

Het nieuwe belastingverdrag Nederland-België

Nederland en België hebben op 21 juni 2023 een nieuw belastingverdrag ondertekend. Dit verdrag – dat nog moet worden geratificeerd door beide landen – vormt een integrale herziening van het verdrag uit 2001, dat voor het laatst is gewijzigd bij protocol in 2009. Het nieuwe verdrag zal op zijn vroegst vanaf 1 januari 2024 van toepassing zijn (maar wellicht pas per 1 januari 2025) en vanaf dat moment het huidige verdrag gaan vervangen. Hierna staan wij kort stil bij een aantal belangrijke aspecten van het nieuwe verdrag.

Het multilateraal instrument

In het nieuwe verdrag zijn diverse bepalingen opgenomen die zijn gebaseerd op het multilateraal instrument (hierna: MLI), waaronder de ‘principal purpose test’ (hierna: PPT). Met het MLI is beoogd een aantal maatregelen die voortvloeien uit het OESO-project tegen Base Erosion and Profit Shifting (hierna: BEPS) door te laten werken in belastingverdragen, zo ook in het huidige en het nieuwe verdrag tussen België en Nederland.

Uitoefenen van een bedrijf

De uitdrukking ‘uitoefenen van een bedrijf’ omvat onder het nieuwe verdrag mede ‘het uitoefenen van een vrij beroep en van andere werkzaamheden van zelfstandige aard’. Als gevolg daarvan komt het artikel over zelfstandige arbeid te vervallen. Welk land bevoegd is te heffen over zelfstandige arbeidsinkomsten wordt straks bepaald door het ondernemingswinstartikel.

Woonplaats

Het woonplaatsartikel blijft op hoofdlijnen ongewijzigd. Wanneer een vennootschap door beide landen wordt gezien als inwoner, blijft gelden dat de vennootschap wordt geacht te zijn gevestigd in het land waar de feitelijke leiding wordt uitgeoefend. Het protocol bij het nieuwe verdrag bevat criteria aan de hand waarvan kan worden bepaald in welk land de plaats van feitelijke leiding zich bevindt. In tegenstelling tot veel andere belastingverdragen die Nederland heeft gesloten, bevat het woonplaatsartikel met betrekking tot vennootschappen in het nieuwe verdrag met België dus geen regeling voor onderling overleg (Mutual Agreement Procedure).

De woonplaats van natuurlijke personen wordt – zoals in het huidige verdrag – bepaald door de vraag waar iemand een duurzaam tehuis tot zijn beschikking heeft. Heeft iemand in beide landen een duurzaam tehuis tot zijn beschikking, dan wordt hij geacht inwoner te zijn van het land waar het middelpunt van levensbelangen is gelegen (zoals ook in het huidige verdrag het geval is).

Vaste inrichting

In het vaste-inrichtingsartikel zijn een drietal wijzigingen opgenomen die alle voortvloeien uit het MLI:

1. de anti-fragmentatiebepaling voor bouw-, constructie- en installatiewerkzaamheden, waardoor het opknippen van contracten niet langer de mogelijkheid biedt om een vaste inrichting te vermijden;

2. de bepaling als gevolg waarvan eerder sprake is van een vaste vertegenwoordiger in het andere land, waardoor het andere land eerder dan nu het geval is winstbelasting mag heffen;
3. de bepaling waardoor het onderbrengen van activiteiten, zoals hulpactiviteiten en werkzaamheden van voorbereidende aard, in verschillende groepsmaatschappijen niet langer verhindert dat er een vaste inrichting ontstaat. Dat betekent dat het land waarin de activiteiten plaatsvinden eerder dan nu het geval is winstbelasting mag heffen. Het andere land moet dan een vrijstelling van belasting verlenen, om dubbele belastingheffing te voorkomen.

Het ondernemingswinstartikel is op twee onderdelen gewijzigd. Ten eerste wordt aan de zelfstandigheidsfictie in het huidige verdrag (de vergelijking van de vi met een onafhankelijke onderneming die dezelfde of soortgelijke werkzaamheden uitoefent onder dezelfde of soortgelijke omstandigheden) in het nieuwe verdrag de volgende bepaling toegevoegd: "(...) rekening houdend met de door de onderneming via de vaste inrichting en andere onderdelen van de onderneming uitgeoefende functies, gebruikte vermogensbestanddelen en genomen risico's."

Dit laatste is een algemeen internationaal aanvaard transferpricingprincipe, waarmee geen materiële wijziging lijkt te zijn beoogd. Een andere wijziging ziet erop dat een verdragspartner naar aanleiding van een correctie van de vi-winst op de voet van dit principe door de andere verdragspartner, een overeenkomstige aanpassing van de vaste-inrichtingswinst toepast en toegang geeft tot een onderlinge overlegprocedure over de dubbele belasting die uit zo'n correctie kan voortvloeien wanneer die correctie niet (geheel) zou worden gevolgd.

Dividend

Het nieuwe dividendartikel bevat een vrijstelling van belasting door de bronstaat voor dividenden die worden uitgekeerd door een vennootschap gevestigd in het ene land aan een vennootschap die is gevestigd in het andere land, op voorwaarde dat de moedervernootschap ten minste een aandelenbelang van ten minste 10% bezit en de moedervernootschap de aandelen in de dochtervennootschap/deelneming ten minste 365 dagen houdt. Dit is een aanzienlijke verbetering ten opzichte van het huidige verdrag, waarin het bronland 5% belasting mag heffen op deelnemingsdividenden. Het is nog onduidelijk of het 0%-tarief in alle gevallen kan worden toegepast waarin aan de 10%-deelnemingseis en aan de annaal-bezitseis wordt voldaan, of dat eerst een voorafgaande goedkeuring van de bronstaat nodig is. Dit zal moeten blijken uit de nog te verschijnen gemeenschappelijke toelichting en de uitvoeringsvoorschriften.

Artikel 10 paragraaf 9 bevat een specifieke bepaling voor de box 2-aandeelhouder die tezamen met zijn vennootschap is geëmigreerd van Nederland naar België, en die gedurende de eerste tien jaar na emigratie dividend ontvangt van zijn naar België verplaatste vennootschap, terwijl er nog een conserverende box 2-aanslag openstaat. In dat geval mag Nederland de helft van het algemene tarief van de Belgische roerende voorheffing heffen, dus $(50\% \times 30\% =) 15\%$. Deze wijziging heeft wat ons betreft weinig betekenis sinds de wijziging van de Nederlandse Invorderingswet op 15 september 2015, omdat sindsdien elk dividend leidt tot incasso van de

conserverende aanslag, waarbij rekening wordt gehouden met de Nederlandse en Belgische belastingheffing over het dividend (voordien werd het uitstel alleen beëindigd bij een uitkering van 90% of meer van de winstreserves). Waarschijnlijk moet deze wijziging worden gezien als 'extra slot op de deur' voor Nederland om nu ook bij dividenduitkeringen door vennootschappen waarvan de zetel is verplaatst naar België effectief de conserverende aanslag te kunnen invorderen. Dit tenzij paragraaf 9 zo moet worden gelezen dat België 30% mag heffen en Nederland 15%, waardoor het dividend in totaal zou worden belast met 45% belasting (maar dit kan ons inziens niet de bedoeling van de verdragsluitende landen zijn).

Interest

Op grond van het huidige verdrag mag Nederland onder omstandigheden 10% belasting heffen indien interest wordt betaald door een debiteur in Nederland aan een crediteur in België (en omgekeerd). Het recht voor het bronland om 10% belasting te mogen heffen vervalt in het nieuwe verdrag. Dit is een duidelijke vereenvoudiging en verbetering ten opzichte van het huidige verdrag.

Met betrekking tot rente uit hoofde van een terbeschikkingstellingsvordering lijkt geen inhoudelijke wijziging te zijn aangebracht ten opzichte van het huidige verdrag.

Vermogenswinst

Het vermogenswinstartikel is vereenvoudigd, maar lijkt inhoudelijk niet gewijzigd te zijn. Expliciet wordt bepaald dat België niet mag heffen over de waardeinstijging van aandelen waarover Nederland een conserverende box 2-aanslag heeft opgelegd. Bij afwezigheid van een vermogenswinstbelasting op aandelen in België heeft deze bepaling echter (nog) geen betekenis, met uitzondering wellicht van holdingconstructies die in België worden belast op grond van divers inkomen. Pas wanneer België een vermogenswinstbelasting op aandelen zou invoeren, krijgt deze bepaling daadwerkelijk betekenis.

Bestuurdersbeloningen

Het nieuwe bestuurdersartikel maakt een onderscheid tussen (1) de werkzaamheden die een statutair bestuurder in zijn hoedanigheid van statutair bestuurder verricht en (2) de overige werkzaamheden.

Het land waar de vennootschap is gevestigd waarvan iemand bestuurder is, mag heffen over de 'echte' bestuurdersbeloning. De beloning voor de overige werkzaamheden mag worden belast conform het niet-zelfstandige arbeidsartikel. Dat kan betekenen dat een bestuurder in beide landen belasting is verschuldigd, afhankelijk van de aard en plaats van de werkzaamheden.

(Hoog)leraren, sporters en artiesten

De specifieke bepalingen voor (hoog)leraren, sporters en artiesten zijn vervallen. Zij vallen voortaan onder het ondernemingswinstartikel en niet-zelfstandige-arbeidsartikel.

Pensioen

Het pensioenartikel is niet gewijzigd ten opzichte van het huidige pensioenartikel. Zelfs de grens van € 25.000 blijft ongewijzigd, terwijl het voor de hand had gelegen deze doelmatigheidsgrens die stamt uit 2001 anno 2023 te indexeren tot een aanzienlijk hoger bedrag. Gelet op de wetswijziging in België, als gevolg waarvan uitkeringen van pensioen die in Nederland zijn opgebouwd sinds enige tijd in België in alle gevallen worden belast tegen progressief tarief, zou men verwachten dat deze doelmatigheidsgrens minder relevant is geworden, maar dat is niet het geval waar het gaat om 'echte' lijfrente-uitkeringen. Deze worden in België nog altijd belast op basis van 3% van het lijfrentekapitaal vermenigvuldigd met het van toepassing zijnde tarief roerende voorheffing (momenteel 30%). Het had de verdragsluitende staten gesierd als ze de doelmatigheidsgrens met het oog op lijfrente-uitkeringen hadden verhoogd.

Voorkoming van dubbele belasting

Onder het nieuwe verdrag zijn op basis van het MLI alleen vanuit Nederlands perspectief twee wijzigingen opgenomen in de bepaling waarin de wijze van voorkoming van dubbele belasting is geregeld. Enerzijds is de zogenoemde 'switchoverclausule' toegevoegd, waardoor Nederland niet langer een vrijstelling maar slechts een verrekening hoeft te verlenen aan zijn inwoners ingeval België het verdrag toepast om inkomsten vrij te stellen of dividenden slechts tegen een beperkt tarief in de heffing betreft. Een voorbeeld waarin dit in de praktijk kan spelen is bij een verschillende kwalificatie van de allocatie van de belastingheffing over ontslagvergoedingen aan grensoverschrijdende werknemers. Een tweede wijziging is een toevoeging van een bepaling die de wijze van voorkoming van dubbele belasting regelt bij hybride entiteiten.

Vanuit Belgisch perspectief is voortaan een 'subject to tax'-clausule opgenomen in de voorkomingsbepaling die ziet op de vrijstellingsmethode, waardoor alleen een vrijstelling wordt verleend indien Nederland de betreffende inkomsten daadwerkelijk in de belastingheffing betreft. Bovendien is voortaan in het verdrag zelf, in plaats van in het protocol bij het verdrag, opgenomen dat de Belgische gemeentelijke opcentiemen worden berekend zonder rekening te houden met toepassing van de bepalingen in het verdrag. Als inkomsten onder het verdrag in België zijn vrijgesteld, kan het derhalve toch nog zo zijn dat gemeentelijke opcentiemen verschuldigd zijn.

Geen verrekening voor Nederlandse dividendbelasting

België hoeft ook onder het nieuwe verdrag geen verrekening te verlenen voor de Nederlandse dividendbelasting (15%) die wordt geheven op dividenden die worden uitgekeerd vanuit Nederland aan een natuurlijke persoon die inwoner is van België. De belastingdruk op Nederlandse ondernemingswinsten die worden uitgekeerd aan een aandeelhouder in België bedraagt derhalve 25,8% Nederlandse vennootschapsbelasting plus 15% Nederlandse dividendbelasting plus 30% Belgische personenbelasting vermeerderd met Belgische gemeentelijke opcentiemen (totale druk van ongeveer 57%, afhankelijk van de Belgische gemeente waar de aandeelhouder woont). Dit belemmert ondernemingsactiviteiten over de grens. Het is teleurstellend dat de landen hiervoor geen oplossing hebben gevonden.

Mogelijk kan in voorkomende gevallen een oplossing worden gevonden voor deze dubbele belastingheffing door het opstarten van een procedure voor onderling overleg tussen beide staten (zie hierna).

Principal purpose test (PPT)

Het nieuwe verdrag bevat de PPT die met betrekking tot het huidige verdrag als gevolg van het MLI al in werking was getreden op 1 januari 2022. De PPT bepaalt dat een verdragsvoordeel, zoals een verlaging of vrijstelling van belasting, niet wordt toegekend indien, alle relevante feiten en omstandigheden in aanmerking genomen, redelijkerwijs kan worden geconcludeerd dat het verkrijgen van het verdragsvoordeel een van de voornaamste redenen was van een constructie of transactie die direct of indirect tot dat voordeel heeft geleid, tenzij wordt vastgesteld dat toekenning van het voordeel onder deze omstandigheden in overeenstemming zou zijn met het voorwerp en doel van het verdrag. Als laatste redmiddel is voorzien in een vangnetbepaling met onderlinge overlegprocedure.

Non-discriminatie

Het nieuwe non-discriminatieartikel verbiedt de landen om staatlozen zwaarder te belasten dan onderdanen. Verder zijn de landen niet gehouden hun inwoners persoonlijke aftrekken, tegemoetkomingen en verminderingen toe te kennen in de mate dat deze aftrekken, tegemoetkomingen en verminderingen door het andere verdragsland worden toegekend.

Compensatieregelingen voor grensarbeiders

Zowel de algemene als de bijzondere compensatieregeling voor grensarbeiders wordt gehandhaafd. Nieuw is de bepaling dat de algemene compensatieregeling niet geldt voor inkomsten uit aandelenoptierechten die in Nederland in een ander jaar worden belast dan in België. België heft in beginsel over aandelenoptierechten bij toekenning, terwijl Nederland heft bij uitoefening (afgezien van situaties van een lock-up, waarin Nederland soms heft bij het einde van de lock-up-periode).

Regeling voor onderling overleg

Het artikel waarin de reeds bestaande regeling voor onderling overleg (Mutual Agreement Procedure) is opgenomen wordt in het nieuwe verdrag aangepast conform het MLI. Hierdoor kunnen belastingplichtigen onder het nieuwe verdrag, net zoals al 2022 vanwege toepassing van het MLI het geval is, in beide staten een MAP-procedure opstarten (voorheen slechts in de woonstaat). Bovendien is een mogelijkheid in het verdrag toegevoegd, waardoor ook een MAP-procedure kan worden opgestart om dubbele belastingheffing te voorkomen in gevallen die niet in het verdrag zijn geregeld.

Dynamische uitleg

Uit het protocol behorende bij het verdrag kan worden afgeleid dat de verdragsluitende staten een dynamische uitleg van het verdrag voorstaan, dat wil zeggen: een uitleg die kan wijzigen als het OESO-commentaar wijzigt.

Tot slot

De gemeenschappelijke toelichting op het verdrag is nog niet bekend. Zodra deze is gepubliceerd, is het waarschijnlijk mogelijk om een aantal wijzigingen (nog) beter te duiden. Verder is het wachten op de parlementaire behandeling en de verduidelijkingen die daar eventueel uit voortvloeien alsmede op de uitvoeringsvoorschriften. Voordat het nieuwe verdrag in werking treedt, zal er echter nog heel wat water door Maas en Schelde vloeien: het verdrag moet nog worden voorgelegd aan de Raad van State en behoeft vervolgens de goedkeuring van de diverse parlementen in België (in totaal zes) en de Staten-Generaal in Nederland.

Mocht u naar aanleiding van het bovenstaande vragen hebben, dan helpt uw Meijburgadviseur u uiteraard graag.

KPMG Meijburg & Co
juni 2023

De in dit memorandum opgenomen informatie is van algemene aard en heeft geen betrekking op de specifieke omstandigheden van een bepaald individu of een bepaalde entiteit. Hoewel bij de totstandkoming van dit memorandum de grootst mogelijke zorgvuldigheid is betracht, kunnen wij niet garanderen dat de daarin opgenomen informatie op de datum van ontvangst juist en volledig is of dat in de toekomst zal blijven. Op grond van deze informatie dient geen actie ondernomen te worden zonder adequate professionele advisering na een grondig onderzoek van de specifiek van toepassing zijnde situatie.