

Mr. dr. R.A. Bosman

# **Het Multilaterale Instrument (MLI)**

 Wolters Kluwer

Deventer – 2020

## VOORWOORD

Het MLI is een van de belangrijkste ontwikkelingen op het gebied van belastingverdragen van de afgelopen decennia, die ook een ingrijpende impact heeft op een groot aantal Nederlandse belastingverdragen. Het MLI is een verdrag dat zeer technisch van aard is en dat in de toepassing complex kan zijn. Deze fiscale brochure beoogt de werking en toepassing van het MLI op heldere wijze inzichtelijk te maken.

In hoofdstuk 1 wordt ingegaan op de achtergrond en de hoofdlijnen van het MLI. In hoofdstuk 2 worden diverse procedurele en formele aspecten van het MLI verder uitgediept. Hoofdstuk 3 biedt een algemeen overzicht van de inhoud van het MLI. Per materiële MLI-bepaling wordt daarbij een beknopt en schematisch overzicht gegeven van de kenmerken van het artikel. De specifieke posities van Nederland en Curaçao ten aanzien van elke afzonderlijke MLI-bepaling komen in hoofdstuk 4 aan bod. Tot slot wordt in hoofdstuk 5 de praktische toepassing van het MLI nader toegelicht aan de hand van een stappenplan. Tot slot zijn diverse bijlagen opgenomen die de werking van het MLI inzichtelijk beogen te maken.

De auteur dankt Paula Geerse en Frank Pötgens voor hun commentaar op het manuscript van deze brochure. De verantwoordelijkheid voor de inhoud van deze brochure ligt volledig bij de auteur.

Het manuscript is afgesloten op 28 november 2019. Met ontwikkelingen na deze datum (die elkaar snel opvolgen) is geen rekening gehouden.

R.A. Bosman

# INHOUDSOPGAVE

## **Voorwoord / V**

## HOOFDSTUK 1

### **Algemeen / 1**

- 1.1 Inleiding / 1
- 1.2 Achtergrond / 1
- 1.3 Karakterisering van het MLI / 4
- 1.4 Werking van het MLI op hoofdlijnen / 5
- 1.5 Structuur MLI-bepalingen / 7
- 1.6 OESO als depositaris / 7
- 1.7 Toolkit, database en andere hulpmiddelen / 7
- 1.8 Deelnemende landen / 8

## HOOFDSTUK 2

### **Werking van het MLI; formele aspecten / 11**

- 2.1 Inleiding / 11
- 2.2 Toepassingsbereik: Covered Tax Agreements / 11
- 2.3 Interpretatie / 13
  - 2.3.1 Definities / 13
  - 2.3.2 Uitleggingsvoorschrift / 13
  - 2.3.3 Betekenis van het Explanatory Statement / 16
  - 2.3.4 Betekenis van de BEPS-rapporten / 17
  - 2.3.5 Betekenis van het OESO-Modelverdrag en commentaar / 18
- 2.4 Operationele bepalingen / 21
- 2.5 Compatibility clauses / 21
- 2.6 Voorbehouden (opt-outs) / 23
- 2.7 Keuzemogelijkheden / 26
- 2.8 Notificatieverplichtingen / 26
- 2.9 Wijzigingen van belastingverdragen / 29
- 2.10 Wijzigingen van het MLI / 29
- 2.11 Terugtrekking / 30
- 2.12 Conferentie van de partijen / 30
- 2.13 Authentieke taalversies / 31
- 2.14 Geconsolideerde verdragsteksten / 31
- 2.15 Timing / 32

- 2.15.1 Inleiding / 32
- 2.15.2 Ondertekening / 32
- 2.15.3 Ratificatie / 33
- 2.15.4 Inwerkingtreding ('entry into force') / 34
- 2.15.5 Toepasselijkheid ('entry into effect') / 35
- 2.15.6 Compartimentering / 37

### HOOFDSTUK 3

#### **Samenvatting inhoud MLI / 39**

- 3.1 Inleiding / 39
- 3.2 Werkingsfeer en interpretatie (deel I MLI) / 40
- 3.3 Hybride mismatches (deel II MLI) / 41
  - 3.3.1 Transparante entiteiten (art. 3 MLI) / 41
  - 3.3.2 Dual resident vennootschappen (art. 4 MLI) / 45
  - 3.3.3 Voorkomingsmethoden (art. 5 MLI) / 47
- 3.4 Verdragsmisbruik (deel III MLI) / 48
  - 3.4.1 Preambule (art. 6 MLI) / 48
  - 3.4.2 Voorkoming van verdragsmisbruik (art. 7 MLI) / 49
  - 3.4.3 Dividend transfer transacties (art. 8 MLI) / 60
  - 3.4.4 Vervreemdingswinsten op belangen in onroerendezaaklichamen (art. 9 MLI) / 61
  - 3.4.5 Laagbelaste vi's in derde staten (art. 10 MLI) / 62
  - 3.4.6 Saving clause (art. 11 MLI) / 62
- 3.5 Voorkomen ontwijking vi-status (deel IV MLI) / 63
  - 3.5.1 Commissionairsstructuren (art. 12 MLI) / 63
  - 3.5.2 Uitzondering voor hulpwerkzaamheden (art. 13 MLI) / 65
  - 3.5.3 Opsplitsing van contracten (art. 14 MLI) / 66
  - 3.5.4 Closely related persons (art. 15 MLI) / 67
- 3.6 Verbetering geschillenbeslechting (deel V MLI) / 67
  - 3.6.1 Aanpassing MAP (art. 16 MLI) / 67
  - 3.6.2 Verrekenprijscorrecties (art. 17 MLI) / 68
- 3.7 Bindende arbitrage (deel VI MLI) / 69
- 3.8 Slotbepalingen (deel VII MLI) / 69

### HOOFDSTUK 4

#### **Positie Nederland en Curaçao / 71**

- 4.1 Inleiding / 71
- 4.2 Positie Nederland / 72
  - 4.2.1 Algemeen / 72
  - 4.2.2 Keuzes en impact per MLI-bepaling / 74
- 4.3 Positie Curaçao / 85
  - 4.3.1 Algemeen / 85
  - 4.3.2 Keuzes per MLI-bepaling / 86

HOOFDSTUK 5

**Stappenplan toepassing MLI / 89**

- 5.1 Inleiding / 89
- 5.2 Stap 1: Is het belastingverdrag een CTA? / 89
- 5.3 Stap 2: Per wanneer is het MLI van toepassing op een CTA (timing)? / 90
- 5.4 Stap 3: Welke MLI-bepalingen zijn van toepassing? / 91
- 5.5 Stap 4: Welke bestaande verdragsbepalingen worden aangepast, en hoe? / 91
- 5.6 Stap 5: Verdragstoepassing = CTA + MLI / 100

**Literatuuroverzicht / 101**

BIJLAGE 1

**MLI – partijen en ondertekenaars (status 26 november 2019) / 103**

BIJLAGE 2

**Schema effectieve doorwerking MLI-bepalingen in Nederlandse CTA's / 107**

## HOOFDSTUK 1

# Algemeen

### 1.1 Inleiding

In dit inleidende hoofdstuk wordt ingegaan op de achtergrond en de hoofdlijnen van het Multilaterale Instrument ('MLI'). Het MLI kan met recht beschouwd worden als de meest innovatieve en ingrijpende ontwikkeling op het gebied van belastingverdragen van de afgelopen decennia. De implementatie van het MLI heeft grote gevolgen voor het wereldwijde bilaterale verdragenennetwerk, waaronder de Nederlandse belastingverdragen. Met de totstandkoming van het MLI is een belangrijke stap gezet in de richting van de implementatie van de diverse verdragsgerelateerde BEPS-maatregelen. Het MLI is inmiddels door 92 jurisdicties getekend en is per 1 februari 2020 in werking getreden voor 37 jurisdicties (naar de stand per 26 november 2019). Nederland heeft zich grotendeels gecommitteerd aan de inhoud van het MLI, en het MLI is op 1 januari 2020 voor Nederland in werking getreden. Een van de meest kenmerkende eigenschappen van het MLI is dat het multilaterale verdrag van toepassing is naast, en in aanvulling op, bestaande bilaterale belastingverdragen. Na de inwerkingtreding van het MLI is sprake van een situatie waarin belastingverdragen en het MLI parallel van toepassing zijn, en waarbij beide geraadpleegd moeten worden. Daarnaast kent het MLI met betrekking tot de werkingssfeer een grote mate van flexibiliteit, die bijdraagt aan de complexiteit van de toepassing ervan in de praktijk.

De titel van het MLI is voluit 'Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosions and Profit Shifting'. De aanduiding 'multilateraal instrument' ofwel MLI dateert uit de ontwikkelfase van het MLI in het kader van BEPS-actie 15. Het is dus wellicht juister om te verwijzen naar het 'multilaterale verdrag' of de 'multilaterale conventie'. Niettemin staat het verdrag in het spraakgebruik in de praktijk nog steeds bekend als multilateraal instrument. In deze brochure hanteer ik daarom de algemeen geaccepteerde aanduiding 'MLI'.

### 1.2 Achtergrond

Het multilaterale verdrag heeft als doel de verdragsgerelateerde BEPS-maatregelen snel, op gecoördineerde wijze en consistent te implementeren in de bilaterale belastingverdragen van de deelnemende staten en andere jurisdicties (naar verwachting van de OESO uiteindelijk meer dan 2.000 belastingverdragen).<sup>1</sup> Het MLI maakt het mogelijk dat de diverse

---

<sup>1</sup> Zie <https://www.oecd.org/tax/treaties/countries-adopt-multilateral-convention-to-close-tax-treaty-loopholes-and-improve-functioning-of-international-tax-system.htm>.

BEPS-maatregelen doorwerken in bestaande belastingverdragen, zonder dat het nodig is die verdragen individueel bilateraal te heronderhandelen.

Het MLI implementeert de maatregelen op het gebied van belastingverdragen, zoals voorgesteld in de volgende BEPS-acties:

- Actie 2: neutralisatie van hybride mismatchstructuren;
- Actie 6: het tegengaan van verdragsmisbruik;
- Actie 7: het voorkomen van het kunstmatig ontgaan van vaste inrichtingen; en
- Actie 14: verbeteringen van de geschillenbeslechting.

De inhoud van de diverse BEPS-rapporten is op 5 oktober 2015 definitief vastgesteld. Het MLI brengt hierin in beginsel geen verandering. De inhoud van het MLI is dan ook al grotendeels bekend uit deze rapporten. Het innovatieve van het MLI zit met name in de wijze waarop deze BEPS-maatregelen worden geïmplementeerd.

Het MLI is het eindresultaat van actie 15 van het BEPS-project van de OESO/G20.<sup>2</sup> De conclusie van dit definitieve rapport inzake BEPS-actie 15 luidde dat de ontwikkeling van een multilateraal verdrag zowel haalbaar als wenselijk was.<sup>3</sup> Vervolgens is het MLI onderhandeld door de zogenoemde Ad Hoc Group. De Ad Hoc Group was een tijdelijk lichaam dat is bijeengekomen onder auspiciën van de OESO en de G20, met ondersteuning van het OESO-secretariaat. De groep was niet een formeel orgaan van de OESO. De Ad Hoc Group bestond uit meer dan honderd staten, andersoortige jurisdicties en internationale organisaties.<sup>4</sup> De Ad Hoc Group is in het leven geroepen op basis van een mandaat ontwikkeld door de OESO, met steun van de G20.<sup>5</sup>

Deelname aan de Ad Hoc Group stond open voor alle geïnteresseerde staten. Binnen de groep namen alle leden op basis van gelijkwaardigheid deel aan de onderhandelingen. Jurisdicties die niet de hoedanigheid van staat hadden, evenals internationale en intergouvernementele organisaties (zoals de EU), namen deel als waarnemers. De groep deelnemende jurisdicties was dus veel breder dan de OESO en G20-landen, die aan het BEPS-project hebben deelgenomen.

Deel VI van het MLI heeft betrekking op verplichte bindende arbitrage als middel van geschilbeslechting. Dit onderdeel van het MLI vloeit voort uit een toezegging van bepaalde landen in het kader van BEPS-actie 14, maar in het definitieve rapport inzake BEPS-actie 14 waren nog geen tekstvoorstellen opgenomen.<sup>6</sup> De bepalingen van deel VI van het MLI

2 OESO, *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Parijs, 2015 (hierna: het definitieve rapport inzake BEPS-actie 15).

3 Definitief rapport inzake BEPS-actie 15, p. 10, in navolging van het voorlopige rapport inzake BEPS-actie 15 van 16 september 2014.

4 Zie voor een overzicht van de leden van de Ad Hoc Group: <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-instrument-BEPS-tax-treaty-information-brochure.pdf>.

5 Zie OESO/G20, Action 15: A Mandate for the Development of a Multilateral Instrument on Tax Treaty Measures to Tackle BEPS.

6 Zie OESO, *Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Parijs, 2015, p. 41.

zijn in een afzonderlijke subgroep binnen de Ad Hoc Group tot stand gekomen. Aan deze subgroep namen 27 landen deel. Anders dan de andere onderdelen van het MLI, ging het bij het vaststellen van deel VI zowel over de inhoud als de vormgeving van de betreffende artikelen.<sup>7</sup>

De onderhandelingen over het MLI zijn van start gegaan in november 2015, met als eindresultaat de presentatie van het MLI op 24 november 2016. Tussentijds heeft alleen in mei/juni 2016 een publieke consultatie plaatsgevonden met betrekking tot een aantal technische punten van het MLI. Op 24 november 2016 heeft de Ad Hoc Group de onderhandelingen met betrekking tot het MLI afgerond en de definitieve tekst van dit multilaterale verdrag vastgesteld, samen met een Explanatory Statement.<sup>8</sup> Op 7 juni 2017 hebben 67 landen tijdens een ceremonie in Parijs het MLI ondertekend. Daarbij zijn 68 jurisdicties onder de reikwijdte van het MLI gebracht.<sup>9</sup> Bij de ondertekening hebben diverse landen hun intentie uitgesproken het MLI ook te ondertekenen. De meeste van deze jurisdicties hebben dit inmiddels ook gedaan. Het totale aantal signatories is inmiddels 90 en het aantal gedekte jurisdicties is momenteel 92 (stand 26 november 2019).<sup>10</sup> Een aantal andere jurisdicties heeft ook aangegeven het MLI nog te zullen ondertekenen. De geactualiseerde lijst van landen die het MLI hebben ondertekend, is te vinden via de website over het MLI van de OESO (de depositaris van het MLI).<sup>11</sup> Een volledige lijst van deelnemende landen is te vinden in bijlage 1.

Het beeld na de ondertekeningsceremonie was dat ruim 1.100 bilaterale belastingverdragen door beide landen zijn genotificeerd als 'Covered Tax Agreement' ('CTA') in de zin van art. 2, lid 1, MLI (het betrof op dat moment meer dan 2.350 enkelvoudige notificaties). Deze verdragen zullen dus uiteindelijk onder de reikwijdte van het MLI gaan vallen, mits beide verdragspartners het MLI ratificeren. Conform de verwachting is het aantal aangemelde verdragen verder gestegen naarmate meer landen zijn toegetreden tot het MLI. Het lijkt erop dat het totale aantal CTA's vooralsnog echter lager ligt dan de eerdere verwachting van de OESO van 2.000 gedekte belastingverdragen. Per 26 november 2019 zijn in totaal bijna 2.800 verdragen aangemeld (enkelvoudig), waarvan ruim 1.600 verdragen door beide

7 Zie par. 9 van het Explanatory Statement.

8 De tekst van het MLI en het Explanatory Statement is te vinden via <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm>. Zie in algemene zin over het MLI o.a. D.M. Broekhuijsen, 'Naar een multilateraal fiscaal raamwerkverdrag', *WFR* 2013/1443; N. Bravo, 'The Multilateral Tax Instrument and Its Relationship with tax Treaties', *World Tax Journal* oktober 2016, p. 279 e.v.; D. Kleist, 'A Multilateral Instrument for Implementing Changes to Double Tax Treaties: Problems and Prospects', *Intertax* 2016, Vol. 44, Issue 11, p. 823 e.v.; S. Austray e.a., 'The Proposed OESO Multilateral Instrument Amending Tax Treaties', *Bulletin for International Taxation* december 2016, p. 683 e.v. en *British Tax Review* Issue 4, 2016; p. 454 e.v.; M.F. de Wilde, 'OESO publiceert tekst multilateraal instrument inzake BEPS Actiepunt 15', *NIFR* 2016/3096; J. Hattingh, 'The Multilateral Instrument from a Legal Perspective: What May Be the Challenges?', *Bulletin for International Taxation* 2017, Vol. 71, No. 3/4; M. Lang, P. Pistone, A. Rust, J. Schuch, C. Staringer (red.), *The OECD Multilateral Instrument for Tax Treaties: Analysis and Effects*, Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2018; R.S. Avi-Yonah & H. Xu, 'A Global Treaty Override? The New OECD Multilateral Tax Instrument and Its Limits', 39 *Mich. J. Int'l L.* 155 (2018).

9 China heeft daarbij mede getekend namens Hong Kong.

10 Zie voetnoot 9. Nederland heeft bovendien op 20 december 2017 namens Curaçao genotificeerd.

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



verdragspartners zijn aangemeld. Hiermee wordt meer dan de helft van alle bilaterale verdragen wereldwijd op enigerlei wijze door het MLI geraakt.

### 1.3 Karakterisering van het MLI

Het MLI is een multilateraal verdrag, oftewel een verdrag tussen drie of meer partijen. Het MLI kan worden getypeerd als een multilateraal implementatieverdrag; een latere overeenkomst die wordt gesloten door sommige of alle partijen bij een oorspronkelijk verdrag (d.w.z. bilaterale belastingverdragen) met het doel de algemene regels van dat verdrag aan te passen aan een specifiek onderwerp, met het oog op het verbeteren van de effectiviteit van het originele verdrag.<sup>12</sup> Aangezien het MLI niet werd voorzien ten tijde van het sluiten van deze bilaterale belastingverdragen, bestaat er geen rechtstreeks verband tussen deze verdragen en het MLI. Het MLI bestaat naast, en in aanvulling op, bestaande bilaterale verdragen, en wijzigt de toepassing van deze bestaande verdragen conform de aanbevelingen van BEPS-acties 2, 6, 7 en 14. Hiermee creëert het MLI een extra kader dat als het ware bovenop het bestaande bilaterale verdragen-netwerk wordt geplaatst. Het MLI is een zelfstandig verdrag dat de werking van bestaande belastingverdragen op bindende wijze aanpast. Het complementeert bestaande belastingverdragen door het introduceren van nieuwe verdragsbepalingen en het aanpassen van de werking van bestaande clausules of in de plaats treden daarvan. Het MLI functioneert dus niet als een wijzigingsprotocol, dat een bestaande verdragstekst rechtstreeks aanpast. Om het effect van het MLI weer te geven is bewust gekozen voor het begrip 'modify' in plaats van 'amend'.<sup>13</sup>

Voor de implementatie van de verdragsgerelateerde BEPS-maatregelen heeft de OESO in het kader van BEPS-actie 15 diverse andere opties overwogen, zoals een volledig zelfstandig multilateraal belastingverdrag ter vervanging van bilaterale verdragen, en een 'eenmalig' wijzigingsverdrag met het effect van een verzameling wijzigingsprotocollen (een 'tijdelijk' instrument dat na implementatie zijn zelfstandige betekenis zou verliezen).<sup>14</sup> De OESO vond de eerste optie echter te ingrijpend, terwijl het tweede alternatief als technisch complex en inefficiënt werd beschouwd. Eventuele andere opties, die waarschijnlijk (nog) minder efficiënt en effectief zouden zijn geweest, zijn de heronderhandeling van individuele belastingverdragen op bilaterale basis, bijvoorbeeld op basis van de aanpassing van het OESO-Modelverdrag conform de BEPS-aanbevelingen (zie de 2017-update van het OESO-Modelverdrag), of de ontwikkeling van een standaard wijzigingsprotocol (een voorbeeldprotocol ten behoeve van bilaterale verdrags(her)onderhandeling, zonder bindende werking).

12 Zie C. Kojima and V.S. Vereshchetin, 'Implementation Agreements', in: R. Wolfrum (ed.), *Max Planck Encyclopedia of Public International Law*, 2013. Vgl. D.M. Broekhuijsen, 'Naar een multilateraal fiscaal raamwerkverdrag', *WFR* 2013/1443, par. 3.2.1.

13 Final BEPS Action 15 report, p. 31; OECD, Directorate for Legal Affairs, *Legal Note on the functioning of the MLI under Public International Law*, par. 15.

14 Definitief rapport inzake BEPS-actie 15, p. 20. In een artikel geschreven vóór publicatie van het MLI S. Austrey e.a., 'The Proposed OESO Multilateral Instrument Amending Tax Treaties', *Bulletin for International Taxation* december 2016, p. 683-684, spreken de auteurs een voorkeur uit voor een autonoom verdrag, zoals het MLI is vormgegeven, versus een onzelfstandig wijzigingsverdrag.

Van oudsher geven staten de voorkeur aan bilaterale verdragen om dubbele belasting te voorkomen. Een multilateraal verdrag zoals het MLI is dan ook een innovatieve ontwikkeling op internationaal fiscaal gebied. Het concept van een multilateraal fiscaal verdrag is echter niet onbekend, en evenmin volledig nieuw. Zo is bijvoorbeeld onder auspiciën van de Volkenbond al in de jaren dertig van de vorige eeuw een multilateraal modelverdrag ontwikkeld.<sup>15</sup> Verder heeft een aantal Europese landen al in de jaren twintig van de vorige eeuw een multilateraal belastingverdrag gesloten.<sup>16</sup> Recentere voorbeelden zijn het CARICOM-verdrag,<sup>17</sup> het Andean-verdrag,<sup>18</sup> het Scandinavische multilaterale belastingverdrag<sup>19</sup> en het Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken.<sup>20</sup> Landen en internationale organisaties hebben op diverse rechtsgebieden al ruime ervaring opgedaan met multilaterale verdragen, waarvan een aantal als inspiratie heeft gediend voor het MLI. Te denken valt onder andere aan multilaterale verdragen op het gebied van handel, uitlevering, terrorismebestrijding, luchtvaart en zeerecht.<sup>21</sup>

#### 1.4 Werking van het MLI op hoofdlijnen

Het MLI werkt, kort gezegd, door in een bestaand belastingverdrag – aangenomen dat het MLI voor beide verdragspartners in werking is getreden – (i) als er sprake is van een ‘match’ bij de aanmelding van het belastingverdrag voor toepassing van het MLI en (ii) voor zover er sprake is van een ‘match’ in de keuze voor een inhoudelijke MLI-bepaling (althans voor de optionele MLI-bepalingen).

15 Zie de voorstellen voor een ‘Plurilateral Convention for the Prevention of Double Taxation of Certain Categories of Income’; League of Nations Fiscal Committee, *Report to the Council on the Work of the Third Session of the Committee, Held in Geneva from May 29th to June 6th, 1931*, Document C.415.M.171.1931.II.A, Genève, 1931, p. 10 e.v.

16 Dit betreft het verdrag van 1921 tussen Oostenrijk, Hongarije, Italië, Polen, het Koninkrijk der Serven, Kroaten en Slovenen en Roemenië (dit was mogelijk het eerste multilaterale fiscale verdrag, zij het dat dit verdrag alleen van kracht was tussen Oostenrijk en Italië). Zie League of Nations, *Double Taxation and Fiscal Evasion: Collection of International Agreements and Internal Legal Provisions for the Prevention of Double Taxation and Fiscal Evasion*, Document C.345.M.102.1928.II, Genève, 1928, p. 74.

17 ‘Agreement among the Governments of the Member States of the Caribbean Community for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to Taxes on Income, Profits or Gains and Capital Gains and for the Encouragement of Regional Trade and Investment’ tussen Antigua en Barbuda, Jamaica, de Bahama’s, Montserrat, Barbados, St. Kitts en Nevis, Belize, Saint Lucia, Dominica, St. Vincent en de Grenadines, Grenada, Suriname, Guyana, en Trinidad en Tobago, 1994, IBFD Tax Treaty Database.

18 ‘The Commission of the Andean Community Decision 578, Regime for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion’ tussen Bolivia, Colombia, Ecuador en Peru, 2004, IBFD Tax Treaty Database.

19 ‘Convention between the Nordic Countries for the avoidance of double taxation with respect to taxes on income and on capital’ tussen Denemarken, de Faeröer Eilanden, Finland, IJsland, Noorwegen en Zweden, 1996, IBFD Tax Treaty Database. Zie M. Helminen, *The Nordic Multilateral Tax Treaty as a Model for a Multilateral EU Tax Treaty*, IBFD, 2013, waarin o.a. wordt onderzocht met welke aanpassingen het Scandinavische multilaterale verdrag kan fungeren als voorbeeld voor een multilateraal belastingverdrag voor de EU.

20 Verdrag van 25 januari 1988, gewijzigd bij protocol van 27 mei 2010, *Stb.* 2013, 100.

21 Definitief rapport inzake BEPS-actie 15, Annex A en de aldaar aangehaalde voorbeelden.

De interactie tussen het MLI en bestaande belastingverdragen wordt in het MLI zelf geregeld. De relatie tussen belastingverdragen en het MLI wordt beheerst door de zogenoemde 'compatibility clauses' die omschrijven in hoeverre en op welke wijze de MLI-bepalingen doorwerken in bestaande verdragen. Daarbij geldt dat de MLI-bepalingen voorrang hebben op bestaande verdragsbepalingen.

Het MLI implementeert zowel BEPS-minimumstandaarden als optionele maatregelen. De minimumstandaarden betreffen de implementatie van de antimisbruikbepalingen van BEPS-actie 6 (art. 6 en 7 MLI) en het verbeteren van de geschillenbeslechting op grond van BEPS-actie 14 (art. 16 MLI). Deze minimumstandaarden zijn dwingend van aard. Als op een aantal manieren aan de minimumstandaard kan worden voldaan, dan biedt het MLI in beginsel wel keuzevrijheid. Ten aanzien van de niet-verplichte onderdelen van het MLI biedt het verdrag een grote mate van flexibiliteit en optionaliteit. Staten kunnen, bijvoorbeeld, gebruikmaken van 'opt-out'-mogelijkheden, oftewel ze kunnen ervoor kiezen bepaalde onderdelen niet toe te passen (met uitzondering van de minimumstandaarden). Daarnaast kent het MLI in bepaalde gevallen keuzemogelijkheden, bijvoorbeeld in de vorm van diverse alternatieve bepalingen of een hoofdregel aangevuld met optionele bepalingen. Optionele bepalingen zijn in beginsel alleen van toepassing indien de beide betrokken staten dezelfde keuze maken.<sup>22</sup>

De flexibiliteit binnen de werking van het MLI blijkt, onder andere, uit de volgende aspecten:

- Staten kunnen kiezen welke verdragen zij onder de toepassing van het MLI willen brengen.
- Staten kunnen bij de minimumstandaarden, binnen bepaalde randvoorwaarden, kiezen uit verschillende alternatieven.
- Staten kunnen (bij niet-verplichte onderdelen) een volledig voorbehoud maken. Als gevolg hiervan werkt een MLI-bepaling niet door in een bestaand belastingverdrag.
- Staten kunnen (bij niet-verplichte onderdelen) een beperkt voorbehoud maken. Als gevolg hiervan vallen bepaalde typen verdragsbepalingen niet onder de werking van het MLI.
- Staten kunnen bij sommige MLI-bepalingen kiezen tussen verschillende, gelijkwaardige alternatieven.
- Staten moeten bij sommige MLI-bepalingen een actieve keuze uitbrengen voor de toepassing ervan.

Als het MLI van toepassing is op een bestaand verdrag, dan wijzigt het de werking van dat verdrag. Het MLI kan het bestaande verdrag aanvullen met nieuwe bepalingen, of de werking van bestaande artikelen aanpassen of deze helemaal vervangen. Aangezien het MLI naast het bestaande verdrag bestaat, moeten bij verdragstoepassing in een concreet geval steeds zowel het MLI als het bestaande verdrag worden geraadpleegd.

<sup>22</sup> Een uitzondering betreft bijvoorbeeld art. 5 MLI inzake voorkomingsmethoden en de mogelijkheid tot asymmetrische toepassing van de 'principal purpose test' in combinatie met de vereenvoudigde LOB-bepaling op grond van art. 7, lid 7, onderdeel b, MLI.

## 1.5 Structuur MLI-bepalingen

De diverse BEPS-aanbevelingen worden geïmplementeerd door middel van de 'materiële' artikelen van het MLI. Deze bepalingen zijn opgenomen in deel II t/m V van het MLI, waarbij elk deel aan een specifiek type maatregelen is gewijd (de delen I en VI bevatten de meer formele regels van het MLI). Deze delen vormen dan ook de kern van het MLI. De verschillende materiële MLI-bepalingen, zoals opgenomen in deel II t/m V van het MLI, hebben op hoofdlijnen steeds de volgende structuur:<sup>23</sup>

- Een operationele bepaling die is gebaseerd op een specifieke BEPS-maatregel die aan het artikel ten grondslag ligt (zie paragraaf 2.4).
- Een 'compatibility clause' die de verhouding tussen de MLI-bepaling en bestaande CTA's regelt (zie paragraaf 2.5).
- Een 'reservation clause' die aangeeft welke voorbehouden toegestaan zijn (zie paragraaf 2.6).
- Verschillende soorten 'notification clauses' met betrekking tot de vereiste notificaties over de keuzes die staten kunnen maken ten aanzien van optionele bepalingen en ter aanduiding van de bepalingen van CTA's die geraakt worden door de compatibility clauses (zie paragraaf 2.8).

Voor een bespreking van de diverse materiële MLI-bepalingen verwijs ik naar hoofdstuk 3.

## 1.6 OESO als depositaris

De secretaris-generaal van de OESO treedt op als depositaris van het MLI en hij houdt uit dien hoofde alle officiële stukken onder zich (art. 39 MLI). Staten moeten hun als CTA 'aangevinkte' verdragen bij de OESO aanmelden en de OESO, onder andere, informeren over hun keuzes en de door hen gemaakte voorbehouden. De OESO faciliteert de toepassing van het MLI in de praktijk door middel van, bijvoorbeeld, een publiek toegankelijke (online) database waarin deze informatie van alle deelnemende staten is opgenomen.

De ondertekenende landen hebben hun voorlopige lijsten met voorbehouden en notificaties op het moment van ondertekening bij de OESO ingediend op grond van art. 28, lid 7, MLI en art. 29, lid 4, MLI.<sup>24</sup> Op het moment van ratificatie dienen de landen hun definitieve lijsten met voorbehouden en notificaties aan de OESO te overleggen (art. 28, lid 5, MLI en art. 29, lid 1, MLI). De OESO heeft de voorlopige en definitieve lijsten op de aan het MLI gewijde website gepubliceerd.<sup>25</sup> Zodra een nieuwe jurisdictie het MLI ondertekent, publiceert de OESO de voorlopige lijst van deze jurisdictie op haar website.

## 1.7 Toolkit, database en andere hulpmiddelen

Ter gelegenheid van de ondertekeningsceremonie heeft de OESO tevens diverse andere materialen in verband met het MLI op haar website geplaatst, zoals een informatiebrochure, een FAQ-lijst en een 'toolkit', met daarin, onder andere, een 'matching database' en een

<sup>23</sup> Zie par. 15 van het Explanatory Statement.

<sup>24</sup> Met uitzondering van Noorwegen, dat zijn lijst later heeft ingediend.

<sup>25</sup> Zie <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-ml-signatories-and-parties.pdf>.

matrix van keuzes en voorbehouden.<sup>26</sup> De matching database geeft weer of, en zo ja, hoe het MLI een specifiek bilateraal belastingverdrag beïnvloedt op basis van de voorlopige notificaties van de landen. De database betreft een door de OESO ontwikkeld hulpmiddel bij de toepassing van het MLI, dat nog verder verbeterd en uitgebreid zal worden. De database zal in de praktijk erg nuttig zijn, maar indien het MLI naast een bestaand verdrag wordt toegepast, verdient het wat mij betreft aanbeveling terug te gaan naar de originele brondocumenten (d.w.z. de notificatielijsten van de deelnemende landen).

Op de website van de OESO zijn inmiddels ook vertalingen van het MLI in het Chinees, Duits, Italiaans, Japans, Nederlands, Portugees, Servisch, Spaans en Zweeds gepubliceerd. Vertalingen in het Grieks en Russisch zijn aangekondigd. Het MLI kent alleen authentieke Engelse en Franse taalversies (zie paragraaf 2.13). De gepubliceerde vertalingen hebben dus geen officiële status, maar kunnen voor de praktijk uiteraard behulpzaam zijn. Diverse landen hebben bovendien geconsolideerde versies van door het MLI aangepaste belastingverdragen gepubliceerd. De OESO heeft voor deze 'synthesised texts' separate richtsnoeren ontwikkeld.<sup>27</sup> Deze geconsolideerde versies zijn in de praktijk zeer nuttig, maar hebben net als de vertalingen geen officiële juridische status (zie hierover nader paragraaf 2.14).

## 1.8 Deelnemende landen

Een overzicht van de landen die het MLI hebben ondertekend en geratificeerd (stand 26 november 2019) is opgenomen in bijlage 1. Het MLI staat (continu) open voor ondertekening door alle jurisdicties. Het al dan niet tekenen van het MLI staat geheel los van de deelname van landen aan de Ad Hoc Group van jurisdicties die het MLI hebben onderhandeld (al is er uiteraard een overlap). Participatie in de Ad Hoc Group brengt echter geen verplichtingen mee ten aanzien van het ondertekenen van het MLI. Andersom staat het landen die niet tot de Ad Hoc Group behoorden vrij het MLI te ondertekenen. Van de Ad Hoc Group van jurisdicties die het MLI hebben onderhandeld, hadden er na de ondertekeningsceremonie ongeveer 45 het multilaterale verdrag (nog) niet ondertekend. Hoewel, zoals aangegeven, een aantal daarvan alsnog zal ondertekenen, is de verwachting dat diverse jurisdicties helemaal niet aan het MLI zullen deelnemen. Zo hebben bijvoorbeeld Brazilië en de Verenigde Staten het MLI niet ondertekend, waarbij de verwachting is dat de laatstgenoemde het MLI überhaupt niet zal gaan ondertekenen.<sup>28</sup> Het MLI zal dus geen wijzigingen aanbrengen in de werking van de bilaterale belastingverdragen gesloten door deze en andere landen die het MLI niet hebben ondertekend, zelfs al hebben hun verdragspartners het MLI wel ondertekend en hebben deze de betreffende verdragen eenzijdig genotificeerd als CTA.

De groep aan het MLI deelnemende jurisdicties is veel groter dan de OESO en G20-landen, die de drijvende krachten achter het BEPS-project waren. Onder de deelnemende jurisdicties

<sup>26</sup> Zie <http://www.oecd.org/tax/treaties/application-toolkit-multilateral-instrument-for-beps-tax-treaty-measures.htm>.

<sup>27</sup> OECD, *Guidance for the development of synthesised texts, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Measures to Prevent BEPS*, Parijs, 2018.

<sup>28</sup> Zie *United States – US Treasury official comments on US decision not to sign MLI (13 June 2017)*, News IBFD. Andere (vooral) niet-deelnemende leden van de Ad Hoc Group betreffen onder andere Kenia, Mongolië, de Filipijnen, Thailand en Vietnam.

bevinden zich ook vele niet-OESO-landen. De groep jurisdicties die aan het MLI deelneemt, staat verder in beginsel los van het zogenoemde 'Inclusive Framework on BEPS' (al is ook hier sprake van een significante overlap). Het 'Inclusive Framework' is een samenwerking tussen meer dan 130 staten en andere jurisdicties in het kader van de implementatie en monitoring van het BEPS-pakket. Deelname aan het 'Inclusive Framework' staat open voor alle geïnteresseerde jurisdicties, mits zij zich committeren aan implementatie van het gehele BEPS-pakket. Binnen het 'Inclusive Framework' worden beslissingen op basis van consensus genomen, waarbij alle landen op gelijkwaardige basis deelnemen. Binnen het verband van het 'Inclusive Framework' wordt door middel van peer review-rapporten gemonitord in hoeverre de deelnemende landen de diverse BEPS-standaarden hebben geïmplementeerd, en waar nog verbeterpunten liggen. De leden van het 'Inclusive Framework' dienen ten minste de verdragsgelateerde minimumstandaarden van BEPS-acties 6 en 14 in hun bilaterale belastingverdragen te implementeren. Het MLI is één van de manieren waarop de deelnemende landen de verdragsgelateerde BEPS-maatregelen kunnen implementeren. Mochten deze landen niet van het MLI gebruikmaken, dan dienen zij hun bestaande verdragen bilateraal te heronderhandelen teneinde deze BEPS-maatregelen, althans waar het de minimumstandaarden betreft, in hun verdragen te incorporeren.

