

Stand van zaken MLI en positie Nederland

Mr.dr. R.A. Bosman¹

Deze bijdrage bevat een update over het multilaterale instrument (MLI), als aanvulling op de *MBB*-themanummers over BEPS (*MBB* 2017, nr. 4 en 5).

1. Inleiding

In april en mei van dit jaar verscheen (in twee delen) het *MBB*-themanummer 'BEPS: het internationaal belastingrecht geactualiseerd'. Deze nummers waren geheel gewijd aan het BEPS-pakket en de implementatie daarvan, waaronder het multilaterale instrument ('MLI').² Inmiddels heeft op 7 juni 2017 de ondertekeningsceremonie plaatsgevonden en hebben de deelnemende landen, waaronder Nederland, bij die gelegenheid hun voorlopige keuzes ten aanzien van het MLI kenbaar gemaakt. Deze bijdrage verschaft een update van de stand van zaken ten aanzien van het MLI. Waar relevant verwijs ik naar de bijdragen in het *MBB*-themanummer over BEPS.

In deze bijdrage komen, naast een algemene update (paragraaf 2), de voorlopige Nederlandse posities ten aanzien van de materiële MLI-bepalingen, zoals opgenomen in deel II t/m VI van het MLI, aan de orde (paragraaf 3 t/m 7). Posities van andere landen worden ter illustratie besproken.

2. Algemeen

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.³ Bij de ondertekening hebben negen landen hun intentie uitgesproken om het MLI ook te ondertekenen. Van deze groep heeft Mauritius dit inmiddels gedaan (op 5 juli 2017), evenals Kameroen (op 11 juli 2017). Het totaal aantal gedekte jurisdicties is momenteel dus 70 (stand 11 juli 2017). De OESO verwacht dat nog 20 andere jurisdicties het MLI in de loop van 2017 zullen ondertekenen.⁴ De geactualiseerde lijst van

landen die het MLI hebben ondertekend, is te vinden via de website van de OESO (de depositaris van het MLI).⁵

Het beeld na de ondertekeningsceremonie is 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 betreft 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. De verwachting is dat het aantal aangemelde verdragen verder zal stijgen naarmate meer landen toetreden tot het MLI. Het lijkt erop dat het totale aantal CTAs vooralsnog echter lager ligt dan de eerdere verwachting van de OESO van 2.000 gecoverde belastingverdragen.

Van de Ad Hoc Group van jurisdicties die het MLI hebben onderhandeld, hebben er ongeveer 45 het multilaterale verdrag (nog) niet ondertekend. Hoewel zoals aangegeven een aantal daarvan alsnog zullen tekenen, is de verwachting dat diverse jurisdicties helemaal niet aan het MLI zullen deelnemen. Opvallende afwezigen zijn bijvoorbeeld Brazilië en de Verenigde Staten (VS), waarbij de verwachting is dat de laatstgenoemde het MLI überhaupt niet zal gaan ondertekenen.⁶ Het MLI zal geen wijzigingen aanbrengen in de werking van de bilaterale belastingverdragen gesloten door deze landen, zelfs al hebben hun verdragspartners het MLI wel ondertekend en hebben deze de betreffende verdragen eenzijdig genotificeerd als CTA.

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.⁷ De OESO heeft de voorlopige lijsten op de aan het MLI gewijde website gepubliceerd.⁸ Zodra een nieuwe jurisdictie het MLI ondertekent, zal de OESO de voorlopige lijst van deze jurisdictie op haar website publiceren.

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 matrix van keuzes en voorbehouden.⁹ De matching database geeft weer of en,

1 Werkzaam als belastingadviseur bij Loyens & Loeff NV, docent internationaal en Europees belastingrecht aan de Vrije Universiteit Amsterdam en director van het VU Nexus Centre for Multinational Taxation.

2 Voluit: 'Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosions and Profit Shifting'. Zie over enkele algemene aspecten van het MLI mijn eerdere bijdrage 'Formele aspecten van het multilaterale instrument', *MBB* 2017 nr. 4, p. 125 e.v. Zie ook F.P.G. Pötgens en D.M. Broekhuijsen, 'Het Multilaterale Instrument met zijn vele bilaterale schakeringen', *WFR* 2017/76 en F.P.G. Pötgens, 'Nederland en het MLI: de spanning stijgt?', *WFR* 2017/150.

3 China heeft mede getekend namens Hongkong.

4 OESO, 'Inclusive framework on BEPS, Progress report July 2016-June 2017', p. 13.

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

6 Andere (vooralsnog) niet-deelnemende leden van de Ad Hoc Group betreffen onder andere Albanië, Bosnië-Herzegovina, Kazachstan, Kenia, Maleisië, Mongolië, Marokko, Peru, de Filipijnen, Saoedi-Arabië, Thailand, Oekraïne, de Verenigde Arabische Emiraten en Vietnam.

7 Met uitzondering van Noorwegen, dat zijn lijst later heeft ingediend.

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

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

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 de aanbeveling terug te gaan naar de originele brondocumenten (dat wil zeggen de notificatielijsten van de deelnemende landen).

Op de website van de OESO zijn inmiddels ook vertalingen van het MLI in het Arabisch, Duits, Italiaans en Spaans gepubliceerd. Een Nederlandse vertaling is tevens aangekondigd, evenals vertalingen in het Grieks, Zweeds en Russisch. Het MLI kent alleen authentieke Engelse en Franse taalversies. De gepubliceerde vertalingen hebben dus geen officiële status, maar kunnen voor de praktijk uiteraard behulpzaam zijn. Diverse landen werken bovendien aan geconsolideerde versies van door het MLI aangepaste belastingverdragen, aldus de OESO.¹⁰ Ook deze geconsolideerde versies hebben geen juridische status.

Zoals al eerder aangekondigd, heeft de Nederlandse regering in de voorlopige lijst gekozen voor een brede werkingssfeer van het MLI ten aanzien van de Nederlandse belastingverdragen.¹¹ Nederland heeft 82 belastingverdragen genotificeerd (op een totaal aantal verdragen van 94).¹² Deze verdragen zullen dus worden aangemerkt als CTA en daarmee onder de reikwijdte van het MLI vallen, op voorwaarde dat de respectievelijke Nederlandse verdragspartners het MLI ratificeren en deze verdragen ook notificeren. Eerder liet de staatssecretaris van Financiën de mogelijkheid open de implementatie van de BEPS-minimumstandaarden eventueel rechtsreeks in een aantal lopende verdragsonderhandelingen mee te nemen (al dan niet parallel aan het MLI).¹³ Van de destijds genoemde landen zijn de verdragen met België, Brazilië, Bulgarije, Denemarken, Ierland, Polen en Spanje inderdaad niet genotificeerd. Het is aannemelijk dat de verdragsgerelateerde BEPS-maatregelen – althans de minimumstandaarden van BEPS-acties 6 en 14 – op bilaterale basis in deze verdragen zullen worden opgenomen, nu al deze landen deelnemen aan het Inclusive Framework. Nederland heeft de verdragen met Duitsland en Frankrijk in tegenstelling tot het eerdere

bericht wél aangemeld. Het is nog onduidelijk of Nederland ten aanzien van deze verdragen kiest voor een tweesporenbeleid of deze verdragen alleen op basis van het MLI wil ‘aanpassen’. Het MLI laat deelnemende staten overigens de ruimte belastingverdragen op basis van bilaterale onderhandelingen aan te passen.

Kijkend naar andere deelnemende landen is het beeld erg divers. Sommige landen melden vrijwel al hun verdragen aan, andere hanteren een veel beperktere inzet. Zo heeft Zwitserland slechts 14 van zijn 94 verdragen genotificeerd. Landen kunnen hun lijst met genotificeerde verdragen overigens altijd uitbreiden.

Met betrekking tot de materiële reikwijdte van het MLI is het beeld dat Nederland min of meer ‘all-in’ gaat. Ook dit was al eerder aangekondigd.¹⁴ Nederland accepteert in beginsel alle materiële MLI-bepalingen en maakt slechts een beperkt aantal voorbeholden. In paragraaf 3 t/m 7 hierna komt de Nederlandse positie per MLI-bepaling aan de orde.

3. Hybride mismatches (deel II MLI)¹⁵

3.1. Transparante entiteiten (art. 3 MLI)

Maatregel

Art. 3, lid 1, MLI (de ‘doorkijkbepaling’) bepaalt dat inkomsten verkregen door of via een hybride entiteit alleen worden beschouwd als inkomsten van een inwoner van een verdragsstaat (en dus in aanmerking komen voor verdragsvoordelen) voor zover de inkomsten ook op grond van het nationale recht van de woonstaat van de verdragsinwoner aan deze persoon worden toegerekend. Op grond van art. 3, lid 2, MLI hoeft de woonstaat geen voorkoming van dubbele belasting te geven (vrijstelling dan wel verrekening) louter op grond van het inwonerschap van een (hybride) entiteit in de andere verdragsstaat. De woonstaat hoeft in die gevallen slechts voorkoming te verlenen indien de andere staat het heffingsrecht heeft als bronstaat, of indien aldaar een vaste inrichting (‘vi’) aanwezig is waaraan het inkomen toerekenbaar is.

Nederlandse positie

Nederland wenst art. 3 MLI toe te passen, en maakt dienovereenkomstig geen algeheel voorbehoud bij dit artikel (geen opt-out). Het betreft zowel de doorkijkbepaling van art. 3, lid 1, als – anders dan verwacht – de voorkomingsbepaling van art. 3, lid 2, MLI.¹⁶ Ter vergelijking: 46 van de 70

¹⁰ OESO, ‘MLI FAQs July 2017’, p. 4.

¹¹ Brief van de staatssecretaris van Financiën van 28 oktober 2016, kenmerk 2016-0000167694, NTFR 2016/2865, V-N 2016/57.5, par. 2.2.2.

¹² Nederland heeft de verdragen met de volgende landen *niet* genotificeerd: België, Brazilië, Bulgarije, Denemarken, Ierland, Kosovo, Kirgizstan, Polen, Spanje, Zwitserland, Taiwan en Oekraïne.

¹³ Kamerstukken II, 2016-2017, 25 087, nr. 148, p. 16. Het betreft de lopende onderhandelingen met België, Brazilië, Bulgarije, Denemarken, Duitsland, Frankrijk, Ierland, Polen en Spanje.

¹⁴ Kamerstukken II, 2016-2017, 25 087, nr. 148, p. 18-19.

¹⁵ Zie hierover in meer detail H. Lohuis en A.J.A. Stevens, ‘MLI Part Two: Hybrid Mismatches’, *MBB* 2017 nr. 4.

¹⁶ H. Lohuis en A.J.A. Stevens, ‘MLI Part Two: Hybrid Mismatches’, *MBB* 2017 nr. 4, par. 2.3, zijn er voorstander van dat Nederland art. 3, lid 2, MLI niet zou toepassen.

jurisdicties maken vooralsnog een algeheel voorbehoud bij art. 3 MLI.

Nederland maakt echter wel een beperkt voorbehoud ten aanzien van bestaande CTA's die reeds een doorkijkbepaling bevatten, waarin in detail een regeling wordt gegeven voor specifieke situaties en specifieke typen hybride entiteiten (art. 3, lid 5, onderdeel d, MLI). Voor toepassing van dit voorbehoud heeft Nederland de toepasselijke bepalingen van de belastingverdragen met Japan, het Verenigd Koninkrijk (VK) en de VS genotificeerd. Nu deze laatste het MLI niet zal ondertekenen, is het gemaakte voorbehoud zonder betekenis (althans, niet nodig om de bestaande doorkijkbepaling van art. 24, lid 4, Verdrag Nederland-VS te sauveren).

3.2. Dual resident vennootschappen (art. 4 MLI)

Maatregel

Op grond van art. 4, lid 1, MLI wordt de verdragswoonplaats van een dual-resident-vennootschap bepaald door middel van een mutual agreement procedure (MAP) tussen de beide verdragsluitende staten (MAP tie-breaker). Bij gebrek aan overeenstemming over de verdragswoonplaats zijn verdragsvoordelen in beginsel niet beschikbaar voor de dual-resident-vennootschap (tenzij de autoriteiten anders overeenkomen).

Nederlandse positie

Nederland wenst art. 4 MLI toe te passen, en maakt dienovereenkomstig geen algeheel voorbehoud bij dit artikel (geen opt-out). Ter vergelijking: 43 van de 70 jurisdicties maken vooralsnog een algeheel voorbehoud bij art. 4 MLI.

Nederland maakt opmerkelijk genoeg geen partieel voorbehoud voor belastingverdragen die al in diverse vormen een MAP tie-breaker bevatten, zoals de verdragen met Canada, Nigeria, de VS, Mexico, Hongkong en het VK.¹⁷ Waar de verdragspartner ook art. 4 MLI toepast en beide landen de bestaande tie-breakerregel hebben aangemeld, komt de MLI-bepaling volledig in plaats van de bestaande bepaling. Waar de verdragspartner niet heeft genotificeerd (bijvoorbeeld omdat deze het MLI niet heeft ondertekend), gebeurt er niets en blijft de bestaande tie-breaker in stand.

3.3. Voorkomingsmethoden (art. 5 MLI)

Maatregel

Art. 5 MLI biedt staten drie opties met betrekking tot de voorkoming van dubbele belasting:

- A. het weigeren van de vrijstellingsmethode (en dus een switch-over naar de verrekeningsmethode) als door de bronstaat op grond van een kwalificatieconflict geen belasting wordt geheven, dan wel tegen een beperkt tarief (conform het huidige art. 23A, lid 4, OESO-Modelverdrag),
- B. het weigeren van de vrijstellingsmethode (en dus een switch-over naar de verrekeningsmethode) voor dividendend die in de andere staat aftrekbaar zijn en
- C. het toepassen van de verrekeningsmethode in alle gevallen.

Deze opties werken in beginsel eenzijdig (een staat past zijn keuze toe op zijn eigen inwoners). Staten mogen er ook voor kiezen om géén van de opties toe te passen.

Nederlandse positie

Nederland wenst art. 5 MLI toe te passen (opt-in) en kiest daarbij voor optie A (switch-over naar verrekeningsmethode ingeval van een kwalificatieconflict). Vooralsnog kiezen 5 jurisdicties voor optie A (inclusief Nederland), geen enkele kiest voor optie B, en 11 kiezen voor optie C. Verder hebben 24 jurisdicties (nog) geen voorkeur kenbaar gemaakt; zij passen dus geen van de opties toe. Jurisdicties die geen van de opties willen toepassen, kunnen de asymmetrische werking van art. 5 MLI neutraliseren door een algeheel voorbehoud te maken bij deze bepaling op grond van art. 5, lid 8, MLI ten aanzien van een of meerdere van hun CTA's (of allemaal). Dit is gedaan door 30 jurisdicties. In dat geval wijzigt art. 5 MLI de toepassing van de voorkomingsbepaling in deze CTA's in het geheel niet, ongeacht de keuze van de verdragspartner.

Nederland zal optie A eenzijdig op zijn inwoners toepassen onder de 82 aangemelde belastingverdragen, tenzij de verdragspartner een algeheel voorbehoud heeft gemaakt bij art. 5 MLI. Dit vormt een opvallende wijziging ten opzichte van het bestaande verdragsbeleid, op grond waarvan een bepaling in de trant van art. 23A, lid 4, OESO-Modelverdrag niet in de sinds 2000 gesloten Nederlandse verdragen is opgenomen.¹⁸

4. Verdragsmisbruik (deel III MLI)¹⁹

4.1. Preambule (art. 6 MLI)

Maatregel

Art. 6 MLI voegt aan de preambule van CTA's een overweging toe dat het verdrag niet beoogt mogelijkheden voor belastingontwijking en -ontduiking te creëren. Deze bepa-

¹⁷ Zie het overzicht van verdragen in H. Lohuis en A.J.A. Stevens, 'MLI Part Two: Hybrid Mismatches', *MBB* 2017 nr. 4, par. 3.2.

¹⁸ H. Lohuis en A.J.A. Stevens, 'MLI Part Two: Hybrid Mismatches', *MBB* 2017 nr. 4, par. 4.2.

¹⁹ Zie hierover in meer detail Q.W.J.C.H. Kok, 'Het tegengaan van verdragsmisbruik onder het multilaterale instrument', *MBB* 2017 nr. 4.

ling is een minimumstandaard en is derhalve verplicht. Art. 6, lid 3, MLI biedt de additionele mogelijkheid in de preambule een verwijzing op te nemen naar de ontwikkeling van de economische relatie en het verbeteren van de samenwerking in fiscale zaken tussen de verdragsluitende staten.

Nederlandse positie

Nederland maakt geen gebruik van de mogelijkheid een voorbehoud te maken voor verdragen die al een vergelijkbare preambuletekst bevatten (art. 6, lid 4, MLI). Nederland gebruikt wel de gelegenheid een verwijzing naar de economische relatie en fiscale samenwerking op te nemen.

4.2. Voorkoming van verdragsmisbruik (art. 7 MLI)

Maatregel

Art. 7 MLI, een BEPS-minimumstandaard en een van de pijlers van het multilaterale verdrag, voegt aan CTA's de zogenoemde principal purpose test ('PPT') toe. Opname van de PPT is de 'default'-stand van art. 7 MLI. De PPT is naar keuze aan te vullen met een vereenvoudigde limited limitation on benefits ('LOB')-bepaling (art. 7, lid 6, MLI). Staten kunnen slechts in een zeer beperkt aantal gevallen een voorbehoud maken bij art. 7 MLI (en dus een opt-out toepassen), bijvoorbeeld indien zij zich committeren bilateraal een maatregel overeen te komen die tevens voldoet aan de BEPS-minimumstandaard, te weten een gedetailleerde LOB-bepaling aangevuld met een anticonduitbepaling dan wel een PPT. Het MLI biedt staten de mogelijkheid te verklaren dat zij de PPT slechts als tijdelijke maatregel willen toepassen, totdat deze – waar mogelijk – op basis van bilaterale onderhandelingen wordt aangevuld met of vervangen door een LOB-bepaling (op basis van art. 7, lid 17, onderdeel a, MLI).

Art. 7, lid 4, MLI biedt de mogelijkheid de PPT te verzachten (discretionary relief). Op verzoek van de belastingplichtige kent de belastingdienst toch de verdragsvoordelen toe die bij afwezigheid van de gewraakte transactie of structuur zouden zijn gegeven (na raadpleging van de autoriteiten in het andere land). Deze bepaling wordt alleen toegevoegd aan CTA's als beide staten daarvoor kiezen.

Nederlandse positie

Nederland zal de PPT van art. 7 MLI toepassen, nu Nederland geen van de toegestane voorbehouden op grond van art. 7, lid 15 en lid 16, MLI heeft gemaakt. Geen enkele jurisdictie heeft voorsnog gekozen voor een opt-out ten einde op bilaterale basis een gedetailleerde LOB-bepaling te onderhandelen. Wel hebben 9 jurisdicties aangegeven de PPT slechts als interim maatregel te zien, totdat deze

op bilaterale basis wordt vervangen of aangevuld door een LOB-bepaling.²⁰

Nederland kiest voor toepassing van de discretionary-relief-bepaling van art. 7, lid 4, MLI. Of deze bepaling doorwerkt in de Nederlandse CTA's is afhankelijk van de keuze van de verdragspartners. Hierbij is het voorlopige beeld dat 27 van de 70 jurisdicties (inclusief Nederland) kiezen voor de discretionary-relief-bepaling.

Nederland maakt niet de keuze de PPT aan te vullen met de vereenvoudigde LOB-bepaling. Van de 70 jurisdicties hebben er voorsnog 12 wel deze keuze gemaakt. Het betreft, onder andere, Argentinië, Chili, India, Indonesië, Mexico en Rusland. De vereenvoudigde LOB-bepaling wordt in beginsel alleen aan de PPT toegevoegd indien beide jurisdicties hiervoor kiezen. Het MLI biedt hier echter (bij wijze van uitzondering) de mogelijkheid van een asymmetrische toepassing van de vereenvoudigde LOB-bepaling (art. 7, lid 7, onderdeel b, MLI). Eén jurisdictie (Griekenland) heeft een voorkeur uitgesproken voor asymmetrische toepassing van de vereenvoudigde LOB-bepaling. Nu Nederland de keuze van Griekenland niet heeft bevestigd, zal deze asymmetrische toepassing van de vereenvoudigde LOB-bepaling door Griekenland niet doorwerken in het Verdrag Nederland-Griekenland.

Nederland heeft bestaande antimisbruikbepalingen in een 16-tal verdragen genotificeerd onder art. 7, lid 17, MLI. Indien de verdragspartner dezelfde bepalingen heeft genotificeerd, komt de PPT (al dan niet aangevuld met de verzachtende maatregel van art. 7, lid 4, MLI) in de plaats van deze bestaande antimisbruikbepalingen. In alle andere gevallen komt de PPT bovenop eventuele bestaande antimisbruikclausules, waarbij de bestaande bepalingen slechts buiten toepassing blijven voor zover zij onverenigbaar zijn met de PPT.

4.3. Dividendtransfertransacties (art. 8 MLI)

Maatregel

Op grond van art. 8 MLI wordt het heffingsrecht van de bronstaat ten aanzien van dividenden (art. 10, lid 2, OESO-Modelverdrag) slechts beperkt indien de aandeelhouder gedurende 365 dagen onafgebroken heeft voldaan aan de minimumbezitsei die hiervoor vereist is. Deze antimisbruikbepaling is gericht tegen 'dividendtransfertransacties', waarbij betrokken partijen beogen een verlaagd bronbelastingtarief op dividenden te realiseren door slechts kort voor de dividenduitkering door middel van een uitbreiding van

20 Dit betreft Canada, Chili, Colombia, Koeweit, Mauritius, Noorwegen, Polen, Senegal en de Seychellen.

het belang in de dividend uitkerende vennootschap, aan het bezitsvereiste te voldoen.

Nederlandse positie

Nederland wenst art. 8 MLI toe te passen, en maakt dienovereenkomstig geen algeheel voorbehoud bij dit artikel (geen opt-out). Ter vergelijking: 38 van de 70 jurisdicties maken vooralsnog een algeheel voorbehoud bij art. 8 MLI.

4.4. Vervreemdingswinsten op belangen in onroerende-zaaklichamen (art. 9 MLI)

Maatregel

Art. 9 MLI voegt een retrospectieve referentieperiode van 365 dagen toe ten behoeve van het beoordelen van het bezitspercentage met betrekking tot het heffingsrecht over vervreemdingswinsten op aandelen in onroerende-zaaklichamen (vgl. art. 13, lid 4, OESO-Modelverdrag). Daarnaast kunnen landen ervoor kiezen het bereik van deze bepaling uit te breiden tot met aandelen vergelijkbare belangen. Bovendien biedt art. 9, lid 3, MLI landen de mogelijkheid bestaande bepalingen inzake onroerende-zaaklichamen integraal te vervangen door art. 13, lid 4, OESO-Modelverdrag 'nieuwe stijl' conform het rapport inzake BEPS-actie 6, dan wel om deze bepaling toe te voegen aan verdragen waarin momenteel een dergelijke bepaling niet is opgenomen.

Nederlandse positie

Nederland wenst art. 9, lid 1, MLI toe te passen, en maakt dienovereenkomstig geen voorbehoud bij deze bepaling (geen opt-out). Dit betekent dat zowel de 365-dagenperiode als de uitbreiding naar met aandelen vergelijkbare belangen worden toegevoegd aan bestaande bepalingen inzake onroerende-zaaklichamen. Om dit in perspectief te plaatsen: 38 van de 70 jurisdicties maken vooralsnog een algeheel voorbehoud bij art. 9, lid 1, MLI.

Nederland kiest niet voor de optionele toepassing van art. 9, lid 4, MLI. Dit betekent dat art. 13, lid 4, OESO-Modelverdrag 'nieuwe stijl' niet wordt toegevoegd aan Nederlandse belastingverdragen waarin momenteel geen bepaling voor onroerende-zaaklichamen is opgenomen. Deze positie is consistent met het Nederlandse verdragsbeleid van vóór het MLI.²¹ Ter vergelijking: 29 van de 70 jurisdicties kiezen voor integrale opname van deze bepaling (welke keuze overigens pas effectief is als ook de verdragspartner hiervoor kiest).

4.5. Laagbelaste vi's in derde staten (art. 10 MLI)

Maatregel

Art. 10 MLI bevat een antimisbruikbepaling met betrekking tot vi's in derde landen. Op grond van deze bepaling zijn verdragsvoordelen (zoals een verlaagde bronstaathetfing) niet van toepassing op inkomsten die door de woonstaat van de belastingplichtige worden toegerekend aan een laagbelaste vi van de belastingplichtige in een derde land, tenzij de vi een actieve onderneming uitoefent.

Nederlandse positie

Nederland wenst art. 10 MLI toe te passen, en maakt dienovereenkomstig geen algeheel voorbehoud bij dit artikel (geen opt-out). Vergelijkenderwijs maken 49 van de 70 jurisdicties vooralsnog een algeheel voorbehoud bij art. 10 MLI.

4.6. Saving clause (art. 11 MLI)

Maatregel

Art. 11 MLI, ook wel aangeduid als 'saving clause', verduidelijkt dat een staat onder een belastingverdrag het recht behoudt zijn inwoners in beginsel te belasten op grond van de nationale belastingwetgeving. Deze bepaling wordt veelvuldig door de VS toegepast (zie ook art. 1, lid 4 en 5, VS-Modelverdrag 2016).²²

Nederlandse positie

Nederland wenst art. 11 MLI niet toe te passen, en maakt daartoe een algeheel voorbehoud bij dit artikel (opt-out). Deze positie vindt brede navolging, nu 48 van de 70 jurisdicties (inclusief Nederland) vooralsnog een algeheel voorbehoud maken bij art. 11 MLI.

5. Voorkomen ontwijking vi-status (deel IV MLI)²³

5.1. Commissionairsstructuren (art. 12 MLI)

Maatregel

Art. 12 MLI verlaagt de vi-drempel voor de aanwezigheid van een 'agency PE' in de zin van art. 5, lid 5 en lid 6, OESO-Modelverdrag, oftewel een vaste vertegenwoordiger (vv), in geval van onder andere commissionairsstructuren. Onder art. 12 MLI verkrijgt een buitenlandse vennootschap die een lokale markt bedient via een intermediair, zoals een commissionair, in deze marktjurisdictie een vi-status, ongeacht of haar vertegenwoordiger haar juridisch al dan niet aan de afnemers van haar producten kan binden,

²² Zie <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Pages/treaties.aspx>.

²³ Zie hierover in meer detail M.F. de Wilde, 'De verlaging van de vaste-inrichtingsdrempel via het Anti-BEPS-Verdrag; veel gescheer en weinig wol?', *MBB* 2017 nr. 5.

²¹ Zie de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011, p. 48-49.

indien de intermediair ‘habitually concludes contracts, or habitually plays the principal role leading to the conclusion of contracts that are routinely concluded without material modification by the enterprise’.

Nederlandse positie

Nederland wenst art. 12 MLI toe te passen, en maakt dienovereenkomstig geen algeheel voorbehoud bij dit artikel (geen opt-out). In afwijking hiervan maken 40 van de 70 jurisdicties vooralsnog een algeheel voorbehoud bij art. 12 MLI.

De verlaging van de vi-drempel op grond van art. 12 MLI veronderstelt dat het land waar de vi is gesitueerd dit ruimere heffingsrecht onder zijn nationale wetgeving kan effectueren. Met betrekking tot Nederland werkt de aanpassing van het vi-begrip in de betreffende CTA's door naar de objectvrijstelling via de verwijzing naar het toepasselijke belastingverdrag van art. 15e, lid 2, onderdeel a, Wet VPB 1969. Met betrekking tot de buitenlandse belastingplicht in de VPB ligt de situatie mogelijk anders. Nu art. 17, lid 3, onderdeel a, Wet VPB 1969 geen definitie van de begrippen vi of vv bevat, zou de uitbreiding van het vi-begrip naar mijn mening wettelijk in deze bepaling vastgelegd moeten worden, voordat Nederland als bronstaat van zijn ruimere heffingsrecht gebruik kan maken.²⁴ Aangezien Nederland kiest voor de uitgebreide vi-definitie, zou naar mijn mening een evenwichtige nationaalrechtelijke implementatie geboden zijn. Het is echter de vraag of Nederland deze bepaling zou willen invoeren, nu het Ministerie van Financiën naar verluidt het standpunt inneemt dat het ruimere heffingsrecht overbodig is indien de in Nederland aanwezige functies reeds op grond van het arm's-lengthbeginsel passend beloofd worden.

5.2. Uitzondering voor hulpwerkzaamheden (art. 13 MLI)

Maatregel

Art. 13 MLI biedt staten twee opties met betrekking tot de uitzonderingen voor voorbereidende en hulpwerkzaamheden (art. 5, lid 4, OESO-Modelverdrag):

- A. de genoemde activiteiten (zoals het gebruikmaken van een inrichting voor opslag, het aanhouden van een voorraad uitsluitend voor opslag, uitstalling of aflevering) worden slechts niet als vi beschouwd onder de expliciete voorwaarde dat de activiteit van voorbereidende aard is of het karakter van hulpwerkzaamheid heeft, of

- B. de genoemde activiteiten zijn van toepassing ongeacht of zij van voorbereidende aard zijn of het karakter van hulpwerkzaamheid hebben.

Staten mogen er ook voor kiezen om géén van de opties toe te passen. Verder adresseert de bepaling van art. 13, lid 4, MLI (de ‘anti-fragmentation rule’) het kunstmatig opknippen van functies tussen ‘closely related enterprises’ (in de zin van art. 15 MLI) om gebruik te maken van de uitzonderingen voor voorbereidende en hulpwerkzaamheden.

Nederlandse positie

Nederland wenst art. 13 MLI toe te passen (geen opt-out), en kiest daarbij voor optie A (explicitering van de voorwaarde dat de activiteiten van voorbereidende aard zijn of het karakter van hulpwerkzaamheid hebben). Ter vergelijking: 27 van de 70 jurisdicties maken vooralsnog een algeheel voorbehoud bij art. 13 MLI. Van de deelnemende jurisdicties kiezen er vooralsnog 33 voor optie A (inclusief Nederland) en 7 voor optie B.

Nederland kiest bovendien voor toepassing van de anti-fragmentation rule, en maakt hierbij dienovereenkomstig geen voorbehoud (geen opt-out). Vooralsnog maken slechts 4 jurisdicties een voorbehoud bij de anti-fragmentation rule.

5.3. Opsplitsing van contracten (art. 14 MLI)

Maatregel

Bij het beoordelen of bouw- en constructiewerkzaamheden een vi vormen, is van belang of deze activiteiten in totaal meer dan 12 maanden duren (art. 5, lid 3, OESO-Modelverdrag). Art. 14 MLI (de ‘antsplittingsbepaling’) keert zich tegen het kunstmatig opsplitsen van contracten om buiten de 12-maandsperiode bij bouw- en constructievi's te blijven door te bepalen dat, bij het beoordelen van de 12-maandsperiode, de volgende activiteiten samengesteld moeten worden: (i) werkzaamheden verricht door de onderneming gedurende een of meerdere perioden die, samengenomen, meer dan 30 dagen duren, alsmede (ii) werkzaamheden verricht op dezelfde locatie door een of meerdere ‘closely related enterprises’ (in de zin van art. 15 MLI).

Nederlandse positie

Nederland wenst art. 14 MLI toe te passen, en maakt dienovereenkomstig geen algeheel voorbehoud bij dit artikel (geen opt-out). Om dit in perspectief te plaatsen: 45 van de 70 jurisdicties maken vooralsnog een algeheel voorbehoud bij art. 14 MLI.

Nederland maakt echter wel een beperkt voorbehoud bij art. 14 MLI, dat de zogenoemde offshore-bepaling in Nederlandse CTA's respecteert (op grond van art. 14, lid 3,

²⁴ Op dit punt bestaan ook andersluidende visies. Zie bijvoorbeeld H. Pijl, ‘Het wettelijke vi-facettenbegrip en de verhouding tussen art. 5, eerste en derde lid, OESO-Modelverdrag’, *WFR* 2004/792, die meent dat het nationaalrechtelijke vi-begrip dient te worden ingevuld met behulp van de definitie in het toepasselijke verdrag.

onderdeel b, MLI). Anders dan bij de offshore-bepaling worden perioden korter dan 30 dagen onder de antisplittingsbepaling niet meegenomen bij de vaststelling van de al dan niet aanwezigheid van een vi. De staatssecretaris van Financiën meent daarom dat het wenselijk is dat Nederland gebruikmaakt van de mogelijkheid dit voorbehoud op te nemen voor de offshore-bepaling in Nederlandse CTA's. Slechts 8 jurisdicties (inclusief Nederland) maken dit beperkte voorbehoud.

6. Verbetering geschillenbeslechting (deel V MLI)²⁵

Maatregel

Deel V van het MLI implementeert onder andere de BEPS-minimumstandaard ten aanzien van de MAP, die beoogt een effectieve en spoedige afronding van de geschillenbeslechtingsprocedure te realiseren. Art. 16 MLI implementeert daartoe in CTA's de formulering van art. 25, lid 1 t/m 3, OESO-Modelverdrag (inclusief de aangepaste formulering van art. 25, lid 1, OESO-Modelverdrag zoals voorgesteld in het rapport inzake BEPS-actie 14), die als minimumstandaard is aangemerkt. Onder art. 16, lid 1, MLI hoeft een MAP-verzoek niet langer aan de bevoegde autoriteiten van de woonstaat te worden gericht, maar kan het aan ieder van de betrokken bevoegde autoriteiten worden geadresseerd. Art. 17, lid 1, MLI inzake 'corresponding adjustments' is gebaseerd op art. 9, lid 2, OESO-Modelverdrag. Deze bepaling vereist dat verrekenprijscorrecties in de ene staat in beginsel door de andere staat gevolgd worden. Bij afwezigheid van een bepaling conform art. 9, lid 2, OESO-Modelverdrag dienen staten de MAP toegankelijk te maken voor transferpricinggeschillen. Art. 17 MLI betreft, anders dan art. 16 MLI, een 'best practice'.

Nederlandse positie

Nederland past zowel art. 16 als art. 17 van het MLI toe, en maakt daarbij geen van de toegestane voorbehouden. Diverse jurisdicties maken vooralsnog een of meer van de beperkte voorbehouden bij art. 16 MLI, die zijn gebaseerd op de toegestane varianten binnen de minimumstandaard. Zo kiezen 24 van de 70 jurisdicties voor de opt-out die, in weerwil van art. 16, lid 1, MLI, toestaat dat een MAP-verzoek alleen aan de woonstaat kan worden gericht, mits deze staat een bilaterale notificatie- en overlegprocedure implementeert (art. 16, lid 5, onderdeel a, MLI).

7. Bindende arbitrage (deel VI MLI)²⁶

Maatregel

De optionele bepalingen van deel VI van het MLI voorzien in verplichte en bindende arbitrage indien geschillen niet via de MAP opgelost kunnen worden.

Nederlandse positie

Nederland wenst deel VI van het MLI toe te passen (opt-in). Wel maakt Nederland een beperkt voorbehoud bij de bepalingen inzake verplichte en bindende arbitrage voor zover een CTA reeds een bestaande bepaling bevat (op grond van art. 26, lid 4, MLI). In totaal hebben 26 landen gekozen voor toepassing van deel VI van het MLI. Hiermee wordt verplichte en bindende arbitrage toegevoegd aan ongeveer 150 belastingverdragen.²⁷

8. Slotopmerkingen

Met het ondertekenen van het MLI door 70 jurisdicties is een belangrijke verdere stap gezet in de richting van de implementatie van de diverse verdragsgerelateerde BEPS-maatregelen. Het aantal ondertekenaars zal de komende tijd nog verder stijgen, maar het aantal landen dat deelneemt aan het MLI is minder groot dan aanvankelijk door de OESO gehoopt. Enkele belangrijke landen in de BEPS-discussie, zoals de VS, nemen in het geheel niet deel aan het MLI.

Nederland kiest voor een ruime werking van het MLI. Nu de regering haar voorlopige keuzes heeft gemaakt, is de Tweede Kamer aan zet. Het wordt interessant om te zien in hoeverre de voorlopige keuzes in het kader van de behandeling van de goedkeuringwet nog aangepast of ingetrokken zullen worden. Gelet op de voorlopige Nederlandse lijst met notificaties is een ruimere inzet moeilijk denkbaar.

De jurisdicties die deelnemen aan het MLI hebben vooralsnog een aanzienlijk aantal voorbehouden bij met name de niet-verplichte onderdelen van het MLI gemaakt, zoals de bepalingen inzake transparante entiteiten, dual-residentvennootschappen, en de aanpassingen van het vi-begrip. Nu de voorbehouden gemaakt door de Nederlandse verdragspartners een wederkerige werking hebben, is de implementatie van de materiële MLI-bepalingen in de Nederlandse verdragen mede afhankelijk van deze voorbehouden. Op basis van de voorlopige keuzes van Nederland en zijn verdragspartners is sprake van een steeds wisselende constellatie, waarbij de diverse niet-verplichte onderdelen in veel gevallen niet zullen doorwerken in de Nederlandse verdragen.

²⁵ Zie hierover in meer detail M.A. de Ruiter, 'Dispute Resolution', *MBB* 2017 nr. 5.

²⁶ Zie hierover in meer detail M.A. de Ruiter, 'Dispute Resolution', *MBB* 2017 nr. 5.

²⁷ OESO, 'MLI FAQs July 2017', p. 7.