § 2 WIB 1992)²⁶.

b) Specifieke regels voor verrekenprijzen

Artikel 185 § 2 WIB 1992, ingevoerd in 2004, laat de belastingadministratie toe om de winsten van een Belgische vennootschap aan te passen in geval van winstoverheveling naar of van een buitenlandse vennootschap binnen eenzelfde multinationale groep die niet beantwoordt aan het ‘arm’s length’-beginsel. De gebruikte terminologie is gelijkaardig aan deze van artikel 9 OESO-Modelverdrag²⁷. Een gelijkaardige bepaling (art. 253, 2° WIB 1992) is van toepassing op verrichtingen van en met vaste inrichtingen²⁸. Artikel 185 § 2 kan – in elk geval²⁹ – worden toegepast wanneer een voorafgaande beslissing (ruling) werd aangevraagd – t.t.z. van zodra een aanvraag werd ingediend bij de Belgische dienst voor voorafgaande beslissingen – en in geval van toepassing van de procedures van onderling overleg voorzien in de dubbelbelastingverdragen of het Europees Arbitrageverdrag.

c) Artikelen 79 en 207 WIB 1992

Artikel 79 WIB 1992 bepaalt dat geen aftrek van beroepsverliezen toegelaten is van dat deel van de winsten of baten dat

voortvloeit uit abnormale of goedgunstige voordelen (cf. art. 26 WIB 1992) die, rechtstreeks of onrechtstreeks, werden verleend aan de belastingplichtige door een onderneming waarmee hij rechtstreekse of onrechtstreekse banden van onderlinge afhankelijkheid heeft. Artikel 207 stelt dat geen aftrek of aanrekening van het verlies van het belastbare tijdperk kan gebeuren op dat deel van de winst dat het gevolg is van dergelijke abnormale of goedgunstige voordelen³⁰. Deze bepalingen betreffen ook winstoverheveling en de onrechtstreekse gevolgen op de belastbare grondslag van de verkrijgende vennootschap³¹.

De wisselwerking tussen artikel 185 § 2 en artikel 207 kan problemen stellen omdat artikel 207 bepaalde aftrekken verbiedt van winsten overgeheveld vanuit het buitenland terwijl artikel 185 § 2 een neerwaartse winstcorrectie vereist indien de overgeheveldde winsten reeds in het buitenland belast zijn op naam van de overdragende vennootschap³².

2. Verwerping van kosten

a) Artikel 49 WIB 1992

Artikel 49 WIB 1992 bevat de algemene voorwaarden voor de aftrek van beroepskosten. Het Belgische Hof van Cassatie laat de aftrek van kosten die geen verband houden met het statutair doel van de vennootschap niet toe³³. Naar mening van de rapporteurs is deze betwiste redenering een poging om via gerechtelijke weg een soort rechtsmisbruik in het Belgisch recht in te voeren zonder dat hiervoor een wettelijke basis bestaat³⁴.

b) Artikel 54 WIB 1992

Artikel 54 WIB 1992 is een antimisbruikbepaling die bestemd is om de aftrek te verwerpen van bepaalde (in principe aftrekbare) betalingen (interessen³⁵, vergoedingen voor ontbrekende coupons, royalties³⁶ en vergoedingen

24. Com.IB, nr. 26/30. Het tegendeel zou leiden tot een schending van de vrijheid van vestiging onder het EU-Verdrag en tot een indirecte discriminatie van vaste inrichtingen onder art. 24 OESO-Modelverdrag (De Broe, o.c., p. 84-85).

25. De vraag over art. 26 primeert op art. 49 heeft lang het voorwerp uitgemaakt van controverse in rechtsleer en rechtspraak (Cass. 30 oktober 2008, *FJF* 2009, 384). Art. 26 werd gewijzigd in 2007 door toevoeging van de zinsnede “onverminderd de toepassing van artikel 49”. Over de grondwettelijkheid van deze toevoeging, zie: *GwH* 6 november 2008, nr. 151/2008, *BS* 4 december 2008, p. 63.821.

26. In de zaak *SGI* heeft het Hof van Justitie van de Europese Unie geoordeeld dat deze bepaling niet tegenstrijdig was met het principe van de vrijheid van vestiging en met het principe van het vrij verkeer van kapitaal (HvJ 21 januari 2010, C-311/08, *Société de gestion industrielle SA (SGI) / België*).

27. Art. 185 § 2 is wel meer restrictief dan art. 9 OESO-Model. De eerste verwijst naar verbonden ‘vennootschappen’ en sluit hierdoor ondernemingen zonder vennootschapsvorm uit, terwijl de tweede verwijst naar verbonden ‘ondernemingen’.

28. Art. 235, 2° WIB 1992 is nuttig omdat art. 26 WIB 1992 niet van toepassing is op verrichtingen tussen een hoofdzetel en zijn eigen vaste inrichting (zie: O. NEIRYNCK, “Les prix de transfert en Belgique. Evolutions récentes”, *Liber Amicorum Jacques Malherbe*, Bruylant, 2006, p. 794).

29. De Broe (o.c., p. 97-98) is van mening dat, behalve indien er een rulingaanvraag is ingediend, enkel art. 26 WIB 1992 kan toegepast worden door de belastingadministratie met het oog op het aanpassen van winstoverhevelingen. Andere auteurs zijn het daar niet mee eens (T. VANWELKENHUYZEN, *Les prix de transfert*, Larcier, 2009, p. 77). Zie ook E. VAN DE VELDE, *Afspraken met de fiscus. De grenzen, juridische kwalificatie en rechtsgevolgen*, doctoraatsthesis UA, april 2009, p. 91.

30. Verschillende uitspraken maken toepassing van de art. 79 en 207 WIB 1992, bv. Bergen 10 oktober 2007, *FJF*, No. 2008/164; Brussel 20 april 2005, *JDF* 2005, 264; Brussel 19 december 2002, *FJF*, No. 2003/136. Andere rechtspraak wordt besproken in VANWELKENHUYZEN, o.c., p. 81-82.

31. Over de interpretatie van art. 207 WIB 1992 als een toepassing in het Belgisch recht van het beginsel van de economische realiteit: Luik 17 februari 1993, *FJF*, No. 93/141 en Cass. 23 februari 1995, *Pas.* 1995, I, nr. 107 (kapitaalbreng zonder economische verantwoording in een verbonden verliesvennootschap).

32. De Broe, o.c., p. 100-101.

33. Cass. 18 januari 2001; Cass. 19 juni 2003; Cass. 9 november 2007.

34. T. AFSCHRIFT, “L’appréciation de la réalité juridique des actes par le juge du fonds”, *JDF* 2007, 102 e.v.; D. GARABEDIAN, “Le principe du choix licite de la voie la moins imposée. Un état des lieux”, in *L’évolution des principes généraux du droit fiscal*, Larcier, 2009, p. 100-106; M. VAN KEIRSBLICK, “Artikel 49 WIB 1992. Een nieuwe algemene antimisbruikbepaling”, *TFR* 2004, p. 233 e.v.

35. Over art. 54 en interesten, zie: Cass. 10 november 1964, *Pas.* 1965, I, p. 251.

36. Over art. 54 en royalties, zie: Circ. Ci.Com./028, 7 februari 1994, *Bull.Bel.* 1997, 39.

voor diensten³⁷) die rechtstreeks of onrechtstreeks (via tussenvennootschappen³⁸) worden betaald aan welbepaalde niet-inwonende genietters of buitenlandse inrichtingen (gevestigd in een belastingparadijs of onderworpen aan een aanzienlijk gunstiger belastingregeling)³⁹. Deze regel veronderstelt dat deze betalingen betrekking hebben op kunstmatige of gesimuleerde transacties en/of niet voldoen aan de ‘arm’s length’-test⁴⁰. Belastingplichtigen kunnen dit vermoeden weerleggen door aan te tonen dat deze betalingen betrekking hebben op werkelijke en oprechte verrichtingen en dat zij de normale grenzen niet overschrijden⁴¹. Artikel 54 legt dus een bewijslast op die zwaarder is dan deze vereist voor de algemene aftrekregeling van artikel 49 WIB 1992⁴².

In vergelijking tot artikel 26 is artikel 54 minder gunstig voor de belastingplichtige. Om artikel 26 te kunnen toepassen, moet de belastingadministratie zelf aantonen dat de belastingplichtige de normale marktvoorwaarden niet gerespecteerd heeft. Voor artikel 54 is de belastingplichtige in het nadeel omdat hij twee wettelijke vermoedens moet weerleggen en moet bewijzen dat de verrichtingen reël zijn en beantwoorden aan normale marktvoorwaarden. Het is dan ook niet verwonderlijk dat artikel 26 uitdrukkelijk voorziet dat artikel 54 voorrang heeft op artikel 26.

Het Belgische Hof van Cassatie heeft een prejudiciële vraag aan het Hof van Justitie gesteld over de verenigbaarheid van deze bepaling met het principe van de vrije dienstverlening. Deze zaak heeft het nummer C-318/10.

c) Artikel 198, 10° WIB 1992

Artikel 198, 10° WIB 1992 verwerpt de aftrekbaarheid van sommige betalingen die zijn verricht naar de in artikel 307 § 1, 3^{de} lid, bedoelde staten (belastingparadijzen). De aftrek wordt alleen geweigerd wanneer het gaat over betalingen die niet zijn aangegeven overeenkomstig hieronder vermeld artikel 307 § 1 WIB 1992, ofwel betalingen die, hoewel aangegeven, niet in het kader van werkelijke en oprechte verrichtingen en met personen andere dan artificiële constructies zijn verricht.

De in artikel 307 § 1, 3^{de} lid, WIB 1992 bedoelde staten zijn de landen die de OESO-standaard voor de uitwisseling van inlichtingen niet naleven of deze die voorkomen op de door een koninklijk besluit (KB/WIB 1992) gevestigde lijst van staten zonder of met een lage belasting (d.w.z. staten waarvan het nominaal tarief van de vennootschapsbelasting lager is dan 10%).

3. Onderkapitalisatieregels

a) Niet-aftrekbaarheid van interesten betaald aan geldschietters die genieten van een aanzienlijk gunstiger belastingregime

Artikel 198, 11° WIB 1992 voorziet dat voor Belgische vennootschappen en Belgische inrichtingen van buitenlandse vennootschappen de interesten betaald aan geldschietters die onderworpen zijn aan een aanzienlijk gunstiger belastingregeling niet aftrekbaar zijn wanneer een zekere schuld-kapitaal-verhouding overschreden is⁴³. De belangrijkste doelstelling van deze bepaling is eerder het bestrijden van winstoverheveling naar het buitenland, dan het ontmoedigen van onderkapitalisatie⁴⁴. Om het gebruik van tussenstructuren te vermijden, vereist artikel 198, 11° ook dat de geldschietter de werkelijke verkrijger van de interesten is⁴⁵.

b) Niet-aftrekbaarheid van interesten betaald aan bepaalde aandeelhouders en bedrijfsleiders

Artikel 18, 4° WIB 1992 heeft twee belangrijke doelstellingen: het vermijden van onderkapitalisatie van Belgische vennootschappen en het beletten dat Belgische vennootschappen hun belastbare basis uithollen door betaling van overdreven interesten⁴⁶. Artikel 18, 4° herkwalificeert sommige interesten in dividenden voor de toepassing van de vennootschapsbelasting en van de roerende voorheffing wanneer een bepaalde schuld-kapitaal-verhouding overschreden wordt (t.w. wanneer het totaal bedrag van de geïnde schulden hoger is dan de som van de belaste reserves bij het begin van het belastbare tijdperk en het volstort kapitaal op het einde van het belastbare tijdperk) en/of wanneer de interest niet markt-

37. Over art. 54 en vergoedingen voor diensten, zie: Gent 5 februari 1998, *FJF*, No. 98/167; Gent 30 september 2003, *Fisc.Act.* 2003, 34/4. Voor herverzekeringspremies, zie: Rb. Antwerpen 14 februari 1998, *FJF*, No. 98/167.

38. Over het begrip ‘onrechtstreekse betalingen’ en de noodzaak om het risico van de verrichting te dragen: J.P. LAGAE en P. MATHIEU, “Prix de transfert entre sociétés belges et sociétés étrangères”, *Le droit fiscal international belge et l’évitement de l’impôt*, Ed. Jeune Barreau de Bruxelles, 1996, p. 102, T. AFSCHRIFT en A. RAYET, “Les impôts sur les revenus et la loi du 28 juillet 1992”, *JT* 1992, 810; DE BROE, o.c., p. 106-108.

39. DE BROE, o.c., p. 104-106; DOCCLO, o.c., p. 404.

40. DE BROE, o.c., p. 102. De art. 55 en 56 WIB 1992 bepalen omstandigheden waarin interestbetalingen geacht worden ‘at arm’s length’ te zijn.

41. *Ibid.*, p. 102.

42. Art. 49 eist dat de belastingplichtige bewijst dat de uitgave werd gedaan om belastbare beroepsinkomsten te behouden of te verwerven en dat hij de werkelijkheid van de uitgave en het bedrag ervan door middel van bewijskrachtige stukken aantoont.

43. De wetgever heeft deze schuld-kapitaal-ratio bepaald op 7/1. De verhouding werd op dit hoog niveau vastgelegd om coördinatiecentra toe te laten Belgische leden van de groep te financieren zonder in de praktijk geraakt te worden door art. 198, 11° (L. DE BROE en M. DE LA SERNA, “Les règles fiscales belges destinées à lutter contre la sous-capitalisation des sociétés à l’épreuve du droit européen”, *Liber Amicorum Jacques Malherbe*, Bruylant, 2006, p. 310-311).

44. Art. 198, 11° WIB 1992 verschilt van traditionele onderkapitalisatieregels. Bovendien is de verhouding voorzien in dit artikel hoger dan de ratio die normaal in andere jurisdicties wordt toegepast. Zij herkwalificeert de betaalde interest evenmin in dividend.

45. Daar waar art. 198, 11° spreekt van de ‘werkelijke verkrijger’, verwijst art. 54 uitdrukkelijk naar betalingen die zijn gedaan ‘rechtstreeks of onrechtstreeks’ zonder de term ‘werkelijke verkrijger’ te gebruiken. Het begrip ‘werkelijke verkrijger’ wordt in de rechtsleer anders ingevuld (T. AFSCHRIFT en I. BERTHELON, “L’impôt sur les revenus et l’arrêt royal du 21 décembre 1996”, *JT* 1997, 365; DE BROE, o.c., p. 117-119; C. DOCCLO, “La sous-capitalisation des sociétés. Quelques réflexions sur l’article 198, 11° du CIR”, *RGF* 1999, 222).

46. De roerende voorheffing op interesten bedraagt in de regel 15%, terwijl deze op dividenden 25% bedraagt. Het betalen van interesten kan ook een alternatief zijn voor het betalen van een bezoldiging.

conform is⁴⁷. Volgende schulden vallen onder het toepassingsgebied van artikel 18, 4°: leningen⁴⁸ toegestaan door aandeelhouders/natuurlijke personen of door een bestuurder of zaakvoerder, zowel in het geval het gaat om natuurlijke persoon als om een buitenlandse rechtspersoon⁴⁹.

4. Niet-tegenstelbaarheid van de overdracht van bepaalde activa aan belastingparadijzen

Artikel 344 § 2 WIB 1992 laat de belastingadministratie toe om de verkoop, overdracht of inbreng van bepaalde inkomensgenererende activa (aandelen, obligaties, schuldvoorwaarden of andere titels tot vestiging van leningen, uitvindings-octrooien, fabricageprocédés, fabrieks- of handelsmerken, of alle andere soortgelijke rechten, of geldsommen) door natuurlijke personen of vennootschappen aan een niet-inwoner gevestigd in een belastingparadijs, te negeren⁵⁰. Deze regel is van toepassing op Belgische ingezetenen, evenals op niet-ingezetenen die inkomensgenererende activa bezitten in België⁵¹. De initiële bewijslast dat de toepassingsvoorwaarden vervuld zijn, ligt bij de belastingadministratie. Het bewijs van bedrieglijk opzet of van de bedoeling om belasting te ontduiken of te ontwijken, is niet vereist. De wet veronderstelt immers zelf dat de belastingplichtige de intentie heeft om belastingen te ontwijken door activa naar het buitenland over te dragen⁵². Artikel 344 § 2 voert een fictie in: de overgedragen activa worden geacht het vermogen van de overdrager niet te hebben verlaten en het door deze activa gegenereerde inkomen blijft belastbaar ten name van de overdrager⁵³. Om aan deze fictie te ontsnappen, moet de belastingplichtige aantonen dat de verrichting beantwoordt aan rechtmatige financiële of economische behoeften, dus niet enkel om fiscale reden gedaan werd, of dat hij een werkelijke tegenwaarde ontvangen heeft die inkomen opbrengt die in België daadwerkelijk een belasting ondergaat die normaal is in vergelijking tot de belasting die zou verschuldigd zijn indien de verrichting niet zou hebben plaatsgevonden⁵⁴.

Indien de overdracht van de activa plaatsvindt zonder tegenprestatie of in ruil voor een tegenprestatie die niet marktconform is, dan kan artikel 344 § 2 in conflict komen met artikel 26 WIB 1992. Omdat beide bepalingen niet dezelfde fiscale gevolgen hebben, lijkt een gelijktijdige toepassing onaanvaardbaar⁵⁵.

5. Anti-ontwijkingsmaatregelen met betrekking tot de deelnemingsvrijstelling

De artikelen 202 en 203 voerden de Europese moeder-dochterrichtlijn uit om dubbele belasting op intragroepsdividenden tussen vennootschappen in verschillende EU-lidstaten uit te schakelen. De Belgische regels inzake deelnemingsvrijstelling hebben echter een ruimer toepassingsgebied. Zij zijn ook van toepassing op uitkeringen tussen Belgische vennootschappen of tussen Belgische en niet-EU-vennootschappen. Verschillende (anti-ontwijkings-)maatregelen beperken het toepassingsgebied van de vrijstelling. Naast een participatiedrempel (10% of 1.200.000 EUR voor de duur van minstens één jaar) stelt het WIB ook een ‘onderworpenheidsvereiste’ (subject-to-tax-test) in de vorm van vijf cumulatieve voorwaarden. Meer bepaald moet de uitkerende vennootschap onderworpen zijn aan de Belgische vennootschapsbelasting of aan een gelijkaardige buitenlandse belasting⁵⁶ en moet zij gevestigd zijn in een land waar de gemeenschappelijke bepalingen inzake belastingen niet aanzienlijk gunstiger zijn dan in België⁵⁷, d.w.z. dat het algemeen nominaal belastingtarief in dat land en het algemeen effectief tarief niet lager is dan 15%. Een koninklijk besluit (KB/WIB 1992) voorziet een lijst van 53 niet-EU-landen⁵⁸ die geacht worden dergelijk aanzienlijk gunstiger belastingregime te hebben⁵⁹.

47. T.w. wanneer hij niet voldoet aan de voorwaarden van art. 55 WIB 1992.

48. Het begrip ‘lening’ moet worden gedefinieerd in de zin van art. 1892 BW (het burgerrechtelijk leningsbegrip); Cass. 4 september 2009.

49. Leningen door Belgische vennootschappen vallen buiten het toepassingsgebied van deze bepaling, zelfs wanneer de Belgische vennootschap een bestuursmandaat waarneemt in de betalende vennootschap (DE BROE, o.c., p. 122). Het Hof van Justitie van de Europese Unie heeft geoordeeld dat dit verschil in behandeling volgens de woonplaats van de vennootschap, die als bestuurder een lening heeft toegekend, een beperking uitmaakt van de vrijheid van vestiging (HvJ 17 januari 2008, C-105/07, *Lammers & Van Cleef / België*).

50. Art. 344 § 2 heeft een doel dat vergelijkbaar is met dat van CFC-wetgeving. Het is echter op verschillende punten verschillend van CFC-wetgeving, zoals beschreven door DE BROE, o.c., p. 124-128 en P. VANHAUTE, *Belgium in international tax planning*, 2^{de} ed., IBFD, 2008, p. 222.

51. Zie dienaangaande: VANHAUTE, o.c., p. 215.

52. DE BROE, o.c., p. 138.

53. Cass. 18 december 1962, *Pas.* 1963, I, p. 489; Antwerpen 17 juni 2003, *TFR* 2004/8; VANHAUTE, o.c., p. 216.

54. De vergelijking die moet worden gemaakt is deze tussen de Belgische belasting die verschuldigd is op de inkomsten opgeleverd door de overgedragen activa in de veronderstelling dat geen overdracht zou hebben plaatsgevonden en de Belgische belasting die effectief geheven wordt op het inkomen opgeleverd door de tegenprestatie die in ruil voor de overdracht ontvangen werd (P. MINNE en S. DOUENIAS, *Planification fiscale internationale des sociétés belges*, Larcier, 2004, p. 342). Tussen verschillende rechtsgeleerden bestaan belangrijke meningsverschillen over de praktische toepassing van deze fictiebepaling: DE BROE, o.c., p. 134-137.

55. Over de interactie tussen art. 26 en art. 344 § 2, zie bv. P. CAUWENBERGH, *International Transfer Pricing*, Intersentia, 1998, p. 193 en DE BROE, o.c., p. 129-131.

56. Deze voorwaarde wordt geacht vervuld te zijn zelfs indien de winst niet effectief belast is (F. VANISTENDAELE, “Looking back: A decade of the parent-subsidiary directive. The case of Belgium”, *EC Tax Review* 2001, p. 156; C. CHERUY, *Le régime fiscal des sociétés holding en Belgique*, Larcier, 2008, p. 385).

57. Aangaande het in aanmerking nemen van rulings of administratieve praktijken die geen wettelijke basis hebben in het desbetreffende land, zie DE BROE, o.c., p. 89.

58. Art. 203 § 1, al. 3 en 3 WIB 1992

59. Art. 73^{quater} KB/WIB 1992; ook Com.IB, nrs. 199/34 en 199/35. De Broe verdedigt dat deze lijst exhaustief is (o.c., p. 151). Deze mening wordt niet door alle rechtsgeleerden gedeeld: B. PEETERS, “De Belgische deelnemingsvrijstelling na de belastinghervorming”, *TFR* 2003, 154. De minister van Financiën gaat ervan uit dat de belastingbetaler mag voortgaan op het vermoeden dat voortvloeit uit de opname op de lijst (*Parl. Vr.* nr. 47, 21 oktober 2003, CRIV 51, Com. 026); ook MINNE en DOUENIAS, o.c., p. 254; DE BROE, “Hong Kong-dividenden genieten van DBI-regime”, *TFR* 2004, 868; Ph. LION e.a., “Het nieuwe DBI-regime”, *AFT* 2003, p. 183-187; H. VANHULLE, “De wijzigingen aan het stelsel van de DBI-afreke”, *AFT* 2003, p. 67.

6. *Anti-ontwikingsbepaling met betrekking tot de vrijstelling van bronbelasting op interesten*

Zie artikel 107 § 2, 10° van het KB/WIB 1992⁶⁰.

7. *Het forfaitair gedeelte van buitenlandse belasting op beleggingsinkomsten (FBB)*

Zie de artikelen 285 tot 289 WIB 1992. Besproken *infra* afdeling I.D.1. inzake tax-sparing.

8. *Anti-ontwikingsbepaling met betrekking tot vennootschapsreorganisaties*

In 2008 werd een nieuwe anti-ontwikingsmaatregel ingevoerd⁶¹ voor vennootschapsreorganisaties, geïnspireerd door artikel 11 van de EU-Fusierichtlijn. Overeenkomstig artikel 183bis WIB 1992 kan het vrijstellingsregime niet worden toegepast indien de voornaamste of een van de voornaamste doelstellingen van de reorganisatie erin bestaat om belastingen te ontduiken of te ontwijken. Het feit dat de verrichting niet plaatsvindt op grond van zakelijke overwegingen, zoals herstructurering of rationalisering van de activiteiten van de bij de verrichting betrokken vennootschappen, kan een weerlegbaar (“behalve het bewijs van het tegendeel”) vermoeden opleveren dat de verrichting belastingontwijking of -ontduiking als voornaamste of een van de voornaamste doelstellingen heeft. De belastingplichtige heeft dan de mogelijkheid om aan te tonen dat de verrichting niet als voornaamste doel of een van de voornaamste doelstellingen belastingontduiking of -ontwijking heeft. De interpretatie van de begrippen ‘belastingontduiking als voornaamste doelstelling’ en ‘zakelijke overwegingen’ maakt het voorwerp uit van discussie⁶².

9. *Exit-taks op pensioenkapitalen*

Op basis van artikel 364bis WIB 1992 wordt de betaling van pensioenen, betaald in de vorm van een kapitaal, afkoopwaarde of spaartegoed, aan een belastingplichtige die voordien zijn woonplaats of de zetel van zijn fortuin naar het buitenland heeft verplaatst, geacht te hebben plaatsgevonden op de dag voorafgaand aan zijn verhuis. Met deze bepaling wilde de wetgever een einde stellen aan een misbruik van de toewijzingsregel voor de belastingheffing van pensioenen in de Belgische belastingverdragen die gebaseerd zijn op artikel 18 van het OESO-Model. Deze bepaling kent de hef-

fingsbevoegdheid toe aan de woonstaat. De bedoeling van artikel 364bis is de dubbele niet-belasting van pensioenen opgebouwd in België te vermijden, zoals bijvoorbeeld het geval was voor personen die uitweken naar Frankrijk vooraleer zij hun pensioen opnamen. Dit artikel wordt echter niet langer toegepast binnen de EER (zie ook onder afdeling I.D.1.)

10. *Belasting van artiesten en sportlui*

Zie artikel 228 § 2, 8° WIB 1992.

D. *De verhouding tussen nationale anti-ontwikingsmaatregelen en de dubbelbelastingverdragen*

In het algemeen dient opgemerkt te worden dat België een monistisch stelsel kent waarin de primauteit van het internationaal (en gemeenschaps-) recht wordt erkend. Bovendien hechten de rechtbanken en de belastingadministratie een hoge interpretatieve waarde aan de OESO-Commentaar⁶³. Bijkomende (nationale) bronnen van interpretatie zijn de administratieve commentaar op de dubbelbelastingverdragen (niet meer bijgewerkt sinds 1996) en de administratieve circulaire van 2004 op de toepassing, de werking en de doelstellingen van de DBV⁶⁴. Omdat België ook een lidstaat is van de EU moeten de DBV (zowel deze met andere lidstaten, als deze met derde landen) bovendien worden geïnterpreteerd en toegepast in overeenstemming met het Gemeenschapsrecht.

1. *Algemene benadering door de nationale administratie en de rechtbanken van de overeenstemming van nationale anti-ontwikingsbepalingen met de dubbelbelastingverdragen*

De houding van de Belgische belastingadministratie ten aanzien van de verhouding tussen de interne antimisbruikbepalingen en de dubbelbelastingverdragen is redelijk eenduidig: de dubbelbelastingverdragen beletten de toepassing van deze maatregelen niet. Deze zienswijze is in overeenstemming met een bepaalde monistische opvatting: (nationale) antimisbruikbepalingen moeten op dezelfde manier toegepast worden op nationale en internationale situaties. Dit blijkt ook uit de OESO-Commentaar (art. 1 § 9(4)), zoals gewijzigd in 2003.

60. DE BROE, *o.c.*, p. 157-158.

61. Wet van 11 december 2008, BS 12 januari 2009.

62. GARABEDIAN, *o.c.*, p. 91 e.v. Vgl. W. VANDENBERGHE, “De omzetting van de Fusierichtlijn”, *AFT*, 2004/4, p. 4 e.v.; H. VANHULLE en N. BOUVERET, “Le nouveau régime des fusions et scissions transfrontalières”, *RGF*, 2009/1, p. 17 e.v.

63. Zie J. WOUTERS en M. VIDAL, “De OESO-Modelovereenkomst inzake dubbelbelastingverdragen en de Belgische rechter”, *Liber Amicorum Frans Vanistendael*, Knops Publishing, 2007, p. 559-566; J. WOUTERS en M. VIDAL, “The OECD Model Convention Commentary and the ECJ: law, guidance, source of inspiration?” in L. HINNEKENS en Ph. HINNEKENS (eds.), *Liber Amicorum Fiscalium “A vision of taxes within and outside European borders” Festschrift in Honour of Prof. Em. Frans Vanistendael*, Kluwer, 2008, p. 989-1006, en het protocol van het Belgisch ontwerpverdrag van 2007.

64. Circ. 16 januari 2004, nr. AAF 5/2004, www.fisconet.be.

Er is zeer weinig rechtspraak over dit punt. Een tekenend voorbeeld is het arrest van het Hof van Cassatie over artikel 364bis WIB 1992 (zie afdeling I.C.9.). Deze bepaling hield volgens de meerderheid van de rechtsleer een schending in van zowel de dubbelbelastingverdragen als het Gemeenschapsrecht. Deze tegenstand leidde tot een inperking (via een administratieve circulaire) van het toepassingsgebied van artikel 364bis dat alleen nog toegepast wordt in gevallen van dubbele niet-belasting⁶⁵. Het Hof van Cassatie verwierp de administratieve zienswijze op basis van de overweging dat het dubbelbelastingverdrag (in casu met Frankrijk) geen ‘onderworpenheidsvereiste’ (subject-to-tax) inhoudt⁶⁶. Later werd dezelfde bepaling onverenigbaar geacht met het Gemeenschapsrecht (verdragsvrijheden) door het Europees Hof van Justitie⁶⁷.

Deze rechtspraak is ongetwijfeld relevant, maar is geen voorbeeld van een algemene rechterlijke doctrine. Enerzijds is het Belgisch-Frans DBV redelijk oud en verwijst het niet naar nationale antimisbruikbepalingen. Anderzijds is de interpretatie van het Hof van Cassatie gebaseerd op de bewoordingen van het DBV en verwees het Hof in het arrest niet naar misbruiksituaties (en een mogelijke niet-toepassing van het verdrag in dergelijke situaties).

Er kan ook verwezen worden naar rechtspraak aangaande antimisbruikbepalingen ingevoerd om agressieve fiscale besparingsconstructies te bestrijden die gebaseerd zijn op eerder gulle (en onvoorwaardelijke) tax-sparing-clausules⁶⁸ opgenomen in bepaalde oudere DBV met bepaalde landen (Zuid-Korea, Brazilië, Uruguay, Italië, enz.)⁶⁹. Deze maatregelen inzake het Belgische FBB zijn een onderworpenheidsvereiste (subject-to-tax) – de artikelen 285 en 287 WIB 1992⁷⁰ –, een pro rata beperking van het FBB afhankelijk van de duur van het eigendomsrecht over de lening – artikel 288 – en een anti-channeling-clausule – artikel 289 WIB 1992.

Het Hof van Cassatie oordeelde enigszins dubbelzinnig, op basis van de primauteit van het internationaal recht, dat de door het DBV voorziene verrekening moest worden toegestaan zelfs in geval van constructies gericht op belastingbesparing (back-to-back-overdrachten van cross-border-leningen louter voor de betaling van de interesten)⁷¹, maar dat het DBV geen afbreuk doet aan de toepassing van nationale be-

palingen aangaande de berekening van de belastbare grondslag (bruteringsclausule) die onrechtstreeks leiden tot een vermindering van het bij verdrag voorziene krediet door de toepassing van een anti-ontwijkingsbepaling vervat in het WIB 1992⁷². Uit dit arrest, gewezen in een zeer specifieke situatie, kunnen geen algemene conclusies worden getrokken, mede gelet op het feit dat sommige van deze constructies frauduleus zijn gebleken.

2. Verenigbaarheid van nationale anti-ontwijkingsmaatregelen met de dubbelbelastingverdragen: analyse

a) Overeenstemming van de algemene anti-ontwijkingsbepaling met de DBV

De enige algemene anti-ontwijkingsbepaling in het Belgisch fiscaal recht is artikel 344 § 1 WIB 1992. Deze regel wordt zelden toegepast, zelfs niet in louter nationale situaties, en geeft in de huidige interpretatie door de nationale rechtbanken dan ook geen aanleiding tot ernstige betwisting aangaande de verenigbaarheid met de DBV⁷³.

b) Overeenstemming van specifieke anti-ontwijkingsbepalingen met de DBV

Sommige nationale bepalingen hebben specifiek betrekking op winstaanpassingen in het kader van verrichtingen tussen verbonden partijen (meestal vennootschappen), zoals artikel 26, 1° en 3° of artikel 185 § 2 WIB 1992 (zie *supra*). Deze regels moeten worden afgewogen tegen artikel 9 OESO-Modelverdrag. Artikel 185 § 2 lijkt erg op artikel 9 OESO-Model. Artikel 26 heeft een breder toepassingsgebied omdat het geldt voor alle verbonden partijen en niet alleen voor ‘verbonden ondernemingen’ en kan dus slechts gedeeltelijk getoetst worden. Veel auteurs zijn echter van mening dat deze bepaling onverenigbaar is met artikel 9 waar zij veronderstelt dat het gebrek aan marktconformiteit van de verrichtingen zijn oorzaak vindt in het feit dat de ondernemingen gelieerd zijn, zonder dat het nodig is dit oorzakelijk verband onmiddellijk aan te tonen⁷⁴.

65. Zie commentaar art. 18 § 12-15. Deze zienswijze is in overeenstemming met het voorbehoud dat België heeft gemaakt in de OESO voor wat betreft het restartikel, art. 21 § 16.

66. Cass. 5 december 2003, *Fiscoloog* (I.), nr. 240, p. 8. Over een gelijkaardige bepaling in het Belgisch-Nederlands DBV: Cass. 26 april 2001, *Fiscoloog*, nr. 801, p. 3.

67. HvJ 5 juli 2007, C-522/04, *Commissie / België*.

68. Zoals blijkt uit het OESO-Rapport van 1998 *Tax Sparing: A reconsideration* werden veel landen met dit fenomeen geconfronteerd.

69. Cass. 9 januari 2003, *TFR* 2003, nr. 239, p. 320, noot van D. WYNTIN. Vgl. de zienswijze van de Belgische belastingadministratie inzake art. 344 § 2 WIB 1992 (DE BROE, o.c., p. 639) en het OESO-standpunt inzake “feiten die aanleiding geven tot belastingheffing” (OESO-Commentaar op art. 1 § 9(2)).

70. Art. 287 voorziet ook dat het FBB verhoudingsgewijze beperkt wordt in functie van de financiële kosten gedragen door de belastingplichtige.

71. Ook Rb. Bergen 20 juni 2003 en Rb. Brussel 26 juni 2003, *Fiscoloog*, nr. 899, p. 8.

72. Cass. 9 januari 2003, *TFR* 2003, nr. 239, p. 320, noot van D. WYNTIN. Vgl. de zienswijze van de Belgische belastingadministratie inzake art. 344 § 2 WIB 1992 (DE BROE, o.c., p. 639) en het OESO-standpunt inzake “feiten die aanleiding geven tot belastingheffing” (OESO-Commentaar op art. 1 § 9(2)).

73. Volgens De Broe kan de mogelijkheid tot herkwalficatie waarin dit artikel voorziet met succes door de administratie worden toegepast in sommige nieuwe (hypothetische) gevallen (DE BROE, o.c., p. 476-496; ook T. JANSSEN en P. DE VOS, *Handboek Internationaal en Europees belastingrecht*, Intersentia, 2008, p. 809-810).

74. LAGAE en MATHIEU, o.c., p. 95-96; J. THILMANY, *Transferts indirects de bénéfices*, Ced Samsom, 1996, p. 166; DE BROE, o.c., p. 516. Het lijkt erop dat de wetgever de taak van de belastingadministratie wenste te vereenvoudigen (en dus wilde afwijken van art. 9 OESO-Model), want de oudere versie van deze bepaling (oud art. 24 WIB) verwees wel uitdrukkelijk naar dit oorzakelijk verband (PH. JANS, *Les transferts indirects de bénéfices entre sociétés interdépendantes*, Bruylant, 1976, p. 95).

Andere bepalingen, zoals de artikelen 54, 26, 2° en 3°, 198, 11° en 344 § 2, verwijzen naar entiteiten die genieten van een aanzienlijk gunstiger belastingregime (commentaar bij art. 1 § 214). Omdat kan verondersteld worden dat dergelijke betalingen niet zouden hebben plaatsgevonden tussen partijen waartussen geen bijzonder verband bestaat, lijken deze bepalingen op het eerste gezicht in overeenstemming met artikel 11(6) OESO-Model, op voorwaarde dat ze niet op dergelijke manier worden toegepast dat zij de bewijslast voor de belastingadministratie opheffen (en verleggen naar de belastingplichtige, dan wel een vermoeden invoeren)⁷⁵. Bovendien kan artikel 198, 11°, in zoverre het de aftrek weigert van interesten in geval van onderkapitalisatie (schuld/kapitaal verhouding groter dan 7/1), strijdig zijn met artikel 11(6) OESO-Model wanneer het wordt toegepast op verrichtingen die marktconform zijn en met artikel 9 indien de verrichtingen niet plaatsvinden tussen ‘verbonden ondernemingen’.

Artikel 344 § 2 WIB 1992 (zie *supra*) heeft bepaalde kenmerken gemeen met CFC-bepalingen, maar het verschilt toch in bepaalde opzichten⁷⁶. In België bestaat als dusdanig geen CFC-wetgeving (commentaar § 23 en 26), hetgeen in overeenstemming is met de opmerkingen die België heeft gemaakt op de artikelen 1 (§ 27 (4)), 7 (§ 40 (1)) en 10 (§ 68 (1)), dat CFC-wetgeving een inbreuk uitmaakt op de artikelen 7 (1) en 10 (5) van het OESO-Modelverdrag. Omdat artikel 344 § 2 WIB 1992 de belastingplichtige toelaat om de fictie buitenspel te zetten door aan te tonen dat de verrichting beantwoordt aan rechtmatige behoeften van financiële of economische aard of dat hij een tegenwaarde heeft ontvangen die inkomsten oplevert die in België aan een normale belastingheffing onderworpen zijn, kan zijn overeenstemming met het OESO-Modelverdrag moeilijk geanalyseerd worden. Dit zou een benadering geval per geval vereisen.

In andere gevallen laten nationale bepalingen de her kwalificatie van inkomensbestanddelen toe (commentaar § 22(1)), zoals artikel 18, 4° WIB 1992. De Belgische belastingadministratie gaat ervan uit dat de her kwalificatie ook geldt voor de toepassing van het DBV en dat derhalve het dividendartikel van toepassing is⁷⁷. De meeste door België afgesloten DBV bevatten trouwens, net zoals de OESO-Commentaar, een voorbehoud voor deze toepassing⁷⁸. Vanuit dit perspectief en in lijn met de OESO-Commentaar moet deze bepaling in de meeste gevallen in overeenstemming worden bevonden met artikel 10 OESO-Modelverdrag in de mate dat het beperkt wordt tot gevallen waarin de geldschieters mee delen in

het ondernemingsrisico (art. 10 § 25)⁷⁹ en met artikel 9 wanneer het wordt toegepast op overdreven (niet-marktconforme) interesten tussen verbonden vennootschappen⁸⁰. Wanneer het echter wordt toegepast op ontlende vennootschappen waarvan de schuld-kapitaal-verhouding hoger is dan 1/1 (art. 18(4), tweede gedachtestreepje) dan kan dit strijdig zijn met artikel 9 OESO-Modelverdrag⁸¹. Wanneer de geldschietter een buitenlandse vennootschap is, dan kan dit bovendien een verboden discriminatie uitmaken in de zin van artikel 24(4) OESO-Modelverdrag (de Belgische bepaling is enkel van toepassing op buitenlandse vennootschappen)⁸².

Ten slotte houden sommige bepalingen ook een onderworpenheidsvereiste (subject-to-tax) in (zie commentaar op art. 1 § 15 en 16), zoals artikel 198, 11° WIB 1992. De onderworpenheidsvoorwaarde voorzien in artikel 26 WIB 1992 laat de belastingplichtige toe om te ontsnappen aan de toepassing van de anti-ontwijkingsbepaling wanneer hij het bewijs levert dat de verkrijger van het voordeel onderworpen is aan (Belgische) belastingen. Dit bewijs kan niet op dezelfde manier geleverd worden voor niet-inwoners. Nochtans kan deze bepaling niet worden aangemerkt als discriminerend in de zin van artikel 24, 4° omdat zij enkel van toepassing is op niet-marktconforme verrichtingen (een uitzondering moet worden gemaakt voor situaties bedoeld in de artikelen 9 en 11(6) OESO-Modelverdrag).

E. Misbruik van het dubbelbelastingverdrag zelf: principes van intern recht of interpretatie van het verdrag?

Professor De Broe is van mening dat geen enkele algemene bepaling van internationaal recht, in het bijzonder artikel 26 van het Weens Verdrag inzake het verdragenrecht (principe van de goede trouw) en artikel 38 van het statuut van het Internationaal Gerechtshof (algemene rechtsbeginselen van internationaal recht), voldoende steun biedt om aan te nemen dat dubbelbelastingverdragen een impliciete antimisbruikregel bevatten. Belastingverdragen worden afgesloten tussen staten en kunnen dus geen misbruikbeginsel omvatten dat hoofdzakelijk de burgers zou raken, in plaats van in te werken op de verschillen tussen de nationale belastingstelsels en het gebrek aan overeenstemming in de wettelijke aanpak van ‘misbruiksituaties’ bij de toepassing van de DBV⁸³.

75. DE BROE, *o.c.*, p. 543.

76. *Ibid.*, p. 124-128 en 637-638.

77. Com.OV, nr. 10/32; minister van Financiën, *Parl. Vr.* 29 december 1995, *Bull.contr.* 1996, 313.

78. België maakte een voorbehoud op de OESO-Commentaar bij art. 10 § 3 (§ 78). Voorbeelden zijn de verdragen met Nederland en met Mexico.

79. G. BOMBEKE en A. HUYGHE, “Chapter X: Dividends” in A. VAN DE VIJVER (ed.), *The new US-Belgium double tax treaty*, Larcier/IBFD, 2009, p. 196-197. Zie echter DE BROE, *o.c.*, p. 528-536 en 542.

80. Art. 18(4), eerste gedachtestreepje WIB 1992 verwijst naar art. 55 WIB 1992 (arm’s length-criterium, marktrente).

81. DE BROE, *o.c.*, p. 519.

82. BOMBEKE en HUYGHE, *o.c.*, p. 198; DE BROE, *o.c.*, p. 566-568; Ph. BIELEN en H. VERSTRAETE, “Non-discriminatie” in PEETERS, *o.c.*, p. 686; ook OESO-Commentaar op art. 24, § 56; het arrest van het Europees Hof van Justitie waarin dit artikel discriminerend wordt bevonden in een EU-context (HvJ 17 januari 2008, C-105/07, *Lammers en Van Cleef*).

83. DE BROE, *o.c.*, p. 374-376. Zie ook DE BROE, “Kroniek internationaal belastingrecht 2007-2008”, *TRV* 2009, nr. 2, p. 115. Een teleologische interpretatie van de DBV die gebaseerd zijn op het Belgisch model van 2007 zou nochtans weinig hulp kunnen bieden, waar dit model enkel verwijst naar de ‘strijd tegen belastingontduiking’.

Vanuit een Belgisch perspectief maakt de afwezigheid van een algemene antimisbruikdoctrine of -beginsel in het intern recht het hoogst onwaarschijnlijk dat een rechtbank dergelijke doctrine of beginsel zou erkennen in het internationaal recht. Zelfs de belastingadministratie schijnt ervan uit te gaan dat een dergelijke algemene antimisbruikbepaling niet bestaat⁸⁴. Dat België geen relevante opmerking in dit verband heeft gemaakt bij de aanpassingen in 2003 van de OESO-Commentaar en dat in de regel een verwijzing naar deze commentaar is opgenomen in de Belgische DBV (zie het protocol gevoegd bij het Belgisch modelverdrag 2007) kan op zich geen wettelijke basis vormen voor dergelijk beginsel. Een tegenindicatie kan bovendien worden gevonden in het feit dat verschillende belangrijke administratieve bronnen, zoals de circulaire van 2004 en het Belgisch modelverdrag van 2007, de strijd tegen belastingontwijking niet vermelden als doel van de DBV (zelfs niet zijdelings)⁸⁵.

II. Algemene en specifieke antimisbruikbepalingen in dubbelbelastingverdragen

A. Algemeen overzicht

Het is niet mogelijk een algemene lijn te ontwaren in de Belgische verdragspraktijk op het vlak van belastingontwijking.

B. Specifieke verdragsbepalingen die de toepassing van nationale anti-ontwijkingsbepalingen toelaten

België heeft verschillende verdragen afgesloten die specifieke bepalingen bevatten die erop gericht zijn om de toepassing van nationale anti-ontwijkingsmaatregelen te vrijwaren. Het oudste nog in werking zijnde verdrag is dat met Duitsland (1967), volgens hetwelk “geen enkele bepaling van de overeenkomst mag dusdanig worden uitgelegd dat zij een overeenkomstsluitende staat belet de bepalingen van zijn nationale wetgeving ter vermijding van belastingevasie en belastingontduiking toe te passen”⁸⁶. De latere verdragen met Luxemburg (1970)⁸⁷ en Oostenrijk (1971)⁸⁸ bevatten gelijkluidende bepalingen. Het Belgisch-Egyptisch verdrag van

1991 is eveneens gelijkaardig met deze nuance dat het verwijst naar bepalingen die “speciaal de bestrijding van het ontgaan of het ontwijken van belastingen ten doel hebben”⁸⁹.

Meer recent aanvaardde België de invoeging van gelijkaardige clausules zoals in het protocol bij het verdrag met San Marino (2005), dat voorziet dat “in geen geval de bepalingen van de overeenkomst aldus mogen worden uitgelegd dat zij een overeenkomstsluitende staat beletten om de bepalingen van zijn nationale wetgeving toe te passen die betrekking hebben op het voorkomen van het ontduiken van belasting”, hetgeen eerder beperkt is⁹⁰, in het akkoord met Hong Kong (2003)⁹¹ en in het verdrag met Singapore (2006)⁹², die beiden de toepassing van nationale anti-ontwijkingsmaatregelen toelaten “voor zover ze geen aanleiding geven tot een belastingheffing die in strijd is met de overeenkomst”.

Men kan zich afvragen wat de uitdrukking “belastingheffing die in strijd is met de overeenkomst” inhoudt. In dit opzicht bevat de overeenkomst met Hong Kong verschillende specifieke bepalingen die erop gericht zijn om voor België de mogelijkheid te vrijwaren om zijn anti-ontwijkingsmaatregelen toe te passen, zoals artikel 23 § 3 (dat art. 24 § 4 OESO-Model overneemt) dat stelt dat de aftrek van ‘interest, royalties en andere uitgaven’ en van ‘schulden van een onderneming’ van de belastbare winst gebeurt onder dezelfde voorwaarden als deze van toepassing in nationale situaties. Deze bepaling wordt door de Belgische administratie zo geïnterpreteerd dat zij de toepassing van nationale anti-ontwijkingsmaatregelen, zoals de artikelen 54, 55 en 198, 11° WIB 1992, toelaat, zelfs in gevallen die niet uitdrukkelijk in het verdrag worden vermeld, t.w. in artikel 9 § 1 (wintscorrecties tussen verbonden ondernemingen), 11 § 7 (overdreven interesten) en 12 § 6 (overdreven royalties)⁹³.

Ten slotte laten andere DBV de toepassing van anti-ontwijkingsmaatregelen toe maar enkel voor bepaalde categorieën van inkomsten. In het DBV met Zwitserland bijvoorbeeld is dit beperkt tot dividenden, interesten en royalties⁹⁴. In twee gevallen laat een DBV dit enkel toe voor één specifieke regel: de regels inzake onderkapitalisatie (Spanje)⁹⁵ en de CFC-regels (Canada)⁹⁶. De toelating om antimisbruikmaatregelen toe te passen kan soms gevonden worden in een gezamenlijke commentaar, zoals bij het nieuw DBV met Nederland voor dividend-stripping⁹⁷.

Deze verdragen zijn echter uitzonderingen onder de Bel-

84. MINNE en DOUENIAS, o.c., p. 207-208.

85. Hoger vermelde circ. van 2004, § II.

86. Belgisch-Duits DBV van 11 april 1967, BS 30 juli-7 augustus 1969, eindprotocol § 17.

87. Belgisch-Luxemburgs DBV van 17 september 1970, BS 27 januari 1973.

88. Belgisch-Oostenrijks DBV van 29 december 1971, BS 28 juni 1973.

89. Belgisch-Egyptisch DBV van 3 januari 1991, BS 24 juli 1997.

90. België-San Marino DBV van 21 december 2005, BS 24 juli 2007, protocol, nr. 8.

91. België-Hong Kong DBV van 10 december 2003, BS 10 november-3 december 2004, art. 27.

92. België-Singapore DBV van 6 november 2006, BS 11 december 2008, art. 28. Volgens De Broe is deze bepaling zinloos omdat het niet verwijst naar belastingontwijking in een van de officiële talen (o.c., p. 462).

93. Circulaire AAF 4/2005, 31 maart 2005, www.fisconetplus.be.

94. Belgisch-Zwitsers DBV van 28 augustus 1978, BS 14 oktober 1980, art. 22 (2).

95. Belgisch-Spaans DBV van 14 juni 1995, BS 22 september 2003, protocol nr. 5.

96. Belgisch-Canadees DBV van 23 mei 2002, BS 24 september 2004, art. 27 § 3.

97. Deze gezamenlijke commentaar bij het Belgisch-Nederlands DBV van 5 juni 2002 is gevoegd bij de goedkeuringswet (*Parl.St.* Senaat 2002-03, nr. 2-1293, 2).

gische DBV. Nagenoeg geen enkele van de DBV gesloten tussen 1977 en 2003 verlenen deze toelating, terwijl meer recente DBV – maar niet allemaal⁹⁸ – antimisbruikregels bevatten (in verschillende vormen). Het ontbreken van dergelijke clausules kan worden verklaard door de traditionele administratieve benadering dat DBV de toepassing van nationale maatregelen niet in de weg staan⁹⁹. Een andere verklaring kan gevonden worden in de eerdere onduidelijke Belgische politiek ten opzichte van treaty shopping, treffende geïllustreerd door de recente onderhandelingen en ondertekening van DBV met belastingparadijzen¹⁰⁰.

C. Algemene anti-ontwijkingsbepalingen in dubbelbelastingverdragen

Als algemene regel voegt België geen uitdrukkelijke antimisbruikregels in in zijn DBV¹⁰¹. Dit is in overeenstemming met het administratieve standpunt inzake de toepassing van nationale antimisbruikmaatregelen op dubbelbelastingverdragen (zie afdeling I.D.1.). Het Belgische modelverdrag van 2007 bevat nochtans een algemene antimisbruikbepaling (art. 27, diverse bepalingen) voor gevallen waarin “het belangrijkste doel of één van de belangrijkste doelstellingen van die inwoner of van een persoon die met die inwoner verbonden is, erin bestond de voordelen van de overeenkomst te verkrijgen”¹⁰². Het is echter niet duidelijk of deze bepaling zal behouden blijven of zal worden aangepast om tegemoet te komen aan de criteria ontwikkeld door het Europees Hof van Justitie¹⁰³.

Deze ‘belangrijkste doel-test’-clausule is gebaseerd op de OESO-Commentaar op artikel 1 (§ 21(4)) maar met twee belangrijke verschillen. Eerst en vooral is deze bepaling niet beperkt tot beleggingsinkomsten¹⁰⁴. Ten tweede laat de commentaar de contracterende staten toe om de voordelen van het verdrag niet toe te kennen indien “enig persoon betrokken bij de verwerving of overdracht” misbruik hoopt te maken van het verdrag en niet enkel in situaties waarin het de belastingplichtige zelf of een verbonden persoon is die dit doel nastreeft. De recentere overeenkomst met het eiland

Man (getekend in juni 2009 en nog niet in werking) maakt echter gebruik van de (ruimere) bewoordingen van de commentaar.

D. Specifieke anti-ontwijkingsbepalingen in dubbelbelastingverdragen

1. Clausules inzake de beperking van voordelen (*Limitation of benefits – LOB*)

De bedoeling van een LOB-clausule is het belemmeren van het tussenschakelen van entiteiten bedoeld om de voordelen van een dubbelbelastingverdrag te bekomen. Het lijkt erop dat treaty shopping geen belangrijke bekommernis is voor België. In 2009 bevatten slechts 11 (12 met inbegrip van het DBV met Turkije) van de 90 Belgische verdragen een LOB-clausule voor inkomsten van Belgische oorsprong¹⁰⁵.

Sommige van deze LOB-bepalingen zijn specifiek in de zin dat zij enkel gelden voor bepaalde categorieën van inkomsten, met name de beleggingsinkomsten. Dit is het geval voor de DBV met Zwitserland¹⁰⁶, Spanje, Azerbeidzjan¹⁰⁷ en Canada. In sommige DBV (bv. Spanje) zijn ze niet van toepassing indien de vennootschap in haar land van vestiging belangrijke werkzaamheden uitoefent op het vlak van nijverheid of handel. In België heeft deze uitzonderingsbepaling voor gevolg dat alle vennootschappen onderworpen aan de vennootschapsbelasting¹⁰⁸ uit het toepassingsgebied van deze antimisbruikbepaling vallen. De LOB-bepaling in het verdrag met Canada (enkel voor interest en royalties) omvat een eigendom en controle-test (doorkijkbenadering – OESO-Commentaar, art. 1 § 13) en een onderworpenheidsvereiste (commentaar op art. 1 § 15)¹⁰⁹. Het protocol voegt daar nochtans nog een ‘bonafide’-bepaling aan toe, in lijn met de aanbeveling in de commentaar (art. 1 § 16)¹¹⁰, en een maatregel tegen overkapitalisatie die niet-inwoners viseert die eigenaar zijn of controle uitoefenen over Belgische coördinatiecentra die (interest) inkomen verwerven uit Canada¹¹¹.

Sommige andere LOB-bepalingen hebben een meer algemeen toepassingsgebied. Zij zijn van toepassing op alle categorieën

98. Bv. het DBV met Chili van 6 december 2007 bevat geen enkele bepaling over vermijding.

99. Com.OV, nr. 28/17, 9/3 en 5.

100. DE BROE, *o.c.*, p. 468.

101. Bv. de DBV met Zuid-Afrika (1 februari 1995, BS 11 juni 1999) of met Albanië (14 december 2002, BS 10 november 2004).

102. Over het Belgisch modelverdrag 2007, J. GOMBEER, “Orientations actuelles de la politique de la Belgique en matière de convention préventive de la double imposition”, *Bull.doc.min.fin.* 2008, nr. 3, p. 137-147 en B. PEETERS en A. LECOCQ, “New Belgian Standard Convention for Tax Treaty Negotiations”, *Steuer und Wirtschaft International*, 2008, nr. 5, p. 197-204.

103. Bv. HvJ 12 september 2002, C-196/04, *Cadbury Schweppes*.

104. Zie DBV met Kongo dat enkel voorziet in een ‘doelstelling-test’ voor dividenden (Belgisch-Kongolees DBV van 23 mei 2007 (nog niet in werking), protocol nr. 4).

105. Ook Belgisch-UK DBV, art. 10(3)(d) (beperkt tot inkomsten uit de UK).

106. Belgisch-Zwitsers DBV van 28 augustus 1978, BS 14 oktober 1980, art. 22, dat een onderworpenheidstest en een antichanneling-bepaling bevat (§ 2) en, voor interesten, een onderkapitalisatieregule (§ 1(a)) en een arm’s length-test (§ 1(b)). Over het Belgisch-Zwitsers verdrag en de Zwitserse internationale politiek met betrekking tot belastingontwijking, zie: P. KELLEY en J.-P. LAGAE, “The Belgian Swiss income tax treaty”, *Intertax*, 1980, p. 153 e.v.; S. VAN WEEGHEL, *The improper use of tax treaties*, Kluwer, 1998, p. 248 e.v.; DE BROE, *o.c.*, p. 732-734.

107. DBV met Azerbeidzjan, art. 11 § 7 en § 8, 12 § 6 en § 7 en 21 § 4, dat een ‘belangrijkste doel-test’ bevat zoals voorgesteld in de OESO-Commentaar (art. 1 § 21(4)) en, voor interesten en royalties, een arm’s length-test.

108. DE BROE, *o.c.*, p. 737.

109. Belgisch-Canadees DBV, art. 27 § 6.

110. Vgl. art. 203, 2° WIB 1992.

111. DE BROE, *o.c.*, p. 738.

inkomsten afkomstig uit de bronstaat. Dit is het geval voor de verdragen met de Verenigde Staten, de Baltische Staten, San Marino, Taiwan en Venezuela. Het nieuw Belgisch-Amerikaans verdrag¹¹² bevat een uitgebreide LOB-clausule die veel verder reikt dan de vorige overeenkomst. Dit artikel is vergelijkbaar met, maar niet identiek aan, andere LOB-clausules ingevoegd in een recent Amerikaans DBV¹¹³. Omdat de Belgische overheid niet vertrouwd is met dergelijke uitgebreide LOB-clausules¹¹⁴, kon ze rekenen op artikel 21 (7) van het verdrag (de uitzondering voor belastingplichtigen die geen bedoeling van misbruik hebben) om een (voorzichtige) benadering geval per geval te verantwoorden¹¹⁵.

De LOB-bepalingen in de andere verdragen (met uitzondering van het DBV met Venezuela) komen er eenvoudigweg op neer diegenen uit te sluiten van de voordelen van het verdrag die niet voldoen aan de 'voornaamste doel'-test¹¹⁶. De bedoeling van misbruik moet worden aangetoond door de belastingadministratie onder andere rekening houdende met de omstandigheden, het "bedrag en de aard van het inkomen", de werkelijke bedoeling van partijen en de woonplaats van de personen die de belastingplichtige controleren of die de werkelijke gerechtigde zijn op het inkomen (zie de DBV met de drie Baltische Staten).

Sommige nationale antimisbruikbepalingen bevatten nochtans een omkering van de bewijslast in geval van internationale transacties (zie *supra*).

Voor wat artikel 344 § 2 WIB 1992 betreft, kan verdedigd worden dat de DBV geen afbreuk doen aan het recht van de contracterende staat om hetzelfde inkomen te belasten bij de begunstigde ervan (althoewel dit duidelijk zou leiden tot economische dubbele belasting).

Ten slotte bevat het DBV met Venezuela (1993) een LOB-clausule (subject-to-tax-) die specifiek gericht is op situaties van dubbele niet-belasting die kan voortvloeien uit de interactie tussen wereldwijde en territoriale belastingregimes¹¹⁷. Deze clausule heeft echter ieder praktisch belang verloren

sinds Venezuela in 2002 zijn territoriaal belastingregime heeft vervangen door een wereldwijde inkomstenbelasting. Opmerkenswaard is dat dergelijke clausule niet kan teruggevonden worden in meer recente DBV met landen die een territoriaal systeem toepassen, zoals het DBV met Hong Kong¹¹⁸, hetgeen zou kunnen gezien worden als een aansporing om internationale financiële stromen via België te laten lopen¹¹⁹.

Het DBV met Bahrein omvat een LOB-clausule en verwijst uitdrukkelijk naar de OESO-Commentaar¹²⁰.

2. Uiteindelijk gerechtigde (beneficial owner)

Omdat de meeste Belgische DBV het OESO-Model volgen, vindt men de uitdrukking 'uiteindelijk gerechtigde' terug in veel verdragen die door België ná 1977 zijn afgesloten, evenals in het Belgisch modelverdrag van 2007¹²¹, maar zonder definitie¹²². Dit begrip komt ook voor in nationale wettelijke bepalingen, zowel op zichzelf staande, zoals artikel 198, 11° WIB 1992¹²³ of artikel 2 § 1, 1° van de wet houdende invoering van een eenmalige bevrijdende aangifte van 2003¹²⁴, of in uitvoering van de Europese Spaar- en Interest en Royalty-richtlijnen, zoals artikel 338bis WIB 1992 of artikel 117 § 6bis KB/WIB 1992¹²⁵.

Zoals in andere jurisdicties wordt dit begrip ook in de rechtspraak niet duidelijk omschreven¹²⁶. Een bijkomend interpretatieprobleem is het feit dat het Franse begrip van *bénéficiaire effectif* en de Vlaamse versie van *uiteindelijk gerechtigde* – allebei officiële versies – verschillend kunnen geïnterpreteerd worden¹²⁷. De Belgische administratieve commentaar op de DBV en artikel 117 § 6bis KB/WIB 1992 definiëren dit begrip als "eigenaar of vruchtgebruiker (...) van de effecten, rechten of goederen"¹²⁸, waarbij de nadruk ligt op de juridische dimensie van het eigendomsrecht, hetgeen kan gezien worden als een toepassing van de veinzingsleer¹²⁹ (zie afdeling I.A.) en als een afwijzing van een (ruimere) economische

112. Belgisch-Amerikaans DBV van 27 november 2006, BS 9 januari 2008, art. 21.

113. A. BAX en F. DIERCK, "Limitation of benefits" in A. VAN DE VIJVER (ed.), *The new US-Belgium Double Tax Treaty*, Larcier/IBFD, 2009, p. 421-454, bijz. 421. Vgl. OESO-Commentaar art. 1 § 20 en US-Model, art. 22.

114. Over de verenigbaarheid van LOB-clausules met het Gemeenschapsrecht, vgl. HvJ 5 november 2002, C-466/98 tot C-476/98, *Open Skies*, met HvJ 12 december 2006, C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*.

115. Over het Belgisch-Amerikaans DBV, art. 1 § 7, BAX en DIERCK, o.c., p. 451.

116. België-Estland DBV van 5 november 1999, BS 10 juni 2003; België-Litouwen DBV van 26 november 1998, BS 10 juli 2003, art. 9; België-Letland DBV van 21 april 1999, BS 10 juli 2003, art. 29; België-San Marino DBV, art. 23; België-Taiwan DBV van 13 oktober 2004, BS 23 december 2005, art. 27.

117. België-Venezuela DBV van 22 april 1993, BS 14 april 1999, art. 22.

118. Het België-Hong Kong DBV (10 december 2003, BS 10 november-3 december 2004) voorziet in zijn protocol (§ 7) een onderworpenheidsvereiste (subject-to-tax) voor inkomen afkomstig uit Hong Kong andere dan dividenden, interesten en royalties die worden ontvangen door Belgische ingezetenen.

119. De Broe, o.c., p. 353 e.v.

120. België-Bahrein DBV, getekend op 4 november 2007, protocol.

121. Bv. het recent DBV met Ghana van 22 juni 2005, art. 10 § 4 en 11 § 5, of het nieuw DBV met Nederland dat, in geval van dividend stripping, de persoon die het dividend ontvangt de hoedanigheid van uiteindelijk gerechtigde ontzegt. Opmerkenswaard is dat het Belgisch-Luxemburgs DBV van 17 september 1970 geen dergelijke bepaling bevat althoewel het is geamendeerd in 2002.

122. Behalve in het verdrag met Turkije, dat echter niet echt behulpzaam kan zijn (Belgisch-Turks DBV van 2 juni 1987, protocol art. 5).

123. Zie ook art. 289 WIB 1992.

124. Wet van 31 december 2003, BS 6 januari 2004.

125. B. SPRINGAEL, "Implementation of the Interest and Royalties Directive", *Derivates and Financial Instruments*, 2004, nr. 6, p. 279-289.

126. L. DE BROE en N. BAMMENS, "De interpretatie van het begrip 'beneficial ownership' onder het OESO-Modelverdrag: ondanks meer internationale rechtspraak blijft de onduidelijkheid", *TFR* 2008, p. 1047-1065.

127. Zie hierover DE BROE, o.c., p. 715-724.

128. Com.OV, nrs. 10/204 en 231; 11/204, 226-5 en 231; 12/203 en 231.

129. Brussel 6 oktober 1995, *AFT* 1996, p. 476-451; VAN GOMPEL, o.c., p. 213.

(of substantiële) interpretatie¹³⁰, die typisch is voor common law-landen¹³¹. België lijkt nochtans niet geneigd te zijn om een te ruime definitie van uiteindelijk gerechtigde aan te nemen¹³².

3. Clausules inzake belastingheffing op basis van overmaking (remittance)

Sommige DBV bevatten bepalingen aangaande de belastingheffing op basis van overmaking, zoals de verdragen met Singapore (art. 27) en met Cyprus (verdrag van 14 mei 1996, art. 29).

4. CFC-wetgeving

Over het ontbreken van CFC-wetgeving in België, zie *supra* afdeling I.D.2.b)

5. Onderworpenheidstest (subject-to-tax)

Sommige Belgische DBV bevatten bepalingen die kunnen gezien worden als onderworpenheidsclausules afgeleid van het OESO-Modelverdrag. Verschillende overeenkomsten, en het Belgische modelverdrag, vereisen in het algemeen voor de toepassing van artikelen gelijkaardig aan de artikelen 18, 21 en/of 23 OESO-Modelverdrag, dat het inkomen is ‘belast’ of, eerder zeldzaam, is ‘onderworpen aan belasting’ (in plaats van ‘mag belasten’)¹³³. Deze bepalingen hebben het voorwerp uitgemaakt van verschillende en tegenstrijdige rechtspraak. De woorden ‘belast’ of ‘onderworpen aan belasting’ kunnen inderdaad worden geïnterpreteerd als een effectieve belasting of, minder strikt, onderworpen aan de fiscale wetgeving van de andere staat zelfs indien als resultaat daarvan het inkomen niet zou belast worden. Deze laatste interpretatie is gebaseerd op een arrest van het Hof van Cassatie van 1970¹³⁴. Het Brusselse hof van beroep heeft in een recent arrest echter een ander onderscheid gemaakt en geoordeeld dat, alhoewel ‘onderworpen aan belasting’ kan verwijzen naar inkomen dat is vrijgesteld onder de wetten van de con-

tracterende staat, het woord ‘belast’ een effectieve belastingheffing inhoudt¹³⁵.

Om een einde te stellen aan deze dubbelzinnigheid is de tendens in recente DBV om een definitie te geven aan het begrip ‘belast’. Bijvoorbeeld in het DBV België-San Marino:

“inkomsten in San Marino belast zijn, wanneer ze daadwerkelijk begrepen zijn in de belastbare grondslag waarop de San Marinese belasting is berekend. Inkomsten zijn dus niet belast in San Marino wanneer ze, nadat ze het gewone belastingstelsel hebben ondergaan die volgens de San Marinese wetgeving op die inkomsten van toepassing is, ofwel niet belastbaar zijn ofwel vrijgesteld zijn van belasting in San Marino”¹³⁶.

6. Rent-a-star-vennootschappen

In België rijst een specifiek probleem als gevolg van het feit dat de meeste DBV geen bepaling gelijkaardig aan artikel 17 § 2 OESO-Modelverdrag bevatten, alhoewel deze bepaling werd ingevoerd in het intern recht (art. 228 § 2, 8° WIB 1992). De belastingadministratie is van mening dat deze bepaling van toepassing is zelfs onder oudere DBV¹³⁷. De rechtbanken hebben nochtans tot op heden de pogingen van de belastingadministratie om deze interne bepaling toe te passen, afgewezen¹³⁸. Meer recente Belgische DBV bevatten nochtans in de regel een clausule gelijkaardig aan artikel 17 § 2 OESO-Modelverdrag (zie bv. art. 16 § 2 van het Belgische modelverdrag 2007).

7. Tax-sparing-bepalingen in de DBV en misbruik

Zie dienaangaande *supra* afdeling I.D.1.

III. Verhouding tussen de antimisbruikbepalingen en het EU-recht

Zie: HvJ 17 januari 2008, C-105/07, *Lammers en Van Cleef*¹³⁹; HvJ 21 januari 2010, C-311/08, *Société de gestion industrielle (SGI)*; prejudiciële vraag gesteld door het Hof van Cassatie van België in de zaak C-318/10, *SIAT SA*.

130. L. HINNEKENS, “Treaty shopping en antimisbruikregels in België en elders” in M. STORME en S. VAN CROMBRUGGE (eds.), *Actuele problemen van fiscaal recht*, Kluwer, 1989, p. 261-264; M. DE MUNTER, “Artikel 11; Interest” in B. PEETERS (ed.), *Het nieuwe Belgisch-Nederlands dubbelbelastingverdrag. Een artikelsgewijze bespreking*, Larcier, 2001, p. 258; S. CLAES, “De ‘beneficial ownership’-clausule: much to do about nothing”, *Fiscoloog (I.)* 2001, nr. 212, p. 3; ook F. DIERICKX, “Artikel 10 Dividenden” in B. PEETERS (ed.), o.c., p. 206-210; B. PEETERS, *Dubbelbelastingverdragen. Commentaar*, Ced Samsom, 1991, § 10.2.

131. J. VAN GOMPEL, “Interest” in A. VAN DE VIJVER (ed.), *The new US-Belgium Double Tax Treaty*, Larcier/IBFD, 2009, p. 212; A. HAELTERMAN, *Fiscale transparantie. Theorie en praktijk in België*, Biblo, 1992, p. 235-236. De Broe lijkt nochtans een autonome fiscale interpretatie voor te staan: DE BROE, o.c., p. 718.

132. Zie de enge interpretatie door de Belgische minister van Financiën (alhoewel gebaseerd op de OESO-Commentaar) in DE BROE, o.c., nr. 534.

133. Bv. België-Oekraïne DBV van 20 mei 1996, BS 19 oktober 1999, art. 23; België-Viëtnam DBV van 28 februari 1996, BS 10 september 1999, art. 21; oud België-Canada DBV van 29 mei 1975, BS 11 september 1976, art. 18 (pensioenen).

134. Cass. 12 september 1970, Pas. 1970, I, p. 37.

135. Brussel 17 januari 2009, *Fiscoloog (I.)*, nr. 294, 1-4 (met commentaar van M. VAN KEIRSBIJCK, “Komt de ‘exemption vaut impôt’ op de helling te staan?”).

136. België-San Marino DBV, protocol nr. 7.

137. Circ. 1 februari 2002, AOIF 3/2002, www.fisconet.be, BS 25 april 1997.

138. Antwerpen 6 mei 2008; Rb. Leuven 2 november 2007, noot D. DESCHRIJVER, TFR 2008, nr. 350, p. 959 e.v.; Gent 21 maart 2006, www.fisconet.be; Brussel 23 juni 2004, www.fiscalnet.be; ook DE BROE, o.c., 2009, p. 115-155, nr. 17.

139. DE BROE en DE LA SERNA, o.c., p. 204 e.v.; L. DE BROE en N. BAMMENS, “Belgische thin-cap-regel schendt vrij vestigingsrecht”, *Fiscoloog (I.)* 2008, nr. 290, p. 1.