

routinematige beloning (of is het dan toch geen kernactiviteit en daarmee geen vaste inrichting?)'

### Mocht er toch een vaste inrichting zijn dan...

Of de beloning 'ten laste komt van een vaste inrichting', zoals volgt uit het verdrag, dient normatief te worden uitgelegd. Het is dan relevant of de beloning op grond van het verdrag ten laste van de winst van de vaste inrichting dient te worden gebracht.<sup>7</sup> De argumentatie van het Hof dat, mocht er toch een vaste inrichting aanwezig zijn, aan de activiteit dan geen omzet of winst is toe te rekenen, deel ik niet met het Hof. Er zijn immers ook derde partijen die bouwtoezichtwerkzaamheden voor anderen verrichten in relatie tot schepen in de maritieme, olie- & gassector (tegen een op zijn minst kostendekkende vergoeding). Kennelijk zijn partijen omtrent dit aspect niet in geschil.

Tot slot vindt het Hof voor zijn oordeel kennelijk steun in de omstandigheid dat de Koreaanse belastingdienst niet heeft kunnen vaststellen dat van een vaste inrichting sprake is. De Koreaanse National Tax Service heeft op vragen van de Inspecteur, na een weergave van de feiten zoals bekend, het volgende geantwoord:

'However, [A] did not disclose the fact of having a permanent establishment in relation to the above business and it is unclear whether the permanent establishment existed or not.'

Ik vraag mij af of aan deze reactie nu wel zo veel waarde moet worden toegekend, omdat daaruit geen inhoudelijk oordeel blijkt.

**Ernst-Jan Bioch**  
*Meijburg & Co*

NLF 2018/0103

## Goedkeuringswetsvoorstel multilateraal instrument naar Tweede Kamer

MvF 21 december 2017, 34 853  
Belastingtijdvak 2017

### SAMENVATTING

De staatssecretaris van Financiën heeft het wetsvoorstel ter goedkeuring van het multilateraal instrument (MLI) tegen internationale belastingontwijking (Trb. 2017, 86 en Trb. 2017, 194) naar de Tweede Kamer gezonden. Met dit verdrag kan Nederland in één keer met ruim veertig landen antimisbruikbepalingen opnemen in belastingverdragen.

Het MLI maakt het voor landen mogelijk op een snelle en efficiënte wijze hun wederzijdse belastingverdragen aan te passen om belastingontwijking tegen te gaan, zonder dat hiervoor nieuwe onderhandelingen nodig zijn. Ook bevat het MLI maatregelen om conflicten over de uitleg van belastingverdragen sneller op te lossen.

De verwachting is dat de komende jaren nog meer verdragen kunnen worden aangepast. Dit hangt ervan af hoeveel andere landen het MLI zullen ratificeren.

De Nederlandse inzet om belastingontwijking met het MLI aan te pakken gaat verder dan die van veel andere landen, blijkt uit documenten die bij de OESO zijn gepubliceerd. Nederland heeft namelijk aangegeven meer antimisbruikmaatregelen via het MLI te willen implementeren dan de meeste andere landen. De belangrijkste antimisbruikbepalingen



<sup>7</sup> OESO-commentaar op artikel 15 OESO-Modelverdrag: 'In this regard, it must be noted that the fact that the employer has, or has not, actually claimed a deduction for the remuneration in computing the profits attributable to the permanent establishment is not necessarily conclusive since the proper test is whether any deduction otherwise available for that remuneration would be allocated to the permanent establishment. That test would be met, for instance, even if no amount were actually deducted as a result of the permanent establishment being exempt from tax in the source country or of the employer simply deciding not to claim a deduction to which he was entitled.'

worden wel (als minimumstandaard) door alle verdragspartners geaccepteerd.

Voordat het MLI doorwerkt in de belastingverdragen die Nederland heeft gesloten, moet het parlement hier nog mee instemmen. Ook moeten de landen waarmee Nederland een belastingverdrag heeft gesloten instemmen met de aanpassingen van dat verdrag.

## NOOT

*Deze noot bevat bijdragen van Alexander Bosman, Michel van Dun en Anne Jorritsma.*

### Algemeen (Bosman)

Op 20 december 2017 heeft de staatssecretaris van Financiën het wetsvoorstel ter goedkeuring van het multilateraal instrument (MLI) door Nederland en Curaçao naar de Tweede Kamer gestuurd.<sup>1</sup> De memorie van toelichting bij het wetsvoorstel bevat een uitgebreide beschrijving van de diverse MLI-bepalingen, evenals een toelichting op de (voorlopige) Nederlandse positie in dat verband. De Nederlandse positie zoals deze blijkt uit het wetsvoorstel wijkt niet af van de voorlopige lijst van keuzes en voorbehouden die Nederland bij de ondertekening van het MLI in juni 2017 bij de OESO heeft gedeponeerd.<sup>2</sup> De Nederlandse inzet bij de deelname aan het MLI was al eerder toegelicht in de Kamerbrieven van de staatssecretaris van 28 oktober 2016 en 21 maart 2017. De memorie van toelichting bij het wetsvoorstel is vooral beschrijvend en gaat, ondanks de omvang, inhoudelijk niet heel veel dieper in op de Nederlandse beleidskeuzes bij de implementatie van het MLI dan de eerdere stukken.

Staten die het MLI ondertekend hebben, moeten het multilaterale verdrag ratificeren conform hun eigen nationale procedure. Nederland past de uitdrukkelijke goedkeuringsprocedure toe. Dit betekent dat het MLI gepubliceerd moet worden in het Tractatenblad<sup>3</sup> gevolgd door goedkeuring door het parlement en ratificatie door de regering. Nu de Nederlandse keuzes en voorbehouden meelopen in de ratificatieprocedure, kan het parlement

nog invloed uitoefenen op de uiteindelijk door Nederland gemaakte keuzes en voorbehouden. De huidige voorlopige lijst met keuzes en voorbehouden kan tijdens de parlementaire behandeling dus nog gewijzigd worden. De lijst die Nederland vaststelt bij ratificatie en vervolgens indient bij de OESO is de definitieve versie.

Curaçao heeft, als autonoom land binnen het Koninkrijk, aangegeven ook te willen meedoen met het MLI. Nederland heeft op 20 december 2017 daarom de posities van Curaçao afzonderlijk bij de OESO genotificeerd. Curaçao heeft een tweetal verdragen aangemeld om onder het MLI te vallen, namelijk die met Malta en Noorwegen. De Curaçaose keuzes en voorbehouden zijn in de memorie van toelichting separaat toegelicht. Het MLI zal niet gelden voor de landen Aruba en Sint Maarten. Voor Caribisch Nederland zal de scope van het MLI samenvallen met die van Europees Nederland (voor zover Nederlandse verdragen daar van toepassing zijn). Het MLI lijkt vooralsnog geen betekenis te hebben voor de Belastingregeling Nederland-Curaçao nu deze niet is aangemeld.

Het moment dat het MLI zal doorwerken in de Nederlandse 'gedekte belastingverdragen'<sup>4</sup> is afhankelijk van diverse factoren en zal per verdrag verschillen. Een van die factoren is de snelheid van de Kamerbehandeling. Daarnaast is Nederland afhankelijk van de ratificatie door de verschillende Nederlandse verdragspartners. Als zowel Nederland als de verdragspartners de ratificatie van het MLI in 2018 kunnen afronden, vindt het MLI op zijn vroegst toepassing per 1 januari 2019. Voor bronbelastingen (zoals de dividendbelasting) geldt dat inwerkingtreding (entry into force) vóór 31 december 2018 noodzakelijk is voor eerste toepassing (entry into effect) van het MLI per 1 januari 2019. Voor andere belastingen (zoals de vpb) is in beginsel inwerkingtreding vóór 1 juli 2018 noodzakelijk voor eerste toepassing per 1 januari 2019. Inwerkingtreding vindt plaats drie maanden na ratificatie. Voor eerste toepassing op de vpb per 1 januari 2019 moet ratificatie dus al in het eerste kwartaal van 2018 plaatsvinden (zowel door Nederland als de betreffende verdragspartner). Als dit tijdstip niet gehaald wordt, en de staten komen geen andere termijn overeen,

<sup>1</sup> Zie NLF 2018/0027, met noot van Jorritsma.

<sup>2</sup> Zie NLF 2017/1489, eveneens met noot van Jorritsma.

<sup>3</sup> Dit is inmiddels gebeurd, zie de Nederlandse vertaling van het MLI in Trb. 2017, 194.

<sup>4</sup> De Nederlandse vertaling van het begrip 'covered tax agreement', oftewel verdragen die onder de werking van het MLI vallen.

schuift de eerste toepassing van het MLI voor de vpb in beginsel door naar 1 januari 2020.

Kort samengevat wil Nederland zoveel mogelijk verdragen onder de werking van het MLI brengen. Nederland heeft 82 van in totaal 94 verdragen aangemeld. Deze verdragen zijn gedekte belastingverdragen, mits de respectievelijke Nederlandse verdragspartners het MLI ratificeren en deze verdragen ook notificeren. Op basis van de (voorlopige) aanmeldingen van de verdragspartners zouden 44 van deze 82 verdragen daadwerkelijk als gedekte belastingverdragen aangemerkt gaan worden. Nederland heeft een aantal verdragen waarover momenteel (her)onderhandelingen lopen niet aangemeld (het gaat om de verdragen met België, Brazilië, Bulgarije, Denemarken, Ierland, Oekraïne, Polen, Spanje en Zwitserland). Nu Nederland, net als de andere genoemde staten, deelneemt aan het zogenoemde Inclusive Framework on BEPS, zullen op zijn minst de minimumstandaarden van BEPS-actiepunt 6 en 14 buiten het MLI om in deze verdragen geïmplementeerd moeten worden. Nederland kan de lijst met eenzijdig aangemelde verdragen op een later moment overigens nog uitbreiden.

Het MLI bestaat uit de volgende zeven delen (hoofdstukken):

- deel I: De werkingssfeer en de interpretatie van uitdrukkingen (artikel 1 en 2);
- deel II: Hybride mismatches (artikel 3 t/m 5);
- deel III: Verdragsmisbruik (artikel 6 t/m 11);
- deel IV: Ontwijking van de kwalificatie als vaste inrichting (artikel 12 t/m 15);
- deel V: Verbeteringen geschillenbeslechting (artikel 16 en 17);
- deel VI: Arbitrage (artikel 18 t/m 26);
- deel VII: Slotbepalingen (artikel 27 t/m 39).

Met betrekking tot de materiële bepalingen van het MLI (deel II t/m VI van het multilaterale verdrag) geldt dat Nederland in beginsel alle maatregelen accepteert en slechts een beperkt aantal voorbehouden van technische aard maakt. Met andere woorden: Nederland kiest voor een ‘zware’ implementatie en heeft bijna alle opties ‘aangevinkt’. Dit is in lijn met de kabinetsappreciatie van de BEPS-voorstellen van 5 oktober 2015 en de Kamerbrief van 28 oktober 2016. De Nederlandse keuzes komen bij

de bespreking van de diverse delen van het MLI nader aan de orde (zie hierna). De doorwerking van de materiële MLI-bepalingen in de Nederlandse ‘covered tax agreements’ is mede afhankelijk van de keuzes en voorbehouden van de Nederlandse verdragspartners. Aangezien de regering vrijwel alle MLI-bepalingen wil toepassen, is een ruimere Nederlandse inzet moeilijk denkbaar. De Kamer kan de voorlopige keuzes echter nog wijzigen of zelfs intrekken. Uit de Kamerbrief<sup>5</sup> en de bijlage bij het wetsvoorstel blijkt dat veel andere staten een beperktere inzet kiezen (door bijvoorbeeld niet-verplichte onderdelen buiten toepassing te laten, zoals de bepalingen inzake transparante entiteiten, de tiebreaker voor dual resident vennootschappen en de aanpassingen van het vaste-inrichtingbegrip). Met dat in het achterhoofd is het de vraag of de afweging tussen het belang van het bestrijden van belastingontwijking en het Nederlandse vestigingsklimaat tijdens de Kamerbehandeling wellicht nog tot andere keuzes zal leiden.

### Deel I: De werkingssfeer en de interpretatie van uitdrukkingen (artikel 1 en 2) (Van Dun)

Artikel 1 en 2 regelen de werkingssfeer van het MLI en de uitleg van uitdrukkingen die in het MLI worden gebruikt. Op grond van artikel 1 en 2, lid 1, onderdeel a, onder i, MLI werkt het MLI door naar een in werking getreden belastingverdrag dat is aangemeld door beide verdragsluitende partijen bij dat belastingverdrag (in de Engelse terminologie: ‘covered tax agreement’; in de Nederlandse vertaling: ‘gedekt belastingverdrag’).

Ingevolge artikel 2, lid 1, onderdeel a, onder ii, MLI is het ook mogelijk belastingverdragen die al wel zijn getekend maar nog niet in werking zijn getreden, onder de werkingssfeer van het MLI te brengen. Voor Nederland kan dit de belastingverdragen betreffen met Kenia, Malawi en Zambia, terwijl het voor Curaçao gaat om het belastingverdrag met Malta.

Artikel 2, lid 1, onderdeel a, onder ii, letter B, MLI bepaalt dat het MLI ook van toepassing kan zijn op ‘gedekte belastingverdragen’ waarbij rechtsgebieden of territoria partij zijn die, wat hun internationale betrekkingen betreft, vallen onder de verantwoordelijkheid van een staat bij het MLI. Deze rechtsgebieden of territoria kunnen onder het MLI andere keuzes maken dan de verdragsstaat onder wiens verantwoordelijkheid zij vallen. Wat het Ko-

<sup>5</sup> Zie eerdergenoemde NLF 2018/0027.

ninkrijk der Nederlanden betreft, behoren Nederland, Aruba, Curaçao en Sint Maarten tot deze categorie.

Artikel 2, lid 1, onderdeel b, MLI definieert de uitdrukking 'Partij'. In de eerste plaats valt onder deze uitdrukking elke staat voor wie het MLI in werking is getreden overeenkomstig artikel 34 MLI. In de tweede plaats valt onder deze uitdrukking elk rechtsgebied dat het MLI heeft ondertekend overeenkomstig artikel 27, lid 1, onderdeel b of c, MLI, en waarvoor het MLI in werking is getreden. Omdat, wat het Koninkrijk der Nederlanden betreft, Nederland, Aruba, Curaçao en Sint Maarten geen van alle een zelfstandige verdragsluitende bevoegdheid hebben, vallen deze niet onder de laatstgenoemde categorie rechtsgebieden.

Artikel 2, lid 2, MLI bevat een algemene interpretatieregel voor uitdrukkingen die niet in het MLI worden gedefinieerd: voor de toepassing van het MLI door een partij op enig moment, heeft, tenzij de context anders vereist, elke daarin niet omschreven uitdrukking de betekenis welke die uitdrukking op dat moment heeft volgens het relevante gedekte belastingverdrag. Deze verwijzing naar gedekte belastingverdragen impliceert dat de definitiebepalingen in deze belastingverdragen ook van belang zijn voor de uitleg van niet-gedefinieerde uitdrukkingen in het MLI. Volgens de memorie van toelichting<sup>6</sup> omvat deze verwijzing mede de in veel gedekte belastingverdragen opgenomen bepaling die, overeenkomstig artikel 3, lid 2, OESO-Modelverdrag, de doorwerking betreft van het nationale recht van de verdragsluitende staten bij de uitleg van niet in de belastingverdragen gedefinieerde uitdrukkingen.

De Nederlandse regering heeft ervoor gekozen alle in werking getreden verdragen ter vermijding van dubbele belasting naar het inkomen (en naar het vermogen) onder de werking van het MLI te brengen, met uitzondering van de verdragen met een aantal landen waarmee thans

onderhandelingen worden gevoerd over een nieuw belastingverdrag. Bij de ondertekening van het MLI zijn alle Nederlandse belastingverdragen aangemeld, behalve, die met België, Brazilië, Bulgarije, Denemarken, Ierland, Oekraïne, Polen, Spanje en Zwitserland. Curaçao heeft ervoor gekozen beide voor Curaçao geldende belastingverdragen – te weten die met Noorwegen en met Malta – onder de werking van het MLI te brengen. Opgemerkt zij dat het verdrag met Noorwegen, dat op 13 november 1989 tot stand is gekomen met de (toenmalige) Nederlandse Antillen, nog steeds geldt voor Curaçao, Sint Maarten en Caribisch Nederland.

## Deel II: Hybride mismatches (artikel 3 t/m 5) (Jorritsma)

### Artikel 3

Het eerste lid van artikel 3 MLI is afkomstig uit de BEPS-uitkomsten inzake actiepunt 2.<sup>7</sup> Een soortgelijke bepaling staat in het OESO Partnershiprapport uit 1999.<sup>8</sup> Nederland maakte destijds een voorbehoud bij dit rapport, maar heeft een soortgelijke bepaling wel opgenomen in enkele van haar belastingverdragen<sup>9</sup> en sinds 2018 in de nationale wet.<sup>10</sup>

Het tweede en derde lid van artikel 3 MLI zijn afkomstig uit de BEPS-uitkomsten inzake respectievelijk actiepunt 6 en 2.<sup>11</sup> Beide maken duidelijk dat staten hun eigen wetgeving mogen toepassen op entiteiten die aldaar zijn gevestigd, ongeacht de (afwijkende) kwalificatie van deze entiteiten door een verdragspartner. De bepaling uit het tweede lid is nieuw. De bepaling uit het derde lid is ook in bestaande belastingverdragen terug te vinden.<sup>12</sup>

Nederland kiest voor opname van artikel 3 MLI in al haar belastingverdragen die voor het MLI zijn aangemeld en maakt op grond van artikel 3, lid 5, onderdeel d, MLI een voorbehoud ten aanzien van de verdragen met de

<sup>6</sup> Kamerstukken II 2017/18, 34 853 [R 2096], 3, p. 15.

<sup>7</sup> BEPS-actiepunt 2, par. 435.

<sup>8</sup> OESO Partnershiprapport 1999, met name voorbeeld 1 t/m 4, zie tevens het OECD-commentaar bij artikel 1 (par. 6.3) en artikel 4 (par. 8.8).

<sup>9</sup> Dit betreft de verdragen met de Verenigde Staten (artikel 22, lid 4), het Verenigd Koninkrijk (artikel 22, lid 3), Japan (artikel 4, lid 5) en Duitsland (artikel 2 protocol bij het verdrag).

<sup>10</sup> Artikel 4, lid 9 en 10, Wet DB 1965.

<sup>11</sup> BEPS-actiepunt 6, par. 64 en BEPS-actiepunt 2, p. 143.

<sup>12</sup> Bijvoorbeeld in paragraaf XIV MoU bij het verdrag met de Verenigde Staten en artikel 22, lid 4, verdrag met het Verenigd Koninkrijk.

Verenigde Staten, het Verenigd Koninkrijk en Japan, waarin reeds een dergelijke bepaling is opgenomen. Aangezien de Verenigde Staten niet meedoen met het MLI en het Verenigd Koninkrijk en Japan aangeven te zullen kiezen voor vervanging van de bestaande verdragsbepaling in het verdrag met Nederland door artikel 3, is in geen van de drie situaties sprake van een match. Daarom zal in deze verdragen artikel 3 MLI niet effectief worden. Nederland heeft overigens geen voorbehoud gemaakt voor het verdrag met Duitsland, waar een soortgelijke bepaling in het protocol is opgenomen. Omdat Duitsland heeft aangegeven artikel 3 in het geheel niet te willen invoeren, zal ook in dit verdrag artikel 3 MLI niet effectief worden. Curaçao heeft ervoor gekozen om artikel 3 MLI niet van toepassing te laten zijn voor de belastingverdragen die voor het MLI zijn aangemeld.

#### Artikel 4

Artikel 4 ziet op de verdragstoepassing ten aanzien van entiteiten (niet-natuurlijke personen) met een dubbele woonplaats.<sup>13</sup> In het internationaal belastingrecht is het gebruikelijk om voor dergelijke situaties in het belastingverdrag een tiebreaker op te nemen. Deze tiebreaker kent twee varianten. Namelijk de regel dat bij dubbele woonplaats de feitelijke leiding doorslaggevend is of dat er in de situaties van een dubbele woonplaats onderling overleg tussen de autoriteiten moet plaatsvinden.

Nederland maakt geen voorbehoud ten aanzien van deze bepaling. Dit betekent dat Nederland de tiebreaker met onderling overleg in al haar belastingverdragen die zijn aangemeld voor het MLI zou willen invoeren. In de memorie van toelichting wordt opgemerkt dat in veel Nederlandse verdragen al een tiebreaker op basis van onderling overleg is opgenomen. Mijn eigen observatie is dat de meeste verdragen op dit moment een tiebreaker op

basis van feitelijke leiding kennen.<sup>14</sup> Uit de bijlage bij de brief van 20 december 2017<sup>15</sup> volgt overigens dat veel andere landen een voorbehoud maken bij artikel 4 MLI, waarmee het aantal verdragen waarin deze bepaling wordt ingevoerd beperkt zal zijn.

Indien sprake is van een dubbele woonplaats bestaat in beginsel geen recht op verdragsvoordelen zolang de bevoegde autoriteiten (nog) geen overeenstemming over de verdragswoonplaats hebben bereikt. Vanuit de praktijk is het van belang dat een eventueel onderling overleg op korte termijn kan worden opgestart en afgerond.<sup>16</sup> Ook moet duidelijk worden wat de verdragspositie is van een lichaam met dubbele woonplaats voor de periode waarin de uitkomst van het onderling overleg nog niet bekend is. Heeft de uitkomst van het onderling overleg bijvoorbeeld terugwerkende kracht naar het moment waarop de dubbele woonplaats is ontstaan, of tot aan het moment waarop het onderling overleg begon of bestaat er geen enkel recht op terugwerkende kracht.

Tot slot merk ik op dat de Nederlandse objectvrijstelling (artikel 15e Wet VpB 1969) onderscheid maakt tussen de situatie waarin wel en geen verdrag van toepassing is. Indien sprake is van een bv met dubbele woonplaats waarbij de onderlinge overlegprocedure geen resultaat oplevert, lijkt mij dat deze bv nog steeds objectvrijstelling kan claimen.<sup>17</sup> Curaçao heeft ervoor gekozen om artikel 4 MLI niet van toepassing te laten zijn.

#### Artikel 5

Artikel 5 MLI heeft betrekking op de vrijstellingsmethode ter voorkoming van dubbele belasting.<sup>18</sup> Doel is te voorkomen dat een verdragsland X een vrijstelling geeft voor inkomen dat in het andere verdragsland Y niet of lager wordt belast als gevolg van verschil in interpretatie van feiten of verdrag. Artikel 5 MLI biedt hiervoor drie opties.

<sup>13</sup> Artikel 4 MLI komt voort uit BEPS-actiepunt 6, par. 45 t/m 48.

<sup>14</sup> Voor zover mij bekend is alleen in de verdragen met het Verenigd Koninkrijk, Canada, Hong Kong en de BNRC op dit moment een tiebreaker op basis van onderling overleg opgenomen.

<sup>15</sup> De brief van de staatssecretaris inzake het MLI-wetsvoorstel, zie NLF 2018/0027, met noot van Jorritsma.

<sup>16</sup> De staatssecretaris gaf eerder in zijn brief van 21 maart 2017 (Kamerstukken II 2016/17, 25 087, 148, NLF 2017/0669) aan dat zijn ervaring is dat dergelijke procedures binnen enkele maanden zijn afgerond. Het is afwachten of deze termijn van enkele maanden gehandhaafd blijft als het aantal procedures naar verwachting toeneemt, met de invoering van deze tiebreaker op basis van onderling overleg in een veel groter aantal verdragen.

<sup>17</sup> Artikel 15e Wet VpB 1969, waarbij het eerste lid de objectvrijstelling regelt voor situaties waarin een verdrag van toepassing is en het tweede lid voor situaties waarin geen verdrag van toepassing is.

<sup>18</sup> Artikel 5 MLI komt voort uit BEPS-actiepunt 2, par. 442 t/m 444.

Optie A (artikel 5, lid 2 en 3, MLI) houdt in dat verdragsland X de vrijstellingsmethode mag 'inwisselen' voor de verrekeningsmethode indien blijkt dat het betreffende inkomen in het andere verdragsland Y niet of lager wordt belast. Optie B (artikel 5, lid 4 en 5, MLI) ziet specifiek op dividenden: hiervoor dient verdragsland X geen vrijstelling te geven indien dit dividend aftrekbaar is in het andere verdragsland Y. Optie C (artikel 5, lid 6 en 7, MLI) geeft ten slotte de mogelijkheid om de vrijstellingsmethode volledig te vervangen door de verrekeningsmethode.

Nederland kiest voor optie A en maakt geen voorbehoud. Nederland wil deze aanscherping van de vrijstellingsmethode dus toepassen in alle belastingverdragen die voor het MLI zijn aangemeld. Nederland kiest voor optie A en niet voor optie C omdat Nederland het algemene uitgangspunt om de vrijstellingsmethode toe te passen bij actief inkomen en de verrekeningsmethode bij passief inkomen zoveel mogelijk wil handhaven. Door de systematiek van artikel 5 MLI is het niet vereist dat de andere verdragspartner ook voor optie A kiest. Nederland kan optie A toepassen, mits ook het andere verdragsland heeft aangegeven artikel 5 MLI in het verdrag met Nederland van toepassing te laten zijn. Hierbij kan het andere verdragsland echter kiezen voor bijvoorbeeld optie B of C. Dit wordt de asymmetrische toepassing genoemd.<sup>19</sup> Ter afsluiting, Curaçao kiest evenals Nederland voor optie A.

### Deel III: Verdragsmisbruik (artikel 6 t/m 11) (Van Dun)

Artikel 6 t/m 11 MLI zijn afkomstig uit het rapport bij BEPS-actiepunt 6 en bevatten bepalingen ter bestrijding van verdragsmisbruik.

#### Artikel 6

Artikel 6 MLI, dat een onderdeel vormt van de minimumstandaard, regelt de aanpassing van de preambule van belastingverdragen. Met deze aanpassing wordt duidelijk gemaakt dat belastingverdragen bedoeld zijn om dubbele belasting te vermijden, zonder de mogelijkheid te creëren tot dubbele niet-belasting of beperkte belasting door middel van belastingontwijking of -ontduiking (daaronder begrepen 'treatyshoppingstructuren'). De preambule

is van belang bij de uitleg en toepassing van belastingverdragen. Ingevolge artikel 6, lid 4, MLI kan een staat een voorbehoud maken bij dit artikel. Omdat artikel 6 MLI een onderdeel vormt van de minimumstandaard, is het alleen mogelijk een voorbehoud te maken wanneer sprake is van gedekte belastingverdragen die op dit punt al voldoen aan de minimumstandaard tegen verdragsmisbruik. Noch de Nederlandse regering, noch die van Curaçao hebben een dergelijk voorbehoud gemaakt.

#### Artikel 7

Evenals artikel 6 MLI is artikel 7 MLI een onderdeel van de minimumstandaard. Artikel 7 vormt de kernbepaling in deel III dat de bestrijding van verdragsmisbruik betreft. Deze bepaling bevat maatregelen die verdragsmisbruik – in het bijzonder treaty shopping – moeten tegengaan, waarmee op oneigenlijke wijze verdragsvoordelen worden verkregen. Het rapport bij BEPS-actiepunt 6 bevat drie voorstellen om verdragsmisbruik te bestrijden:

1. een principal purpose test (hierna: PPT);
2. een PPT in combinatie met een vereenvoudigde limitation on benefits (hierna: LOB)-bepaling; of
3. een (gedetailleerde) LOB in combinatie met een nationale bepaling of verdragsbepalingen die doorstroomstructuren bestrijden.

Artikel 7, lid 1 t/m 5, MLI regelt de PPT. Met de PPT kan het toekennen van de voordelen van een gedekt verdrag worden geweigerd wanneer sprake is van transacties of constructies waarbij het verkrijgen van deze voordelen één van de hoofddoelen is, tenzij aannemelijk is dat het toekennen van die voordelen in overeenstemming is met doel en strekking van de relevante verdragsbepaling(en). Ingevolge artikel 7, lid 3, MLI bestaat namelijk de mogelijkheid te kiezen voor toepassing van de tegenbewijsregeling van artikel 7, lid 4, MLI. Dit artikel houdt in dat de voordelen van een gedekt belastingverdrag op verzoek van de belastingplichtige toch kunnen worden toegekend, als die voordelen – bij afwezigheid van de relevante constructies of transacties – zouden zijn toegekend. De bevoegde autoriteiten van een staat aan wie een verzoek tot toepassing van het vierde lid is gericht, treden in overleg met de bevoegde autoriteiten van de andere staat alvorens een dergelijk verzoek wordt afge-

<sup>19</sup> Landen, die zelf niet voor optie C kiezen, kunnen echter aangeven dat ze niet akkoord gaan met toepassing van optie C door het andere verdragsland. Nederland heeft dit niet aangegeven, en laat de verdragspartner dus volledig vrij in haar keuze.

wezen. Zowel Nederland als Curaçao hebben op de voet van artikel 7, lid 3, MLI gekozen voor de tegenbewijsregeling van artikel 7, lid 4, MLI.

Artikel 7, lid 6 t/m 14 alsmede lid 16, MLI regelt de LOB. Bij een LOB wordt aan de hand van concrete normen beschreven onder welke omstandigheden belastingplichtigen gerechtigd zijn tot de voordelen van het verdrag.

Op grond van artikel 7, lid 6 en 7, MLI kunnen staten bij een gedekt belastingverdrag onder de aldaar genoemde voorwaarden ook kiezen voor een beperkte LOB-bepaling in plaats van een PPT. De hoofdregel van artikel 7, lid 6, MLI stelt de eis dat beide staten moeten kiezen voor een beperkte LOB bepaling, en dat daarvan notificatie plaatsvindt op de voet van artikel 7, lid 17, onderdeel c, MLI. Artikel 7, lid 7, MLI biedt evenwel de mogelijkheid om – in afwijking van de hoofdregel van het zesde lid – te kiezen voor een symmetrische of voor een asymmetrische toepassing van de LOB-bepaling. De LOB-bepaling is vervolgens nader uitgewerkt in artikel 7, lid 8 t/m 13, MLI.

Zowel Nederland als Curaçao kiezen voor opname van een PPT in hun respectieve gedekte belastingverdragen, in plaats van opname van een beperkte LOB-bepaling. Reeds in zijn brieven van 28 oktober 2016<sup>20</sup> en 21 maart 2017<sup>21</sup> heeft de staatssecretaris van Financiën de intentie uitgesproken om te kiezen voor invoering van een PPT. Onder verwijzing naar de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011<sup>22</sup> merkte de staatssecretaris op dat opname van antimisbruikmaatregelen al jaren onderdeel is van het Nederlandse verdragsbeleid. In het verleden hing de exacte invulling daarvan mede af van de voorkeur van de landen waarmee Nederland onderhandelingen voerde over een (nieuw) belastingverdrag. De intentie om nu te kiezen voor een PPT was volgens de staatssecretaris ingegeven door het feit dat de PPT de enige maatregel is die zelfstandig voldoet aan de minimumstandaard van de

OESO tegen verdragsmisbruik. Volgens de staatssecretaris wordt bij de invulling van de PPT in concrete gevallen getoetst aan de hand van de volgende twee vragen:

1. Heeft de belastingplichtige geldige zakelijke redenen voor de desbetreffende structuur of transactie, of zijn deze vooral opgezet om belasting te besparen?
2. Past de uitkomst bij doel en strekking van de belastingverdragen, te weten dubbele belasting te voorkomen door heffingsrechten te verdelen tussen de twee betrokken staten?

Daarvoor al had de staatssecretaris te kennen gegeven dat de main purpose test (hierna: MPT) die Nederland in een aantal van zijn belastingverdragen is overeengekomen, in grote lijnen overeenkomt met de PPT uit het rapport bij BEPS-actiepunt 6 en in artikel 7, lid 1, MLI.<sup>23</sup> In zijn brief van 21 maart 2017 herhaalt de staatssecretaris dit standpunt.<sup>24</sup>

Opgemerkt zij dat het voorstel tot invoering van een (gedetailleerde) LOB in combinatie met een nationale bepaling of verdragsbepalingen die doorstroomstructuren bestrijden, noch in het rapport bij BEPS-actiepunt 6, noch in het MLI is uitgewerkt.

### Artikel 8

Artikel 8 MLI bevat een maatregel gericht tegen zogenoemde dividendstripping. Wil het verlaagde bronheffingstarief voor deelnemingsdividenden kunnen worden toegepast, dan geldt de eis dat sprake moet zijn van een minimumbezitsperiode van ten minste 365 dagen. Ook de dagen na een dividendbetaling tellen mee voor de minimumbezitsperiode, waardoor de voordelen van het verdrag ook achteraf beschikbaar kunnen komen als na de dividendbetaling wordt voldaan aan de minimumbezitsperiode.

Curaçao heeft op de voet van artikel 8, lid 3, onderdeel a,

<sup>20</sup> Kamerstukken II 2016/17, 25 087, 135. Brief van de staatssecretaris van Financiën van 28 oktober 2016, 2016-0000167694, p. 5.

<sup>21</sup> Kamerstukken II 2016/17, 25 087, 135. Reactie van de staatssecretaris van Financiën op de vragen en opmerkingen van de leden van de Tweede Kamer over zijn brief van 28 oktober 2016 over de hoofdlijnen van het multilateraal instrument BEPS van 21 maart 2017, 2016D48096 (niet-dossierstuk), p. 15.

<sup>22</sup> Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011, Kamerstukken II 2010/11, 25 087, 7 (bijlage).

<sup>23</sup> Nota naar aanleiding van het verslag bij het voorstel van wet tot goedkeuring van het op 19 april 2015 te Washington tot stand gekomen Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Republiek Malawi tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen (Trb. 2015, 75 en Trb. 2016, 16).

Kamerstukken II 2015/16, 34 424, 6, p. 9.

<sup>24</sup> T.a.p., p. 11.



MLI gekozen voor een volledig voorbehoud. Nederland heeft geen voorbehoud gemaakt op artikel 8 MLI.

### Artikel 9

Artikel 9 MLI heeft betrekking op bepalingen in belastingverdragen inzake vervreemdingswinsten op aandelen of daarmee vergelijkbare belangen (zoals belangen in een partnership of trust) in entiteiten waarvan het bezit hoofdzakelijk bestaat uit onroerende zaken (zogenoemde onroerendezaaklichamen). De criteria aan de hand waarvan wordt beoordeeld of sprake is van een belang in een onroerendezaaklichaam, worden aangescherpt. Het ontgaan van verdragsbepalingen inzake vervreemdingswinsten op aandelen in onroerendezaaklichamen wordt daarmee bemoeilijkt. Voor belastingverdragen waarin een dergelijke bepaling (nog) niet is opgenomen, biedt artikel 9 MLI de mogelijkheid te opteren voor een bepaling ter verdeling van heffingsrechten bij vervreemdingswinsten op aandelen in onroerendezaaklichamen (inclusief de nu aangescherpte criteria).

Op grond van artikel 9, lid 3 en 4, MLI kunnen staten bij een gedekt belastingverdrag kiezen voor het opnemen van een met artikel 13, lid 4, OESO-Modelverdrag<sup>25</sup> overeenkomende bepaling mits zij beide deze keuze maken, en zij deze keuze notificeren. Nederland kiest hier niet voor. Curaçao heeft gekozen voor een volledig voorbehoud bij artikel 9, lid 1, MLI en heeft niet gekozen voor toepassing van lid 4.

### Artikel 10

Artikel 10 MLI bevat een antimisbruikbepaling die structuren met laagbelaste vaste inrichtingen in derde jurisdicties (zogenoemde 'driehoeksituaties' of 'triangular tax treaty cases') moet tegengaan. Bij dergelijke structuren verkrijgt een inwoner van de ene verdragsluitende staat ('woonstaat') inkomsten uit de andere verdragsluitende staat ('bronstaat'), maar rekent deze inwoner de desbetreffende inkomsten toe aan een vaste inrichting

in een derde jurisdictie. In de staat waar de vaste inrichting is gelegen, worden deze inkomsten veelal laag belast, terwijl deze inkomsten door de inwonerstaat van de verkrijger veelal van belastingheffing worden vrijgesteld. Artikel 10 MLI voorkomt dat de bronstaat in bepaalde gevallen zijn heffingsrechten moet beperken.

Nederland heeft geen voorbehoud gemaakt bij artikel 10 MLI. Curaçao heeft gekozen voor een volledig voorbehoud bij artikel 10 MLI.

### Artikel 11

Artikel 11 MLI bevat een zogenoemde 'saving clause'. Een 'saving clause' in een belastingverdrag houdt in dat een verdragsluitende partij het recht voorbehoudt om haar inwoners te belasten als ware dat verdrag niet van kracht. De 'saving clause' is een bepaling die met name voorkomt in de door de Verenigde Staten gesloten belastingverdragen. Nederland en Curaçao hebben gekozen voor een volledig voorbehoud.

## Deel IV: Ontwijking van de kwalificatie als vaste inrichting (artikel 12 t/m 15) (Jorritsma)

### Artikel 12

Op grond van de huidige definitie van de vaste inrichting (hierna: v.i.) in het OESO-Modelverdrag, wordt een principaal gevestigd in verdragsland X geacht een v.i. te hebben in verdragsland Y, indien de in Y gevestigde agent bevoegd is om namens de principaal contracten te tekenen, en van deze bevoegdheid regelmatig gebruikmaakt.<sup>26</sup> In de praktijk wordt veelal zeker gesteld dat de agent deze bevoegdheid niet heeft, met als doel een v.i. van de principaal in Y te voorkomen. Artikel 12, lid 1, MLI breidt de v.i.-definitie uit. Niet alleen indien de agent bevoegd is om namens de principaal te tekenen, maar ook in situaties waarin de agent niet het contract ondertekent maar wel de hoofdrol speelt bij de contractonderhandeling kan toch een v.i. ontstaan voor de principaal.<sup>27</sup>

<sup>25</sup> Artikel 13, lid 4, OESO-Modelverdrag regelt de heffingsbevoegdheid ter zake van voordelen behaald bij de vervreemding van belangen in onroerendezaaklichamen.

<sup>26</sup> Zie hiervoor in het algemeen artikel 5, lid 5 en 6, OESO-Modelverdrag.

<sup>27</sup> Ook onder de huidige regelingen wordt met een 'substance over form'-approach wel gesteld dat agenten die formeel niet maar feitelijk wel bevoegd zijn tot ondertekening namens de principaal reeds tot een v.i. voor die principaal kunnen leiden. Zie in dit kader par. 32.1 OESO-commentaar bij artikel 5, lid 5, OESO-Modelverdrag. De bredere v.i.-definitie zoals verwoord in artikel 12 MLI wordt in BEPS-actiepunt 7 voorgesteld, inclusief suggesties voor aanpassing van het OESO-commentaar op dit punt, zie p. 16 e.v. in dit rapport.



Artikel 12 MLI kan ertoe leiden dat een v.i. wordt geconstateerd in Y, die er onder de huidige regeling nog niet is. Vervolgens dient de v.i.-winst te worden bepaald. Indien verdeling van functies en risico's over de verdragslanden X en Y niet verandert, zal de verandering van de winstverdeling over beide landen beperkt zijn. Een toerekening van winst aan de v.i. van de principaal betekent dan mogelijk dat de bij de agent te belasten winst met hetzelfde bedrag dient te worden verminderd.

Nederland maakt geen voorbehoud en zou artikel 12 MLI daarom graag willen invoeren in alle verdragen die voor het MLI zijn aangemeld. Veel andere landen zijn minder enthousiast en hebben een voorbehoud gemaakt. Het aantal verdragen waarin artikel 12 MLI daadwerkelijk effectief zal worden, lijkt daarom beperkt. Curaçao heeft ervoor gekozen om artikel 12 MLI niet van toepassing te laten zijn voor de belastingverdragen die voor het MLI zijn aangemeld.

### Artikel 13

Artikel 13 MLI betekent dat de uitzondering op de v.i.-definitie voor activiteiten met een ondersteunend of voorbereidend karakter minder vaak van toepassing zal zijn.<sup>28</sup> Er worden hiervoor twee alternatieven geboden. Bij optie A (artikel 13, lid 2, MLI) is de kwalificatie als voorbereidende-/hulpactiviteiten een noodzakelijke voorwaarde. Alleen indien hiervan sprake is, is de uitzondering op de v.i.-definitie van toepassing. Dit geldt zowel indien sprake is van een activiteit die specifiek in het verdrag is genoemd als voor andere activiteiten. Optie B (artikel 13, lid 3, MLI) geeft aan dat de uitzondering op de v.i.-definitie van toepassing is indien sprake is van de specifiek in het verdrag genoemde activiteiten. Deze activiteiten worden verondersteld voorbereidend en/of ondersteunend te zijn, dit hoeft niet separaat te worden getoetst. Niet specifiek genoemde activiteiten met een voorbereidend/ondersteunend karakter kunnen ook onder

optie B gebruikmaken van de uitzondering op de v.i.-definitie. In de praktijk bestaat verschil van mening of het vereiste van ondersteunend-/hulpkarakter ook bij de specifiek genoemde activiteiten vereist is, via het MLI worden verdragsstaten gedwongen hierin een keuze te maken, tenzij men een volledig voorbehoud maakt.<sup>29</sup>

Artikel 13, lid 4, MLI omvat een 'antifragmentatiebepaling'. Deze bepaling betekent dat, bij de beoordeling of de uitzondering op de v.i.-definitie van toepassing is, niet alleen gekeken dient te worden naar een enkele activiteit (x) in een verdragsland van een bepaalde belastingplichtige. Indien de belastingplichtige of een met hem 'nauw verbonden' onderneming<sup>30</sup> op grond van andere, met activiteit x samenhangende activiteiten,<sup>31</sup> in dezelfde verdragsstaat een v.i. heeft, geldt de uitzondering op de v.i.-definitie niet voor activiteit x ('force of attraction'). Indien geen sprake is van een v.i. op grond van zo'n samenhangende activiteit van belastingplichtige of met hem nauw verbonden onderneming, dient nog gekeken te worden naar i. het totaal van alle activiteiten van de belastingplichtige in de betreffende verdragsstaat en ii. het totaal van alle activiteiten van belastingplichtige en met hem nauw verbonden personen welke op dezelfde plaats in de verdragsstaat worden uitgeoefend waarin ook activiteit X plaatsvindt. Als het totaal van i of ii geen hulp of voorbereidend karakter heeft, is de uitzondering op de v.i.-definitie niet van toepassing.<sup>32</sup>

Zowel Nederland als Curaçao kiezen voor optie A inclusief de antifragmentatiebepaling. Alleen indien de andere verdragspartij geen voorbehoud heeft gemaakt ten aanzien van artikel 13 MLI en dezelfde optie A kiest, zal deze effectief worden in het betreffende verdrag.

### Artikel 14

In de v.i.-definitie is in het algemeen een specifieke uitzondering opgenomen voor bouw- en constructiewerkzaamheden. Deze werkzaamheden worden alleen als v.i.

<sup>28</sup> Zie hiervoor in het algemeen artikel 5, lid 4, OESO-Modelverdrag.

<sup>29</sup> Ik verwijs in dit kader ook naar par. 163 bij artikel 13 van de explanatory statement bij het MLI en BEPS-actiepunt 7, p. 28 e.v.

<sup>30</sup> Artikel 15 MLI geeft aan wanneer sprake is van een 'nauw verbonden onderneming'.

<sup>31</sup> Toelichting over de vraag wanneer sprake is van samenhang is opgenomen in BEPS-actiepunt 7, p. 40, waarin een conceptparagraaf 40.1 bij het OESO-commentaar bij artikel 5, lid 4 is opgenomen.

<sup>32</sup> Dat andere samenhangende activiteiten van dezelfde belastingplichtige in de beoordeling betrokken dienen te worden is niet volledig nieuw, zie par. 27.1 OESO-commentaar bij artikel 5, welk commentaar conform BEPS-actiepunt 7 wordt aangepast, zie p. 40 van dat rapport.

aangemerkt, indien de werkzaamheden een bepaalde tijdsdrempel overschrijden.<sup>33</sup>

Artikel 14, lid 1, MLI beoogt te voorkomen dat ondernemingen proberen onder deze tijdsdrempel te blijven door een project op te splitsen in 'deelprojecten' die door verbonden ondernemingen worden uitgevoerd, waarbij elk deelproject onder de tijdsdrempel blijft.<sup>34</sup> Artikel 14 MLI geeft enkel aan hoe beoordeeld moet worden of de tijdsdrempel wordt overschreven. Voor de definitie van de activiteiten waarvoor de tijdsdrempel geldt en de lengte van de tijdsdrempel als zodanig wordt naar het betreffende verdrag verwezen.

Indien een belastingplichtige gevestigd in verdragsland X, bouw- of constructiewerkzaamheden in verdragsstaat Y verricht gedurende ten minste dertig dagen, maar onder de tijdsdrempel blijft, moet tevens gekeken worden naar de samenhangende activiteiten bij hetzelfde bouw- of constructiewerk in Y van 'nauw verbonden' ondernemingen, die elk ten minste dertig dagen duren. Deze activiteiten van de nauw verbonden ondernemingen moeten worden opgeteld bij de activiteiten van de belastingplichtige. Indien het totaal de tijdsdrempel overschrijdt, wordt belastingplichtige geacht een v.i. te hebben. De vestigingsplaats van de nauw verbonden ondernemingen lijkt hierbij niet van belang, enkel of zij ook in Y aan de bouw- en constructiewerkzaamheden meewerken.

Artikel 14 MLI lijkt zich te richten op situaties waarin door middel van 'contractsplitting' voorkomen wordt dat de tijdsdrempel wordt overschreden. Bij verhuur van materiële activa is het, voor de beoordeling of sprake is van een v.i., soms van belang of enkel het materieel activum of tevens personeel ter bediening van dit activum ter beschikking wordt gesteld.<sup>35</sup> Om diverse redenen kan de terbeschikkingstelling van activum en personeel zijn opgesplitst in meerdere contracten. Wat mij betreft kan artikel 14 MLI niet gebruikt worden om dergelijke contracten ook 'samen te tellen'.

Nederland kiest ervoor om artikel 14 MLI in de voor het MLI aangemelde verdragen in te voeren, maar maakt een voorbehoud ten aanzien van de werkzaamheden buiten-

gaats (beperkt voorbehoud). In het artikel inzake werkzaamheden buitengaats is meestal reeds een anticontractsplitting regel opgenomen. Daarbij worden alle samenhangende activiteiten van verbonden ondernemingen meegerekend, ongeacht of deze ieder op zichzelf beschouwd een totaal van dertig dagen overtreffen. Aangezien artikel 14 MLI slechts periodes van ten minste dertig dagen van nauw verbonden ondernemingen meeneemt, maakt Nederland op dit punt een voorbehoud. Curaçao heeft ervoor gekozen om artikel 14 MLI niet van toepassing te laten zijn voor de belastingverdragen die voor het MLI zijn aangemeld.

#### Artikel 15

Artikel 15 geeft aan wanneer twee ondernemingen 'nauw verbonden zijn'. Onderneming A is nauw verbonden met onderneming B, indien A zeggenschap heeft over B of vice versa of wanneer een andere persoon zeggenschap heeft over zowel A als B. Of hiervan sprake is, dient te worden beoordeeld op basis van de feiten en omstandigheden van het betreffende geval. Zeggenschap wordt in ieder geval geacht aanwezig te zijn indien sprake is van een meer dan 50% uiteindelijk belang (bij lichamen meer dan 50% van de stemmen en waarde van aandelen of meer dan 50% van het uiteindelijke belang in het vermogen van dat lichaam) van A in B of vice versa of van een dergelijk meer dan 50%-belang van een andere persoon in zowel A als B.

#### Deel V: Verbeteringen geschillenbeslechting (artikel 16 en 17 MLI) (Bosman)

Deel V van het MLI betreft diverse aanpassingen op het gebied van geschillenbeslechting. In de eerste plaats implementeert artikel 16 MLI de minimumstandaard van BEPS-actiepunt 14 ten aanzien van de onderlingoverlegprocedure (hierna: mutual agreement procedure of MAP). Artikel 16 MLI bevat de volgende maatregelen:

- Op grond van artikel 16, lid 1, MLI hoeft een MAP-verzoek niet langer aan de bevoegde autoriteiten van de woonstaat van de belastingplichtige te worden ge-

<sup>33</sup> Zie hiervoor in het algemeen artikel 5, lid 3, OESO-Modelverdrag. De tijdsdrempel varieert veelal tussen de zes en twaalf maanden binnen een twaalfmaandsperiode.

<sup>34</sup> BEPS-actiepunt 7 geeft aan dat deze antimisbruikbepaling tegen 'contractsplitting' eventueel ook via de algemene misbruikbepaling (PPT) kan worden aangepast, die specifieke regeling uit artikel 14 MLI is een alternatief. Zie BEPS-actiepunt 7, p. 42 en par. 182 bij de explanatory statement bij het MLI.

<sup>35</sup> Ik verwijs hiervoor naar par. 8 OESO-commentaar bij artikel 5, lid 2, OESO-Modelverdrag.

richt, maar kan het aan de bevoegde autoriteiten van elk van de betrokken staten worden geadresseerd. Dit is een wijziging ten opzichte van artikel 25, lid 1, OESO-Modelverdrag in de 2014-versie, maar komt materieel overeen met de herziene formulering van artikel 25, lid 1, OESO-Modelverdrag in de 2017-versie. Het verzoek moet worden ingediend binnen drie jaar na de eerste kennisgeving van de maatregel die leidt tot belastingheffing die in strijd is met het belastingverdrag.

- Artikel 16, lid 2, MLI verplicht de bevoegde autoriteit om – als het verzoek gegrond voorkomt en zij de voorgelegde kwestie niet zelf kan oplossen – te proberen in onderling overleg met de bevoegde autoriteit van het andere land de belastingheffing die in strijd is met het verdrag weg te nemen. Het betreft een inspanningsverplichting en geen resultaatverplichting. De tweede volzin verplicht de betrokken staten om de uitkomst van een onderlingoverlegprocedure te implementeren, niettegenstaande de termijnen in hun nationale wetgeving. Deze bepaling komt materieel overeen met artikel 25, lid 2, OESO-Modelverdrag (2014- en 2017-versie).
- Op grond van artikel 16, lid 3, MLI kunnen de staten in een onderlingoverlegprocedure moeilijkheden en twijfelpunten die ontstaan bij de interpretatie en toepassing van een belastingverdrag wegnemen. Deze bepaling komt materieel overeen met artikel 25, lid 3, OESO-Modelverdrag (2014- en 2017-versie).

Nederland is een groot voorstander van het verbeteren van geschillenbeslechting en maakt daarom geen van de toegestane beperkte voorbehouden bij artikel 16 MLI (een algeheel voorbehoud is sowieso niet mogelijk omdat het een minimumstandaard betreft). Artikel 16 MLI zou doorwerken in 44 van de 82 aangemelde Nederlandse verdragen. Nederland is verder voornemens de verdragen die (deels) niet voldoen aan de BEPS-minimumstandaarden en die niet onder het MLI vallen, op bilaterale basis aan te passen conform de minimumstandaard. Hoewel alle Nederlandse verdragen een bepaling gestoeld op artikel 25 OESO-Modelverdrag bevatten, stemt ongeveer 10% van de verdragen momenteel niet volledig overeen met

artikel 25, lid 1, eerste volzin, OESO-Modelverdrag (2014- dan wel 2017-versie) en bevatten de onderlingoverlegbepalingen in ongeveer 25% van de gevallen geen verplichting tot implementatie van een MAP-uitkomst niettegenstaande de termijnen in de nationale wetgeving van de staten.<sup>36</sup> Curaçao past alleen de eerste zin van artikel 16, lid 1, MLI niet toe (onder de verplichting op andere wijze aan deze minimumstandaard te voldoen).

In de tweede plaats ziet artikel 17 MLI op verrekenprijscorrecties. Artikel 17, lid 1, MLI is gebaseerd op artikel 9, lid 2, OESO-Modelverdrag, en vereist dat verrekenprijscorrecties in de ene staat in beginsel door de andere staat worden gevolgd. Artikel 17 MLI is een 'best practice' van BEPS-actiepunt 14 en is daarom niet verplicht. Nederland maakt echter geen voorbehoud bij artikel 17 MLI. Op basis van de (voorlopige) voorbehouden van de verdragspartners zou artikel 17 MLI doorwerken in 21 van de 82 aangemelde Nederlandse verdragen. Overigens is een bepaling conform artikel 9, lid 2, OESO-Modelverdrag momenteel in 70 van de 92 Nederlandse verdragen opgenomen. Verder is Nederland voornemens deze bepaling in al zijn toekomstige belastingverdragen op te nemen.<sup>37</sup> Curaçao past de bepaling niet toe.

### Deel VI: Arbitrage (artikel 18 t/m 26) (Bosman)

De optionele bepalingen van deel VI van het MLI voorzien in verplichte en bindende arbitrage wanneer geschillen niet via de onderlingoverlegprocedure kunnen worden opgelost. Deel VI is alleen van toepassing als er een 'match' is tussen de beide staten, dat wil zeggen als beide verdragspartners hiervoor kiezen. In totaal hebben 26 van de ondertekenende staten gekozen voor toepassing van deel VI van het MLI. Hiermee wordt verplichte en bindende arbitrage toegevoegd aan ongeveer 150 belastingverdragen wereldwijd.

Arbitrage vormt het sluitstuk van de onderlingoverlegprocedure. Aangezien de onderlingoverlegprocedure slechts een inspanningsverplichting oplegt aan de bevoegde autoriteiten, is arbitrage een belangrijke stok achter de deur voor een effectieve geschillenbeslechting. Als een onderlingoverlegprocedure niet binnen twee jaar tot een oplossing leidt, kan de belastingplichtige een verzoek indienen om een arbitrageprocedure op te starten.

<sup>36</sup> Zie het 'MAP Peer Review Report' van de OESO met betrekking tot Nederland van 26 september 2017 (opgesteld in het kader van het Inclusive Framework on BEPS), p. 9.

<sup>37</sup> Zie het 'MAP Peer Review Report' van de OESO met betrekking tot Nederland van 26 september 2017, p. 25-26.

De arbitrage die deel VI van het MLI introduceert, heeft een verplicht karakter. Staten moeten dus hieraan meewerken als een belastingplichtige hierom verzoekt. De arbitrage is bovendien bindend, dat wil zeggen dat de staten zich aan de uitkomst van de procedure moeten houden.

Nederland is al sinds medio jaren negentig voorstander van het opnemen van een arbitragebepaling in de Nederlandse belastingverdragen. Een arbitragebepaling is momenteel in 42 Nederlandse verdragen opgenomen.<sup>38</sup> In lijn met het bestaande verdragsbeleid opteert Nederland voor toepassing van deel VI van het MLI. Wel maakt Nederland een beperkt voorbehoud bij de bepalingen inzake arbitrage voor zover een gedekt belastingverdrag al een bestaande arbitragebepaling bevat (dit geldt bijvoorbeeld voor de verdragen met Duitsland, Japan, Noorwegen en het Verenigd Koninkrijk). De arbitragebepalingen in die verdragen worden dus niet door het MLI geraakt. Op basis van de keuzes van Nederland en de verdragspartners zou deel VI van het MLI toegevoegd worden aan 14 van de 82 aangemelde Nederlandse verdragen. Curaçao past de arbitrageregeling ook toe met een paar voorbehouden.

### Deel VII: Slotbepalingen (artikel 27 t/m 39) (Van Dun)

Artikel 27 t/m 39 MLI bevatten de slotbepalingen. In deze bepalingen zijn onder andere regels opgenomen over de kennisgevingen en voorbehouden, zomede de voorschriften over ondertekening en bekrachtiging, aanvaarding of goedkeuring, (latere) wijzigingen, inwerkingtreding en opzegging van het MLI.

Blijkens de memorie van toelichting<sup>39</sup> wordt op de voet van artikel 27, lid 2, MLI de goedkeuring gevraagd voor Nederland en Curaçao. Wat Nederland betreft, zal het MLI worden aanvaard voor het Europese en het Caribische deel (BES-eilanden) van Nederland. De regeringen van Aruba en Sint Maarten hebben aangegeven geen medegelding te wensen. De reden hiervoor is dat geen belastingverdragen ten behoeve van Aruba zijn gesloten en dat ten behoeve van Sint Maarten slechts één belastingverdrag is overeengekomen.<sup>40</sup>

Artikel 28 MLI staat voorbehouden toe op bepaalde onderdelen. Ten tijde van de ondertekening van het MLI op 7 juni 2017 te Parijs zijn voor Nederland een aantal voorlopige voorbehouden gemaakt. Omdat Curaçao op dat moment de medegelding nog in beraad had, zijn voor dat land toentertijd geen voorbehouden gemaakt. Inmiddels zijn de voorlopige voorbehouden die door Curaçao zijn gemaakt ook duidelijk, zoals blijkt uit het thans voorliggende goedkeuringswetsvoorstel. Zowel voor Nederland als voor Curaçao zij verwezen naar (het commentaar op) de desbetreffende onderdelen van het MLI.

**Alexander Bosman**

*Loyens & Loeff / Vrije Universiteit*

**Michel van Dun**

*PwC / Universiteit van Amsterdam*

**Anne Jorritsma**

*Meijburg & Co.*

<sup>38</sup> Zie het 'MAP Peer Review Report' van de OESO met betrekking tot Nederland van 26 september 2017, p. 52.

<sup>39</sup> Kamerstukken II 2017/18, 34 853 (R 2096), 3, p. 12.

<sup>40</sup> Namelijk het verdrag met Noorwegen, gesloten ten tijde van de periode waarin Sint Maarten nog deel uitmaakte van de (voormalige) Nederlandse Antillen.