

# BELGISCHE SENAAAT

---

ZITTING 2002-2003

---

21 NOVEMBER 2002

---

**Wetsontwerp houdende instemming met het Verdrag tussen het Koninkrijk België en het Koninkrijk der Nederlanden tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontgaan van belasting inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, en met de Protocolen I en II en met de wisseling van brieven, gedaan te Luxemburg op 5 juni 2001**

---

**BIJLAGE**

---

**BIJLAGE BIJ DE MEMORIE  
VAN TOELICHTING**

---

---

*Zie:*

Stukken van de Senaat:

2-1293 - 2001/2002:

Nr. 1: Wetsontwerp.

# SÉNAT DE BELGIQUE

---

SESSION DE 2002-2003

---

21 NOVEMBRE 2002

---

**Projet de loi portant assentiment à la Convention entre le Royaume de Belgique et le Royaume des Pays-Bas tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, aux Protocoles I et II et à l'échange de lettres, faits à Luxembourg le 5 juin 2001**

---

**ANNEXE**

---

**ANNEXE À L'EXPOSÉ  
DES MOTIFS**

---

---

*Voir:*

Documents du Sénat:

2-1293 - 2001/2002:

N° 1: Projet de loi.

**Bijlage bij de memorie van toelichting bij het wetsontwerp houdende instemming met het Verdrag tussen het Koninkrijk België en het Koninkrijk der Nederlanden tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontgaan van belasting inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, en met Protocol I en II en met de wisseling van brieven, gedaante Luxemburg op 5 juni 2001**

### Gezamenlijke artikelsgewijze toelichting

Personen op wie het verdrag van toepassing is (artikel 1)

In overeenstemming met het OESO Modelverdrag 1992/1997 is de persoonlijke werkingssfeer van het verdrag beperkt tot personen die inwoner zijn van een of van beide verdragsluitende Staten.

*Belastingen waarop het verdrag van toepassing is (artikel 2 en punt 1 van Protocol I)*

In paragraaf 1 is overeenkomstig het OESO Modelverdrag 1992/1997 bepaald dat de materiële werkingssfeer van het verdrag beperkt is tot belastingen naar het inkomen en naar het vermogen die, ongeacht de wijze van heffing, worden geheven ten behoeve van een verdragsluitende Staat, van de staatkundige onderdelen of plaatselijke publiekrechtelijke lichamen daarvan. In paragraaf 2 is vervolgens overeenkomstig het OESO Modelverdrag 1992/1997 een definitie opgenomen van de begrippen belastingen naar het inkomen en belastingen naar het vermogen.

Ingevolge paragraaf 2 worden, voor zover van belang, onder belastingen naar het inkomen en naar het vermogen begrepen belastingen naar voordelen verkregen uit de vervreemding van roerende of onroerende goederen. Voor wat Nederland betreft is in punt 1 van Protocol I bepaald dat de uitdrukking «onroerende goederen» voor de toepassing van artikel 2, paragraaf 2, artikel 6, artikel 13, paragraaf 1, artikel 21, paragraaf 2, en artikel 22, paragraaf 1, van het verdrag moet worden gelezen als «onroerende zaken». Dit houdt verband met het vervallen van artikel 555 van het Nederlandse «oud» Burgerlijk Wetboek, waarin is bepaald dat onder begrip «zaken» worden verstaan alle goederen en rechten die het voorwerp van eigendom kunnen zijn, en de invoering van artikel 1 van Boek 3 van het Nederlandse nieuw Burgerlijk Wetboek, waarin is bepaald dat de uitdrukking «goederen» alle zaken en alle vermogensrechten omvat.

Met betrekking tot belastingen naar het vermogen zijn in dit verband artikel 2, paragraaf 3, subparagraaf b), ten 5<sup>o</sup>, waarin is bepaald dat de Nederlandse

**Annexe à l'exposé des motifs du projet de loi portant assentiment à la Convention entre le Royaume de Belgique et le Royaume des Pays-Bas tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, aux Protocoles I et II et à l'échange de lettres, faits à Luxembourg le 5 juin 2001**

### Commentaire commun par article

Personnes visées par la Convention (article 1)

Conformément au Modèle de Convention de l'OCDE 1992/1997, le champ d'application personnel de la Convention est limité aux personnes qui sont des résidents d'un État contractant ou des deux États contractants.

*Impôts visés par la Convention (article 2 et point 1 du Protocole I)*

Conformément au Modèle de Convention de l'OCDE 1992/1997, il est précisé au paragraphe 1 que le champ d'application matériel de la Convention est limité aux impôts sur le revenu et sur la fortune perçus pour le compte d'un État contractant, de ses subdivisions politiques ou de ses collectivités locales, quel que soit le système de perception. Le paragraphe 2 définit, conformément au Modèle de Convention de l'OCDE 1992/1997, les notions d'impôts sur le revenu et d'impôts sur la fortune.

En vertu du paragraphe 2, les impôts sur le revenu et sur la fortune comprennent, le cas échéant, les impôts sur les gains provenant de l'aliénation de biens mobiliers ou immobiliers. En ce qui concerne les Pays-Bas, il est précisé au point 1 du Protocole I que, pour l'application de l'article 2, paragraphe 2, de l'article 6, de l'article 13, paragraphe 1, de l'article 21, paragraphe 2, et de l'article 22, paragraphe 1, de la Convention, l'expression «onroerende goederen» doit se lire «onroerende zaken». Ceci est lié à la suppression de l'article 555 de l'«ancien» Code civil néerlandais, en vertu duquel la notion de «zaken» comprend tous les biens et droits qui peuvent être l'objet d'une propriété, et à l'introduction de l'article 1 du Livre 3 du nouveau Code civil néerlandais, en vertu duquel le terme «goederen» désigne tous les biens («zaken») et tous les droits patrimoniaux («vermogensrechten»).

Les dispositions pertinentes en matière d'impôts sur la fortune sont l'article 2, paragraphe 3, b), 5<sup>o</sup>, qui stipule que l'impôt néerlandais sur la fortune tombe

vermogensbelasting onder de materiële werkingssfeer van het verdrag valt, en artikel 22, waarin bepalingen zijn opgenomen inzake de verdeling van heffingsbevoegdheden met betrekking tot vermogen, van belang. Deze bepalingen zijn op Nederlands verzoek in het verdrag opgenomen, ondanks de omstandigheid dat België geen vermogensbelasting kent en de Nederlandse Wet op de vermogensbelasting 1964 ingevolge artikel 11.1 van de Wet inkomstenbelasting 2001 met ingang van 1 januari 2001 is ingetrokken. In de praktijk zullen de onderhavige bepalingen van het verdrag dan ook slechts betekenis hebben indien ten minste een van beide Staten (opnieuw) een vermogensbelasting invoert.

Ten tijde van de onderhandelingen had de Nederlandse Wet inkomstenbelasting 2001 nog de status van wetsvoorstel; dat neemt niet weg dat dit wetsvoorstel in het overleg is betrokken. In dat verband is tevens de in hoofdstuk 5 van de Wet inkomstenbelasting 2001 neergelegde heffing van belasting over inkomen uit sparen en beleggen (forfaitaire rendementsheffing) besproken. België en Nederland zijn het erover eens dat deze forfaitaire rendementsheffing als een belasting naar het inkomen moet worden aangemerkt. Voor de motivering terzake wordt korthedshalve verwezen naar paragraaf 6.3.8 van de Nota naar aanleiding van het verslag bij het wetsvoorstel Wet inkomstenbelasting 2001 (belastingherziening 2001) (Kamerstukken II 1999/2000, 26 727, nr. 7, blz. 280-285).

In paragraaf 3 zijn de bestaande Belgische en Nederlandse belastingen opgesomd die onder de materiële werkingssfeer van het verdrag vallen.

#### *België*

De in subparagraaf a opgesomde Belgische belastingen die onder de materiële werkingssfeer van het verdrag vallen, betreffen de bij of krachtens het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 geheven:

(1) personenbelasting waaraan onderworpen zijn natuurlijke personen die rijksinwoner van België zijn;

(2) vennootschapsbelasting waaraan onderworpen zijn binnenlandse vennootschappen, d.i. vennootschappen die in België hun maatschappelijke zetel, hun voornaamste inrichting of hun zetel van bestuur of beheer hebben en niet van vennootschapsbelasting zijn uitgesloten, alsmede de gemeentespaarkassen als vermeld in artikel 124 van de nieuwe gemeentewet;

(3) rechtspersonenbelasting waaraan onderworpen zijn de Belgische Staat, de Gemeenschappen, de Gewesten, de provincies, de agglomeraties, de federaties

dans le champ d'application matériel de la Convention, et l'article 22, qui règle la répartition des pouvoirs d'imposition concernant la fortune. Ces dispositions ont été insérées dans la Convention à la demande des Pays-Bas, nonobstant le fait que la Belgique n'a pas d'impôt sur la fortune et que la loi néerlandaise de 1964 sur l'impôt sur la fortune (*wet op de vermogensbelasting 1964*) est abrogée à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2001 en vertu de l'article 11.1 de la loi de 2001 sur l'impôt sur le revenu (*wet inkomstenbelasting 2001*). Les dispositions précitées de la Convention n'auront donc de réelle signification que si un des États au moins (ré)introduit un impôt sur la fortune.

À l'époque des négociations, la loi de 2001 sur l'impôt sur le revenu (*wet inkomstenbelasting 2001*) n'était encore qu'un projet de loi; cela n'empêche qu'il en a été tenu compte lors des discussions. De même, l'imposition des revenus d'épargne et d'investissement (impôt forfaitaire sur le rendement) prévue au chapitre 5 de la loi de 2001 sur l'impôt sur le revenu (*wet inkomstenbelasting 2001*) a également été évoquée lors des négociations. La Belgique et les Pays-Bas conviennent que cet impôt forfaitaire sur le rendement doit être considéré comme un impôt sur le revenu. Par souci de concision, on se référera pour un commentaire en la matière au paragraphe 6.3.8 de la note intitulée «*Nota naar aanleiding van het verslag bij het wetsvoorstel wet inkomstenbelasting 2001*» (*belastingherziening 2001*) (*Kamerstukken II 1999/2000, 26 727, n° 7, pp. 280-285*).

Le paragraphe 3 énumère les impôts actuels belges et néerlandais visés par la Convention.

#### *Belgique*

Les impôts belges visés par la Convention, énumérés au a), sont les impôts suivants, perçus en vertu du Code des impôts sur les revenus 1992:

(1) l'impôt des personnes physiques, auquel sont assujetties les personnes physiques qui sont des habitants du Royaume de Belgique;

(2) l'impôt des sociétés, auquel sont assujetties les sociétés résidentes, c'est-à-dire les sociétés qui ont en Belgique leur siège social, leur principal établissement ou leur siège de direction ou d'administration et qui ne sont pas exclues du champ d'application de l'impôt des sociétés, ainsi que les caisses d'épargne communales visées à l'article 124 de la nouvelle loi communale;

(3) l'impôt des personnes morales, auquel sont assujettis l'État belge, les Communautés, les Régions, les provinces, les agglomérations, les fédérations de

van gemeenten, de gemeenten, de openbare centra voor maatschappelijk welzijn, de openbare kerkelijke instellingen, alsmede de rechtspersonen die niet aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen, in het bijzonder de verenigingen zonder winstoogmerk (VZW's) en andere rechtspersonen die zich niet bezighouden met de exploitatie van een onderneming of met verrichtingen van winstgevende aard en de in artikel 180 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 opgesomde rechtspersonen;

(4) belasting van niet-inwoners waaraan onderworpen zijn: (i) natuurlijke personen die geen rijksinwoner van België zijn, (ii) buitenlandse vennootschappen, alsmede verenigingen, instellingen of lichamen zonder rechtspersoonlijkheid die zijn opgericht in een rechtsvorm die vergelijkbaar is met die van een vennootschap naar Belgisch recht en die hun maatschappelijke zetel, hun voornaamste inrichting of hun zetel van bestuur of beheer niet in België hebben, en (iii) vreemde Staten, staatkundige onderdelen en plaatselijke gemeenschappen daarvan, alsmede alle rechtspersonen die hun maatschappelijke zetel, hun voornaamste inrichting of hun zetel van bestuur of beheer niet in België hebben en geen onderneming exploiteren of zich niet met verrichtingen van winstgevende aard bezighouden of zich zonder winstoogmerk uitsluitend met in artikel 182 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 vermelde verrichtingen bezighouden; en

(5) aanvullende crisisbijdrage die bij wege van opcentiemen overeenkomstig artikel 463*bis* van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 wordt geheven op de belasting die verschuldigd is door personen die zijn onderworpen aan de hiervóór onder (1) tot en met (4) genoemde belastingen.

Voorts vallen onder de materiële werkingssfeer van het verdrag de bij of krachtens het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 geheven voorheffingen, de opcentiemen op deze voorheffingen en op de hiervóór onder (1) tot en met (4) genoemde belastingen, alsmede de aanvullende belastingen (in het bijzonder de in artikel 465 en volgende van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 bedoelde aanvullende gemeentebelasting en aanvullende agglomeratiebelasting) op de hiervóór onder (1) genoemde personenbelasting. Bij de voorheffingen gaat het om de onroerende voorheffing die verschuldigd is overeenkomstig artikel 251 en volgende van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, de roerende voorheffing die verschuldigd is overeenkomstig artikel 261 en volgende van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, en de bedrijfsvoorheffing die verschuldigd is overeenkomstig artikel 270 en volgende van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992.

communes, les communes, les centres publics d'aide sociale, les établissements culturels publics, ainsi que les personnes morales qui ne sont pas assujetties à l'impôt des sociétés, en particulier les associations sans but lucratif (ASBL) et les autres personnes morales qui ne se livrent pas à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif et les personnes morales énumérées à l'article 180 du Code des impôts sur les revenus 1992;

(4) l'impôt des non-résidents, auquel sont assujettis: (i) les personnes physiques qui ne sont pas des habitants du Royaume de Belgique, (ii) les sociétés étrangères, ainsi que les associations, établissements ou organismes quelconques sans personnalité juridique qui sont constitués sous une forme juridique analogue à celle d'une société de droit belge et qui n'ont pas en Belgique leur siège social, leur principal établissement ou leur siège de direction ou d'administration, et (iii) les États étrangers, leurs subdivisions politiques et collectivités locales ainsi que toutes les personnes morales qui n'ont pas en Belgique leur siège social, leur principal établissement ou leur siège de direction ou d'administration et qui ne se livrent pas à une exploitation ou à des opérations à caractère lucratif ou se livrent, sans but lucratif, exclusivement à des opérations visées à l'article 182 du Code des impôts sur les revenus 1992; et

(5) la contribution complémentaire de crise, qui est perçue conformément à l'article 463*bis* du Code des impôts sur les revenus 1992 sous la forme de centimes additionnels à l'impôt dû par les personnes assujetties aux impôts visés aux (1) à (4) ci-dessus.

Sont également visés par la Convention les précomptes perçus en vertu du Code des impôts sur les revenus 1992, les centimes additionnels à ces précomptes et aux impôts visés aux (1) à (4) ci-dessus, ainsi que les taxes additionnelles à l'impôt des personnes physiques visé au (1) ci-dessus (notamment la taxe communale additionnelle et la taxe d'agglomération additionnelle visées aux articles 465 et suivants du Code des impôts sur les revenus 1992). Pour ce qui est des précomptes, il s'agit du précompte immobilier dû en vertu des articles 251 et suivants du Code des impôts sur les revenus 1992, du précompte mobilier dû en vertu des articles 261 et suivants du Code des impôts sur les revenus 1992 et du précompte professionnel dû en vertu des articles 270 et suivants du Code des impôts sur les revenus 1992.

De korting op de personenbelasting, toegekend bij decreet van 22 december 2000(1), is niet afzonderlijk vermeld omdat die impliciet begrepen is in de personenbelasting. Deze korting op de personenbelasting kan als zodanig geen element van dubbele belasting omvatten. Volledigheidshalve, wat het aspect non-discriminatie betreft, wordt verwezen naar de toelichting bij artikel 26.

#### Nederland

De in subparagraaf *b*) opgesomde Nederlandse belastingen die onder de materiële werkingssfeer van het verdrag vallen, betreffen:

(1) de bij of krachtens de Wet inkomstenbelasting 2001 geheven inkomstenbelasting waaraan onderworpen zijn natuurlijke personen die inwoner van Nederland zijn alsmede natuurlijke personen die geen inwoner van Nederland zijn maar wel Nederlands inkomen genieten;

(2) de bij of krachtens de wet op de loonbelasting 1964 geheven loonbelasting over het loon van werknemers die in dienstbetrekking staan tot een in Nederland wonende of gevestigde inhoudingsplichtige, dan wel een in het buitenland wonende of gevestigde en als zodanig aangewezen inhoudingsplichtige;

(3) de bij of krachtens de wet op de vennootschapsbelasting 1969 geheven vennootschapsbelasting waaraan onderworpen zijn in Nederland gevestigde lichamen alsmede niet in Nederland gevestigde lichamen die Nederlands inkomen genieten. Onder de vennootschapsbelasting wordt tevens begrepen het aandeel van de Staat der Nederlanden in de netto winsten die zijn behaald met de exploitatie van natuurlijke rijkdommen en die wordt geheven krachtens de Mijnwet 1810 met betrekking tot concessies uitgegeven vanaf 1967 of krachtens de Nederlandse Mijnwet continentaal plat 1965;

(4) de bij of krachtens de Wet op de dividendbelasting 1965 geheven dividendbelasting over uit Nederland afkomstige dividenden; en

(5) de vermogensbelasting. Hiervoor wordt verwezen naar hetgeen is opgemerkt bij de paragrafen 1 en 2 van dit artikel.

In paragraaf 4 is overeenkomstig het OESO Modelverdrag 1992/1997 bepaald dat het verdrag ook van

(1) Decreet van het Vlaams Parlement houdende toekenning van een korting op de personenbelasting, gepubliceerd in het *Belgisch Staatsblad* van 25 januari 2001.

La réduction de l'impôt des personnes physiques, accordée par décret du 22 décembre 2000(1), n'est pas mentionnée séparément parce qu'elle est implicitement comprise dans l'impôt des personnes physiques. Cette réduction de l'impôt des personnes physiques ne peut en soi comporter aucun élément de double imposition. Pour être tout à fait complet, on se référera, en ce qui concerne l'aspect non-discrimination, au commentaire relatif à l'article 26.

#### Pays-Bas

Les impôts néerlandais visés par la Convention, énumérés au *b*), sont les suivants:

(1) l'impôt sur le revenu perçu en vertu de la loi de 2001 sur l'impôt sur le revenu (*wet inkomstenbelasting 2001*), auquel sont assujetties les personnes physiques qui sont des résidents des Pays-Bas, ainsi que les personnes physiques qui ne sont pas des résidents des Pays-Bas mais qui recueillent des revenus d'origine néerlandaise;

(2) l'impôt sur les salaires qui est perçu, conformément à la loi de 1964 sur l'impôt sur les salaires (*wet op de loonbelasting 1964*), sur le salaire des travailleurs employés soit par un redevable qui réside ou qui est établi aux Pays-Bas, soit par un redevable désigné comme tel bien que résidant ou étant établi à l'étranger;

(3) l'impôt des sociétés perçu en vertu de la loi de 1969 sur l'impôt des sociétés (*wet op de vennootschapsbelasting 1969*), auquel sont assujetties les sociétés établies aux Pays-Bas ainsi que les sociétés qui ne sont pas établies aux Pays-Bas mais qui recueillent des revenus d'origine néerlandaise. L'impôt des sociétés comprend également la part de l'État néerlandais dans les bénéfices nets tirés de l'exploitation de ressources naturelles, qui est prélevée en vertu de la *mijnwet 1810* en ce qui concerne les concessions octroyées à partir de 1967 ou en vertu de la *Nederlandse mijnwet continentaal plat 1965*;

(4) l'impôt sur les dividendes perçu sur les dividendes de source néerlandaise conformément à la loi de 1965 sur l'impôt sur les dividendes (*wet op de dividendbelasting 1965*); et

(5) l'impôt sur la fortune. On se référera à cet égard aux remarques concernant les paragraphes 1 et 2 de cet article.

Le paragraphe 4 précise, conformément au Modèle de Convention de l'OCDE 1992/1997, que la Conven-

(1) Décret du Parlement flamand portant octroi d'une réduction de l'impôt des personnes physiques, publié au *Moniteur belge* du 25 janvier 2001.

toepassing is op alle gelijke of in wezen gelijksoortige belastingen die na de datum van ondertekening van het verdrag naast of in de plaats van de in paragraaf 3 opgesomde belastingen worden geheven. De bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende Staten zijn gehouden om elkaar te informeren over alle wezenlijke wijzigingen die in hun respectievelijke nationale belastingwetten zijn aangebracht.

*Algemene begripsbepalingen (artikel 3 en punten 2 en 3 van Protocol I)*

In paragraaf 1, subparagraaf *a*), ten 1<sup>o</sup>, is bepaald dat voor de toepassing van het verdrag de uitdrukkingen «een verdragsluitende Staat» en «verdragsluitende Staten» betekenen het Koninkrijk België of het Koninkrijk der Nederlanden, naar gelang de context, respectievelijk het Koninkrijk België én het Koninkrijk der Nederlanden. Onder ten 2<sup>o</sup> en ten 3<sup>o</sup> van deze subparagraaf is vervolgens de betekenis van de uitdrukkingen «België» en «Nederland» nader omschreven. Voor wat de omschrijving van de uitdrukking «Nederland» betreft, is daaronder het Nederlandse deel van het in de Noordzee gelegen continentale plat begrepen. Nadat de Rijkswet van 27 mei 1999, *Stb.* 1999, 281, in werking is getreden, zal deze omschrijving tevens de aan Nederland toebedeelde exclusieve economische zone omvatten. Voor wat België betreft, en in het bijzonder de uitdrukking «maritieme zones waarover België in overeenstemming met het internationaal recht soevereine rechten of zijn jurisdictie uitoefent», zijn daarbij eveneens begrepen het Belgische deel van het in de Noordzee gelegen continentale plat, evenals de exclusieve economische zone. Het voornoemde Belgische deel van het continentale plat is nader bepaald in het Verdrag tussen het Koninkrijk België en het Koninkrijk der Nederlanden inzake de afbakening van het continentaal plat, en bijlage, en briefwisseling ondertekend te Brussel op 18 december 1996 en goedgekeurd bij wet van 10 augustus 1998 (*Belgisch Staatsblad* van 19 juni 1999). Volledigheidshalve wordt nog opgemerkt dat door laatstgenoemde wet eveneens het Verdrag tussen het Koninkrijk België en het Koninkrijk der Nederlanden inzake de zijwaartse afbakening van de territoriale zee, ondertekend te Brussel op 18 december 1996, werd goedgekeurd.

Overeenkomstig artikel 57 van het Zeerechtverdrag van 1982 (UNCLOS III) dat door België werd ondertekend op 5 december 1984 en dat in werking trad op 16 november 1994, kan de exclusieve economische zone zich maximaal uitstrekken tot 200 zee-mijlen vanaf de basislijn. Het Zeerechtverdrag biedt de Staten de mogelijkheid om, ofwel eenzijdig een exclusieve economische zone af te kondigen, ofwel van een internationaal verdrag met derde Staten de betrokken zone af te bakenen. België heeft van de eerstgenoemde mogelijkheid gebruik gemaakt door

tion s'applique aussi aux impôts de nature identique ou analogue qui seraient établis après la date de signature de la Convention et qui s'ajouteraient aux impôts énumérés au paragraphe 3 ou qui les remplaceraient. Les autorités compétentes des États contractants sont tenues de s'informer mutuellement de toutes les modifications substantielles apportées à leurs législations fiscales respectives.

*Définitions générales (article 3 et points 2 et 3 du Protocole I)*

La paragraphe 1, *a*), 1<sup>o</sup> prévoit que, pour l'application de la Convention, les expressions «un État contractant» et «États contractants» désignent respectivement, suivant le contexte, soit le Royaume de Belgique ou le Royaume des Pays-Bas, soit le Royaume de Belgique et le Royaume des Pays-Bas. La signification des termes «Belgique» et «Pays-Bas» est ensuite précisée aux 2<sup>o</sup> et 3<sup>o</sup> du *a*). La définition du terme «Pays-Bas» inclut la partie néerlandaise du plateau continental situé dans la Mer du Nord. Après l'entrée en vigueur de la loi du 27 mai 1999 (*Rijkswet van 27 mei 1999, Stb 1999, 281*), cette définition englobera également la zone économique exclusive attribuée aux Pays-Bas. En ce qui concerne la Belgique, et plus particulièrement l'expression «zones maritimes sur lesquelles, en conformité avec le droit international, la Belgique exerce des droits souverains ou sa juridiction», cette définition comprend également la partie belge du plateau continental situé dans la Mer du Nord, de même que la zone économique exclusive. La partie belge du plateau continental citée ci-avant est définie de manière plus complète dans l'Accord entre le Royaume de Belgique et le Royaume des Pays-Bas relatif à la délimitation du Plateau continental, et Annexe, et échange de lettres, signés à Bruxelles le 18 décembre 1996 et approuvés par la loi du 10 août 1998 (*Moniteur belge* du 19 juin 1999). Il convient également de noter, par souci d'exhaustivité, que la loi précitée portait également assentiment à l'Accord entre le Royaume de Belgique et le Royaume des Pays-Bas relatif à la délimitation de la Mer territoriale, signé à Bruxelles le 18 décembre 1996.

Conformément à l'article 57 de la Convention sur le droit de la mer de 1982 (UNCLOS III), signée par la Belgique le 5 décembre 1984 et entrée en vigueur le 16 novembre 1994, la zone économique exclusive ne peut s'étendre au-delà des 200 milles marins de la ligne de base. La Convention sur le droit de la mer permet aux États, soit de décréter unilatéralement une zone économique exclusive, soit de délimiter la zone en question dans une convention internationale avec des États tiers. La Belgique a fait usage de la première possibilité dans la loi du 22 avril 1999 concernant la

de wet van 22 april 1999 betreffende de exclusieve economische zone van België in de Noordzee (*Belgisch Staatsblad* van 10 juli 1999).

Ingevolge paragraaf 1, subparagraaf *b*), betekent de uitdrukking «persoon», tenzij de context van het verdrag anders vereist, een natuurlijke persoon, een vennootschap en elke andere vereniging van personen. Bij de omschrijving van deze uitdrukking is in tegenstelling tot de gewoonlijk door Nederland gehanteerde uitdrukking «lichaam», de uitdrukking «vennootschap» gehanteerd. De reden daarvan is dat de Belgische nationale fiscale wetgeving de uitdrukking «lichaam» niet kent. Voor de toepassing van het verdrag heeft de uitdrukking «vennootschap», gelet op de nadere omschrijving daarvan in paragraaf 1, subparagraaf *c*), echter dezelfde betekenis als de voor Nederland gebruikelijke uitdrukking «lichaam».

Op grond van paragraaf 1, subparagraaf *c*), heeft de uitdrukking «vennootschap», tenzij de context van het verdrag anders vereist, de betekenis van elke rechtspersoon of elke eenheid die voor de belastingheffing in de verdragsluitende Staat waarvan zij inwoner is, als een rechtspersoon wordt behandeld. Mede gelet op het bepaalde in paragraaf 2 van artikel 3 sluit deze omschrijving van de uitdrukking «vennootschap» niet uit dat een buitenlands samenwerkingsverband, dat wil zeggen een samenwerkingsverband waarvan het bedrijf feitelijk in de ene verdragsluitende Staat wordt uitgeoefend en waarvan een of meer van de participanten inwoner zijn van de andere verdragsluitende Staat, volgens het nationale recht van de ene verdragsluitende Staat kwalificeert als een vennootschap in de zin van subparagraaf *c*) en volgens het nationale recht van de andere verdragsluitende Staat als een transparante entiteit<sup>(1)</sup>. In dit verband wordt dan ook wel gesproken van hybride entiteiten. Een dergelijk kwalificatieverschil kan leiden tot dubbele belasting of dubbele vrijstelling. In de Belgisch-Nederlandse verhouding doet zich dit voor bij samenwerkingsvormen als maatschappen, vennootschappen onder firma, commanditaire vennootschappen en (Belgische) tijdelijke verenigingen. Zo kwalificeert een vennootschap onder firma in de zin van artikel 16 van het Nederlandse Wetboek van Koophandel als een transparante entiteit met als gevolg dat ieder van de beherende vennoten voor zijn winstaandeel in de belastingheffing wordt betrokken. Volgens het nationale recht van België kwalificeert deze vennootschap onder firma evenwel als een rechtspersoon in de zin van subparagraaf *c*) met als gevolg dat de winst van het samenwerkingsverband

zone économique exclusive de la Belgique en Mer du Nord (*Moniteur belge* du 10 juillet 1999).

En vertu du paragraphe 1, *b*), le terme «personne», à moins que le contexte de la Convention n'exige une interprétation différente, comprend les personnes physiques, les sociétés et tous autres groupements de personnes. La définition de ce terme fait référence à la notion de «vennootschap» au lieu de la notion de «lichaam» habituellement utilisée par les Pays-Bas. Ceci s'explique par le fait que la législation fiscale belge ne connaît pas la notion de «lichaam». Toutefois, compte tenu de la définition du terme «vennootschap (société)» qui figure au paragraphe 1, *c*), ce terme a, pour l'application de la Convention, le même sens que la notion de «lichaam» habituellement utilisée par les Pays-Bas.

En vertu du paragraphe 1, *c*), le terme «société», à moins que le contexte de la Convention n'exige une interprétation différente, désigne toute personne morale ou toute entité qui est considérée comme une personne morale aux fins d'imposition dans l'État contractant dont elle est un résident. Eu égard aux dispositions de l'article 3, paragraphe 2, cette définition du terme «société» n'exclut pas qu'une entité étrangère, c'est-à-dire une entité dont l'activité est effectivement exercée dans un des États contractants et dont un ou plusieurs associés sont des résidents de l'autre État contractant soit considérée comme une société selon le droit interne d'un État contractant et comme une entité transparente<sup>(1)</sup> selon le droit interne de l'autre État contractant. On parle à cet égard d'entités hybrides. Un tel conflit de qualification peut entraîner une double imposition ou une double exonération. Dans les relations entre la Belgique et les Pays-Bas, une telle situation peut se présenter pour des formes l'association telles que les sociétés civiles (*maatschappen*), les sociétés en nom collectif, les sociétés en commandite et les associations momentanées (belges). Ainsi, une société en nom collectif constitue une entité transparente au sens de l'article 16 du Code de commerce néerlandais, de sorte que chacun des associés est imposé sur sa part des bénéfices. Selon le droit interne belge, cette société en nom collectif constitue par contre une personne morale au sens du *c*), de sorte que ses bénéfices sont imposés au niveau de la société et que les associés ne sont imposés que sur la part des bénéfices qui leur est distribuée. Le rapport OCDE «L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes» indique un certain nombre de pistes en

(1) Zie voor de criteria die Nederland aanlegt bij de beoordeling of een buitenlands samenwerkingsverband voor de toepassing van de Nederlandse regelgeving als een «vennootschap» of als een transparante entiteit kwalificeert, het Besluit van 17 maart 1997, nr. IFZ97/201, V-N 1997, blz. 1456, punt 7, en het Besluit van 18 september 1997, nr. DGO97/00417, V-N 1997, blz. 4373, punt 8.

(1) Concernant les critères utilisés aux Pays-Bas aux fins de déterminer si une entité étrangère doit, pour l'application de la législation néerlandaise, être considérée comme une société ou comme une entité transparente, voir l'Arrêté du 17 mars 1997, n° IFZ97/201, V-N 1997, p. 1456, point 7, et l'Arrêté du 18 septembre 1997, n° DGO97/00417, V-N 1997, p. 4373, point 8.

op vennootschapsniveau en de beherende vennoten voor de aan hen uitgekeerde winstaandelen in de belastingheffing worden betrokken. Het OESO-rapport «The application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships» bevat aanwijzingen voor de wijze waarop de problematiek die uit deze kwalificatieverschillen voortvloeit, opgelost zou kunnen worden. Gelet op het voorbehoud dat Nederland in onderdeel 20 van bijlage II bij het rapport heeft gemaakt vanwege de omstandigheid dat het rapport geen alomvattende oplossing voor deze problematiek bevat, is het wenselijk deze problematiek afzonderlijk in het verdrag te regelen. Dit is geschied in punt 2 en punt 4, paragraaf *b*, van Protocol I.

In punt 2 van Protocol I is geregeld op welke wijze bij hybride entiteiten dubbele belasting respectievelijk dubbele vrijstelling wordt voorkomen. Daartoe is bepaald dat ingeval een vennootschap in de ene verdragsluitende Staat als zodanig aan de belastingheffing is onderworpen, terwijl het inkomen en/of vermogen van die vennootschap in de andere verdragsluitende Staat als inkomen en/of vermogen van de respectievelijke gerechtigden tot die vennootschap wordt belast, de belasting, het inkomen en het vermogen van die vennootschap geacht worden belasting, inkomen en vermogen te zijn van de respectievelijke gerechtigden tot die vennootschap en wel naar rato van ieders deelname in het vermogen van die vennootschap. Voor zoveel nodig kan daarbij worden bepaald dat de desbetreffende gerechtigden de ten laste van de vennootschap geheven belasting over het inkomen en/of vermogen, inclusief de eventuele daarover door derde Staten geheven bronbelasting, naar rato van ieders deelname in het vermogen van de vennootschap kunnen verrekenen met de belasting die zij in de andere verdragsluitende Staat verschuldigd zijn over het op grond van vorenstaande volzin aan hen toegerekende gedeelte van dit inkomen en/of vermogen. Tevens kan daarbij worden bepaald dat de verdragsluitende Staat waarvan de vennootschap inwoner is, afziet van eventuele belastingheffing over de uitdelingen van winst die de vennootschap vanuit het perspectief van deze Staat doet aan de gerechtigden die inwoner zijn van de andere verdragsluitende Staat. *De facto* impliceert deze bepaling van punt 2 van Protocol I voor Nederland een codificatie onder het verdrag van het Besluit van 18 september 1997, nr. DGO97/00147 (fiscale kwalificatie inkomensstromen uit buitenlandse samenwerkingsverbanden), V-N 1997, blz. 4373, punt 8. Zie met betrekking tot inkomsten die als stille (commanditaire) vennoot worden verkregen uit winstaandelen tevens de toelichting bij paragraaf 7 van artikel 10.

Volgend voorbeeld illustreert punt 2 van Protocol I. Een natuurlijke persoon die inwoner is van Nederland en een natuurlijke persoon die inwoner is van België gaan een vennootschap onder firma in de zin van artikel 16 van het Nederlandse Wetboek van

vue de résoudre les problèmes dus à ces conflits de qualification. Etant donné la réserve formulée par les Pays-Bas, au point 20 de l'annexe II à ce rapport, en raison du fait que le rapport n'apporte pas de solution globale à cette problématique, il est souhaitable de régler séparément cette problématique dans la Convention, ce qui est fait aux points 2 et 4, *b*), du Protocole I.

Le point 2 du Protocole I règle la prévention de la double imposition et de la double exonération dans le cas des entités hybrides. Il est prévu à cet effet que, lorsqu'une société est assujettie à l'impôt en tant que telle dans un État contractant, alors que le revenu et/ou la fortune de cette société est, dans l'autre État contractant, imposé en tant que revenu et/ou fortune des actionnaires ou associés de cette société, l'impôt, le revenu et la fortune de cette société sont considérés comme impôt, revenu et fortune des actionnaires ou associés de cette société et ce, proportionnellement à la part de chacun dans le patrimoine de cette société. Dans la mesure où cela s'avère nécessaire, les États contractants peuvent également prévoir que les actionnaires ou associés en question peuvent, chacun proportionnellement à sa part dans le patrimoine de la société, imputer l'impôt perçu à charge de la société au titre de ce revenu et/ou de cette fortune — y compris les impôts éventuellement retenus à la source par des États tiers — sur l'impôt dont ils sont redevables dans l'autre État contractant au titre de la partie de ce revenu et/ou de cette fortune qui leur est attribuée sur la base de la phrase précédente. En outre, les États contractants peuvent aussi prévoir que l'État contractant dont la société est un résident renonce à une imposition éventuelle des distributions de bénéfice que, du point de vue de cet État, la société attribue aux actionnaires ou associés qui sont des résidents de l'autre État contractant. Cette disposition du point 2 du Protocole I constitue *de facto* pour les Pays-Bas une confirmation par la Convention de l'Arrêté du 18 septembre 1997 [*Besluit van 18 september 1997, nr. DGO97/00417 (fiscale kwalificatie inkomensstromen uit buitenlandse samenwerkingsverbanden)*, V-N 1997, blz. 4373, punt 8]. Voir également, en ce qui concerne les revenus qu'un associé commanditaire tire d'actions ou parts bénéficiaires, le commentaire relatif au paragraphe 7 de l'article 10.

L'exemple suivant illustre le point 2 du Protocole I. Une personne physique qui est un résident des Pays-Bas et une personne physique qui est un résident de la Belgique constituent une société en nom collectif au sens de l'article 16 du Code de commerce néerlandais.



Koophandel aan. Ieder van deze personen is als vennoot voor 50% gerechtigd tot het vermogen van de vennootschap onder firma. De onderneming van deze vennootschap onder firma wordt feitelijk in België gedreven. Naar Belgisch recht vormt de vennootschap onder firma een vennootschap in de zin van paragraaf 1, subparagraaf c), van artikel 3 van het verdrag. De door de vennootschap onder firma behaalde winst van bijvoorbeeld 100 wordt op vennootschapsniveau belast met Belgische vennootschapsbelasting, bijvoorbeeld 40. Naar Nederlands recht is de vennootschap onder firma een transparante entiteit. Dit impliceert dat de Nederlandse vennoot geacht wordt zijn onderneming door middel van een in België gevestigde vaste inrichting uit te oefenen en dat hij mitsdien in de heffing van inkomstenbelasting wordt betrokken voor 50, over welk bedrag vervolgens ingevolge artikel 23, paragraaf 2, subparagraaf b, voorkoming van dubbele belasting wordt verleend volgens de vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud. Op grond van de toepassing van de vrijstellingsmethode is het derhalve niet strikt noodzakelijk om de volgens de tweede volzin van punt 2 van Protocol I geheven Belgische vennootschapsbelasting van 20 (40 % van 50) te kwalificeren als met de Nederlandse inkomstenbelasting te verrekenen belasting. Indien de vennootschap onder firma vervolgens de winst na belasting uitdeelt dan zal over het gedeelte dat aan de Belgische vennoot wordt uitgekeerd, namelijk 30, een in de regel bevrijdende roerende voorheffing van in principe 25 % verschuldigd zijn. Over het gedeelte van de gereserveerde winst na belasting dat aan de Nederlandse vennoot wordt uitgekeerd, is ingevolge artikel 10, paragraaf 2, subparagraaf b), in beginsel maximaal 15 % Belgische belasting verschuldigd. Vanuit Nederlands perspectief bezien, leidt de Belgische belasting over de uitgekeerde winst *de facto* tot dubbele belastingheffing. Deze dubbele heffing kan op twee manieren worden vermeden: (i) doordat België ingevolge de laatste volzin van punt 2 van Protocol I afziet van het heffen van belasting, of (ii) doordat Nederland terzake van de Belgische belasting analoog aan de verrekeningsmethode van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 voorkoming van dubbele belasting verleent. In voorkomend geval zullen de bevoegde autoriteiten ingevolge artikel 28, paragraaf 3, van het verdrag in onderlinge overeenstemming regelen volgens welke methodiek dubbele belasting wordt voorkomen.

Voor een toelichting bij punt 4, paragraaf b), van Protocol I wordt verwezen naar de toelichting bij artikel 4.

In overeenstemming met het OESO Modelverdrag 1992/1997 bepaalt paragraaf 1, subparagraaf d), dat, tenzij de context van het verdrag anders vereist, de uitdrukkingen «onderneming van een verdragsluitende Staat» en «onderneming van de andere ver-

Chacune de ces personnes détient, en tant qu'associé, 50% des droits dans le patrimoine de la société en nom collectif. Cette société en nom collectif est effectivement exploitée en Belgique. En droit belge, la société en nom collectif constitue une société au sens de l'article 3, paragraphe 1, c), de la Convention. Le bénéfice réalisé par la société en nom collectif, par exemple 100, est soumis à l'impôt belge des sociétés, par exemple 40. En droit néerlandais, la société en nom collectif est une entité transparente. Ceci implique que l'associé néerlandais est considéré comme exerçant son activité au moyen d'un établissement stable situé en Belgique et qu'il est de ce fait soumis à l'impôt sur le revenu sur un bénéfice de 50, montant pour lequel la prévention de la double imposition est réalisée, conformément à l'article 23, paragraphe 2, b), selon la méthode de l'exemption avec réserve de progressivité. En raison de l'application de la méthode d'exemption, il n'est pas strictement nécessaire de considérer l'impôt belge des sociétés de 20 (40% de 50), perçu conformément à la deuxième phrase du point 2 du Protocole I, comme un impôt à imputer sur l'impôt néerlandais sur le revenu. Si, par la suite, la société en nom collectif distribue le bénéfice après impôt, un précompte mobilier, en principe libératoire, de 25% sera dû sur la part distribuée à l'associé belge, c'est-à-dire 30. L'impôt belge dû sur la part du bénéfice réservé après impôt qui est distribuée à l'associé néerlandais, est en principe limité à 15% conformément à l'article 10, paragraphe 2, b). Du point de vue néerlandais, la perception de l'impôt belge sur le bénéfice distribué entraîne de facto une double imposition. Cette double imposition peut être évitée de deux manières: (i) la Belgique renonce à percevoir l'impôt conformément à la dernière phrase du point 2 du Protocole I, ou (ii) les Pays-Bas préviennent, en ce qui concerne l'impôt belge, la double imposition selon la méthode d'imputation prévue par l'arrêté de 2001 sur la prévention de la double imposition (*Besluit voorkoming dubbele belasting 2001*). Le cas échéant, les autorités compétentes détermineront d'un commun accord, conformément à l'article 28, paragraphe 3, de la Convention, la méthode à appliquer en l'occurrence pour prévenir la double imposition.

Pour ce qui concerne le point 4, b), du Protocole I, on se référera au commentaire relatif à l'article 4.

Conformément au Modèle de Convention de l'OCDE 1992/1997, le paragraphe 1, d), prévoit que, à moins que le contexte de la Convention n'exige une interprétation différente, les expressions «entreprise d'un État contractant» et «entreprise de l'autre État

dragsluitende Staat» een onderneming gedreven door een inwoner van een verdragsluitende Staat respectievelijk een onderneming gedreven door een inwoner van de andere verdragsluitende Staat betekenen.

Ingevolge paragraaf 1, subparagraaf *e*), omvat de uitdrukking «internationaal verkeer», tenzij de context van het verdrag anders vereist, alle vervoer met een schip, binnenvaartschip of luchtvaartuig dat wordt geëxploiteerd door een onderneming waarvan de plaats van werkelijke leiding in een van de verdragsluitende Staten is gelegen, behalve wanneer het schip, binnenvaartschip of luchtvaartuig uitsluitend wordt geëxploiteerd tussen plaatsen die in de andere verdragsluitende Staat zijn gelegen.

In paragraaf 1, subparagraaf *f*), is bepaald dat onder de uitdrukking «bevoegde autoriteit» wordt verstaan de (federale) minister van Financiën van België respectievelijk de minister van Financiën van Nederland of hun bevoegde vertegenwoordigers.

In paragraaf 1, subparagraaf *g*), is, in lijn met het OESO Modelverdrag 1992/1997, vastgelegd dat de uitdrukking «onderdanen» omvat (i) alle natuurlijke personen die de nationaliteit van een verdragsluitende Staat bezitten, en (ii) alle vennootschappen en verenigingen die hun rechtspositie als zodanig ontleen aan de wetgeving die in een verdragsluitende Staat van kracht is.

In paragraaf 2 is met betrekking tot de uitleg van een niet in het verdrag omschreven uitdrukking, in overeenstemming met het OESO-modelverdrag 1992/1997, de zogenaamde dynamische interpretatiemethode voorgeschreven. Volgens deze methode heeft een dergelijke uitdrukking, bij toepassing van het verdrag door een verdragsluitende Staat, de betekenis die daaraan volgens het nationale recht van die Staat wordt gegeven op het moment van toepassing van het verdrag, tenzij de context van het verdrag anders vereist. Voorts geldt daarbij als rangorde in de nationale wetgeving dat de betekenis van een dergelijke uitdrukking volgens de belastingwetgeving voorrang heeft op de betekenis daarvan volgens andere wetgeving.

Voor punt 3 van Protocol I wordt verwezen naar de toelichting bij artikel 28.

#### *Inwoner (artikel 4 en punten 4 en 5 van Protocol I)*

In paragraaf 1 is, in overeenstemming met het OESO Modelverdrag 1992/1997, bepaald dat de uitdrukking «inwoner van een verdragsluitende Staat» betekent iedere persoon die ingevolge de wetgeving van die Staat aldaar aan de belasting is onderworpen op grond van zijn woonplaats, verblijf, plaats van leiding of enige andere soortgelijke omstandigheid. Voorts is bepaald dat personen die ingevolge de wetgeving van een verdragsluitende Staat slechts aan belasting zijn onderworpen terzake van inkomsten

contractant» désignent respectivement une entreprise exploitée par un résident d'un État contractant et une entreprise exploitée par un résident de l'autre État contractant.

Conformément au paragraphe 1, *e*), l'expression «trafic international», à moins que le contexte de la Convention n'exige une interprétation différente, englobe tout transport effectué au moyen d'un navire, d'un bateau servant à la navigation intérieure ou d'un aéronef exploité par une entreprise dont le siège de direction effective est situé dans un des États contractants, sauf lorsque le navire, le bateau ou l'aéronef est exploité exclusivement entre des points situés dans l'autre État contractant.

Le paragraphe 1, *f*), stipule que l'expression «autorité compétente» désigne le ministre (fédéral) des Finances de la Belgique ou le ministre des Finances des Pays-Bas, ou leurs représentants autorisés.

Le paragraphe 1, *g*), prévoit, à l'instar du Modèle de Convention de l'OCDE 1992/1997, que le terme «nationaux» comprend (i) toutes les personnes physiques qui possèdent la nationalité d'un État contractant, et (ii) toutes les sociétés et associations constituées conformément à la législation en vigueur dans un État contractant.

Le paragraphe 2, conformément au Modèle de Convention de l'OCDE 1992/1997, prescrit pour l'interprétation des termes ou expressions non définis dans la Convention la méthode dite de l'interprétation évolutive. Selon cette méthode, un tel terme ou une telle expression a, pour l'application de la Convention par un État contractant, le sens que le droit interne de cet État lui attribue au moment de l'application de la Convention, à moins que le contexte de la Convention n'exige une interprétation différente. En outre, il est précisé, en ce qui concerne la hiérarchie au sein du droit interne, que le sens attribué à ce terme ou cette expression par le droit fiscal prévaut sur le sens que lui attribuent les autres branches du droit.

Pour ce qui concerne le point 3 du Protocole I, on se référera au commentaire relatif à l'article 28.

#### *Résident (article 4 et points 4 et 5 du Protocole I)*

Il est stipulé au paragraphe 1, conformément au Modèle de Convention de l'OCDE 1992/1997, que l'expression «résident d'un État contractant» désigne toute personne qui, en vertu de la législation de cet État, est assujettie à l'impôt dans cet État, en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue. Il est également précisé que les personnes qui, en vertu de la législation d'un État contractant, ne sont assujetties à l'impôt que pour les revenus de sources situées dans

uit bronnen in die Staat of terzake van in die Staat gelegen vermogen, voor de toepassing van het verdrag niet als inwoner van die Staat worden aangemerkt.

Paragraaf 2 bevat, in overeenstemming met het OESO Modelverdrag 1992/1997, de zogenoemde «tiebreaker-rule» voor situaties waarin een natuurlijke persoon op grond van de bepalingen van paragraaf 1 inwoner van beide verdragsluitende Staten is. In een dergelijke situatie wordt de desbetreffende natuurlijke persoon geacht inwoner te zijn van de verdragsluitende Staat waar hij een duurzaam tehuis tot zijn beschikking heeft, dan wel indien hij in beide Staten een dergelijk tehuis heeft, in de verdragsluitende Staat waar het middelpunt van zijn levensbelangen is gelegen. Indien dit middelpunt niet is te bepalen of indien de desbetreffende persoon in geen van beide Staten over een duurzaam tehuis beschikt, wordt hij geacht inwoner te zijn van de verdragsluitende Staat waar hij gewoonlijk verblijft. Verblijft hij gewoonlijk in (geen van) beide Staten dan wordt hij geacht inwoner te zijn van de verdragsluitende Staat waarvan hij onderdaan is. Is hij ten slotte onderdaan van (geen van) beide Staten, dan regelen de bevoegde autoriteiten ingevolge artikel 28, paragraaf 3, in onderlinge overeenstemming van welke verdragsluitende Staat deze persoon geacht wordt inwoner te zijn.

Paragraaf 3 bevat ten slotte, in overeenstemming met het OESO Modelverdrag 1992/1997, de «tiebreaker-rule» voor situaties waarin een andere dan een natuurlijke persoon op grond van de bepalingen van paragraaf 1 inwoner van beide verdragsluitende Staten is. In een dergelijke situatie wordt deze persoon geacht alleen inwoner te zijn van de verdragsluitende Staat waar de plaats van zijn werkelijke leiding is gelegen.

Teneinde zeker te stellen dat natuurlijke personen die, naar de feiten en omstandigheden beoordeeld, wonen aan boord van een schip of binnenvaartschip en niet beschikken over een werkelijke woonplaats in een van de verdragsluitende Staten, onder de personen vallen op wie het verdrag van toepassing is, is in punt 4, paragraaf *a*), van Protocol I bepaald dat zij geacht worden hun woonplaats te hebben in de verdragsluitende Staat waarin het desbetreffende schip of binnenvaartschip zijn thuishaven heeft.

Punt 4, paragraaf *b*), van Protocol I, stelt — in het verlengde van de regeling van punt 2 van Protocol I — voor hybride entiteiten de gerechtigdheid tot de verdragsvoordelen zeker. Daartoe is bepaald dat ingeval een vennootschap in de ene verdragsluitende Staat niet als zodanig aan de belastingheffing is onderworpen, terwijl dit in de andere verdragsluitende Staat wel het geval is, de vennootschap de andere Staat kan verzoeken jegens haar de bepalingen van hoofdstuk III, IV en V van het verdrag toe te passen in de mate waarin deze bepalingen toegepast hadden moeten

cet État ou pour la fortune qui y est située ne sont pas considérées comme des résidents de cet État pour l'application de la Convention.

Le paragraphe 2, conformément au Modèle de Convention de l'OCDE 1992/1997, reprend la règle dite du «*tiebreaker*», destinée à régler les cas où, selon les dispositions du paragraphe 1, une personne physique est un résident des deux États contractants. En pareil cas, la personne physique concernée est considérée comme un résident de l'État contractant où elle dispose d'un foyer d'habitation permanent ou, si elle dispose d'un tel foyer d'habitation dans les deux États, de l'État contractant où le centre de ses intérêts vitaux est situé. Si l'État où cette personne a le centre de ses intérêts vitaux ne peut pas être déterminé ou si elle ne dispose d'un foyer d'habitation permanent dans aucun des deux États, elle est considérée comme un résident de l'État contractant où elle séjourne de façon habituelle. Si elle séjourne de façon habituelle dans les deux États (ou si elle ne séjourne de façon habituelle dans aucun d'eux), elle est considérée comme un résident de l'État contractant dont elle possède la nationalité. Enfin, si elle possède la nationalité des deux États (ou si elle ne possède la nationalité d'aucun d'eux), les autorités compétentes déterminent d'un commun accord, conformément à l'article 28, paragraphe 3, de quel État contractant cette personne est considérée comme un résident.

Enfin, le paragraphe 3, conformément au Modèle de Convention de l'OCDE 1992/1997, reprend la règle dite du «*tiebreaker*», destinée à régler les cas où, selon les dispositions du paragraphe 1, une personne autre qu'une personne physique est un résident des deux États contractants. En pareil cas, cette personne est considérée comme un résident seulement de l'État contractant où est situé son siège de direction effective.

Afin de garantir que les personnes physiques qui, au vu des faits et des circonstances, vivent à bord d'un navire ou d'un bateau servant à la navigation intérieure et qui n'ont pas de domicile réel dans un des États contractants sont bien visées par la Convention, il est précisé au point 4, *a*), du Protocole I que ces personnes sont considérées comme ayant leur domicile dans l'État contractant où le port d'attache du navire ou du bateau est situé.

Dans le prolongement du point 2 du Protocole I, le point 4, *b*), du Protocole I garantit aux entités hybrides le droit aux avantages prévus par la Convention. Il prévoit à cet effet que, lorsqu'une société n'est pas assujettie à l'impôt en tant que telle dans un État contractant, alors qu'elle l'est dans l'autre État contractant, cette société peut demander à cet autre État qu'il applique à son égard les dispositions des chapitres III, IV et V de la Convention dans la mesure où ces dispositions auraient dû être appliquées si les actionnaires ou associés de cette société avaient

worden indien de gerechtigden tot die vennootschap, ieder voor zijn aandeel in die vennootschap, het inkomen en het vermogen rechtsreeks zouden hebben genoten respectievelijk bezeten. Deze bepaling laat onverlet dat die andere Staat volgens zijn nationale wetgeving de grondslag bepaalt waarover de belasting van de vennootschap wordt geheven en deze slechts vermindert in zoverre als rechtstreeks voortvloeit uit de bepalingen van de eerste volzin van punt 4, paragraaf *b*), van Protocol I. De bepaling van punt 4, paragraaf *b*), van Protocol I, die evenwel bilateraal is opgesteld, concretiseert in feite het Besluit van 17 maart 1997, nr. IFZ97/201 (verdragstoepassing op hybride buitenlandse entiteiten die opbrengsten uit Nederland genieten), V-N 1997, blz. 1456, punt 7, onder het verdrag.

Volgend voorbeeld illustreert punt 4, paragraaf *b*), van Protocol I. Een natuurlijke persoon en een BV, die beiden inwoner van Nederland zijn, zijn een vennootschap onder firma in de zin van artikel 16 van het Nederlandse Wetboek van Koophandel aangegaan. Ieder van deze personen is als vennoot voor 50 % gerechtigd tot het vermogen van de vennootschap onder firma. De onderneming van deze vennootschap onder firma wordt feitelijk in Nederland gedreven. Tot het ondernemingsvermogen van de vennootschap onder firma behoort 20 % van het aandelenkapitaal in een BVBA die inwoner is van België. De BVBA keert een dividend uit van 100. Naar Belgisch recht vormt de vennootschap onder firma een vennootschap in de zin van paragraaf 1, subparagraaf *c*), van artikel 3 van het verdrag; naar Nederlands recht is de vennootschap onder firma een transparante entiteit. Vanuit Belgische optiek impliceert dit met betrekking tot het dividend van 100 dat de verdragsvoordelen van artikel 10 niet kunnen worden verleend. Immers, de vennootschap onder firma is als zodanig niet onderworpen aan Nederlandse belastingheffing en is derhalve geen inwoner in de zin van artikel 1 in samenhang met artikel 4 van het verdrag. Voorts kunnen de vennoten vanuit Belgische optiek niet worden aangemerkt als de uiteindelijk gerechtigden tot het dividend. Zonder nadere regeling zou België het dividend derhalve volgens zijn nationale regelgeving belasten met 25 % roerende voorheffing. Ingevolge de bepalingen van punt 4, paragraaf *b*), van Protocol I, kan de vennootschap onder firma België verzoeken met betrekking tot het dividend de verdragsvoordelen van artikel 10 te verlenen in de mate waarin die voordelen aan de vennoten zouden worden verleend indien zij de uiteindelijk gerechtigden tot dat dividend zouden zijn geweest. Met toepassing van de bepalingen van punt 4, paragraaf *b*), van Protocol I wordt de roerende voorheffing over het dividend dan verminderd tot 10%; dit percentage is het rekenkundige resultaat van het verdragsvoordeel waarop de BV in voorkomend geval vanwege haar aandeel van 50 % in het dividend ingevolge artikel 10, paragraaf 2, subparagraaf *a*), recht zou hebben gehad

recueilli ou possédé directement, chacun proportionnellement à sa part dans cette société, le revenu ou la fortune de ladite société. Cette disposition n'affecte en rien le fait que cet autre État détermine selon sa propre législation interne la base imposable de la société, et ne réduit cette base que dans la mesure où une telle réduction découle directement de la première phrase du point 4, *b*), du Protocole I. La disposition du point 4, *b*), du Protocole I, bien que formulée de manière bilatérale, confirme en fait dans la Convention l'arrêté du 17 mars 1997 [*Besluit van 17 maart 1997, nr. IFZ97/201 (verdragstoepassing op hybride buitenlandse entiteiten die opbrengsten uit Nederland genieten) V-N 1997, blz. 1456, punt 7*].

L'exemple suivant illustre le point 4, *b*), du Protocole I. Une personne physique et une BV (*Besloten vennootschap*), toutes deux résidents des Pays-Bas, ont constitué une société en nom collectif au sens de l'article 16 du Code de commerce néerlandais. Chacune de ces personnes possède, en tant qu'associé, des droits à raison de 50% dans le patrimoine de la société en nom collectif. Cette société en nom collectif est effectivement exploitée aux Pays-Bas. Le patrimoine d'exploitation de cette société en nom collectif comprend 20 pour cent du capital d'une SPRL qui est un résident de la Belgique. La SPRL distribue un dividende de 100. En droit belge, la société en nom collectif constitue une société au sens du paragraphe 1, *c*), de l'article 3 de la Convention; en droit néerlandais, la société en nom collectif constitue une entité transparente. Du point de vue belge, ceci implique que les avantages prévus à l'article 10 de la Convention ne peuvent être accordés en ce qui concerne le dividende de 100. En effet, la société en nom collectif n'est pas en tant que telle assujettie à l'impôt néerlandais et n'est dès lors pas un résident au sens des articles 1 et 4 de la Convention. En outre, les associés ne peuvent, du point de vue belge, être considérés comme les bénéficiaires effectifs du dividende. À défaut d'autre disposition, la Belgique soumettrait donc, conformément à sa législation interne, le dividende à un précompte mobilier de 25%. En vertu des dispositions du point 4, *b*), du Protocole I, la société en nom collectif peut demander à la Belgique d'accorder au titre du dividende les avantages prévus à l'article 10 de la Convention dans la mesure où ces avantages auraient été accordés aux associés s'ils avaient été les bénéficiaires effectifs de ce dividende. En application des dispositions du point 4, *b*), du Protocole I, le précompte mobilier afférent au dividende est dès lors ramené à 10%; ce pourcentage constitue le résultat arithmétique de l'avantage conventionnel auquel la BV aurait eu droit, le cas échéant, en vertu de l'article 10, paragraphe 2, *a*), au titre de sa part de 50% dans le dividende (précompte mobilier de 5% sur un dividende de 50) et de l'avantage conventionnel auquel la personne physique aurait eu droit en vertu de l'arti-

(5 % roerende voorheffing over 50 dividend) en van het verdragsvoordeel waarop de natuurlijke persoon in voorkomend geval vanwege zijn aandeel van 50 % in het dividend ingevolge artikel 10, paragraaf 2, subparagraaf *b*), recht zou hebben gehad (15 % roerende voorheffing over 50 dividend).

Teneinde buiten twijfel te stellen dat een verdragsluitende Staat, een staatkundig onderdeel of plaatselijk publiekrechtelijk lichaam alsmede een van belastingheffing vrijgesteld pensioenfonds of instelling die uitsluitend werkzaam is voor godsdienstige, liefdadige, wetenschappelijke, opvoedkundige of openbare doeleinden aanspraak kan maken op de voordelen van het verdrag, is in punt 5 van Protocol I uitdrukkelijk bepaald dat dergelijke overheden, instellingen en pensioenfondsen voor de toepassing van het verdrag zijn aan te merken als inwoner van de verdragsluitende Staat waarin zij zijn gevestigd. Onder een pensioenfonds wordt in dit verband verstaan een pensioenfonds dat als zodanig is erkend door en onder toezicht staat van de verdragsluitende Staat waarin het is gevestigd.

*Vaste inrichting (artikel 5 en punten 6 en 7 van Protocol I)*

In paragraaf 1 is overeenkomstig het OESO Modelverdrag 1992/1997, vastgelegd dat de uitdrukking «vaste inrichting» voor de toepassing van het verdrag betekent een vaste bedrijfsinrichting met behulp waarvan de werkzaamheden van een onderneming geheel of gedeeltelijk worden uitgeoefend. In paragraaf 2 is vervolgens bepaald dat de uitdrukking «vaste inrichting» in het bijzonder omvat een plaats waar leiding wordt gegeven, een filiaal, een kantoor, een fabriek, een werkplaats, en een mijn, olie- of gasbron, steengroeve of enige andere plaats waar natuurlijke rijkdommen worden gewonnen.

In paragraaf 3 is overeenkomstig het OESO Modelverdrag 1992/1997, bepaald dat een plaats van uitvoering van een bouwwerk of van constructie- of installatiewerkzaamheden slechts dan een vaste inrichting vormt indien de duur daarvan 12 maanden overschrijdt. Een met paragraaf 3 vergelijkbare bepaling is opgenomen in artikel 5, paragraaf 2, ten 7<sup>o</sup>, van het huidige Belgisch-Nederlandse belastingverdrag van 19 oktober 1970. Benadrukt wordt dat onder laatstgenoemde bepaling voor bouwwerken een kortere termijn van 9 maanden geldt. Voor de toepassing van de bepaling van artikel 5, paragraaf 2, ten 7<sup>o</sup>, van het belastingverdrag van 19 oktober 1970 zijn, voor zover van belang, in de Circulaire van 22 augustus 1975, nr. Ci.R.9 Div./278 948, respectievelijk het Besluit van 22 januari 1979, nr. 079-24, zoals gewijzigd bij Besluit van 26 maart 1989, nr. 088-3766, gepubliceerd in V-N 1989, blz. 1 080, punt 12, in onderlinge overeenstemming tussen de Nederlandse en Belgische

cle 10, paragrafe 2, *b*), au titre de sa part de 50 % dans le dividende (précompte mobilier de 15 % sur un dividende de 50).

Afin qu'aucun doute ne subsiste quant au fait qu'un État contractant, une subdivision politique ou une collectivité locale, de même qu'un fonds de pension exonéré d'impôt ou une institution, également exonérée d'impôt, poursuivant des fins exclusivement religieuses, charitables, scientifiques, éducatives ou de caractère public, peut revendiquer les avantages de la Convention, il est expressément prévu, au point 5 du Protocole I, que ces organismes, institutions et fonds de pension doivent être considérés, aux fins de l'application de la Convention, comme des résidents de l'État contractant où ils sont établis. À cet égard, on entend par fonds de pension un fonds de pension qui est reconnu comme tel et soumis à un contrôle par l'État contractant où il est établi.

*Établissement stable (article 5 et points 6 et 7 du Protocole I)*

Le paragraphe 1 prévoit, conformément au Modèle de Convention de l'OCDE 1992/1997, que l'expression «établissement stable» désigne, pour l'application de la Convention, une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité. Le paragraphe 2 précise que l'expression «établissement stable» comprend notamment un siège de direction, une succursale, un bureau, une usine, un atelier, ainsi qu'une mine, un puits de pétrole ou de gaz, une carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles.

Au paragraphe 3, il est précisé, conformément au Modèle de Convention de l'OCDE 1992/1997, qu'un chantier de construction ou de montage ne constitue un établissement stable que si sa durée dépasse douze mois. Une disposition analogue à celle du paragraphe 3 figure à l'article 5, paragraphe 2, 7<sup>o</sup>, de l'actuelle Convention belgo-néerlandaise du 19 octobre 1970. L'attention est toutefois attirée sur le fait que cette dernière disposition prévoit pour les chantiers un délai, plus court, de 9 mois. Les autorités compétentes belge et néerlandaise ont établi d'un commun accord, pour l'application de l'article 5, paragraphe 2, 7<sup>o</sup>, de la Convention du 19 octobre 1970, des règles d'interprétation qui doivent être prises en compte lors du calcul de la durée de 9 mois dans les cas où des chantiers ont été exécutés en différents endroits et à différentes époques; ces règles figurent dans la Circulaire du 22 août 1975, n<sup>o</sup> Ci.R.9 Div./278 948 et dans l'Arrêté du 22 janvier 1979, n<sup>o</sup> 079-24, tel que modifié

bevoegde autoriteiten vastgestelde interpretatieregels opgenomen die bij de berekening van de termijn van 9 maanden in acht genomen dienen te worden in geval sprake is van bouwwerken die op verschillende plaatsen en op verschillende tijdstippen worden uitgevoerd. Deze interpretatieregels zijn thans, toegespitst op de onder artikel 5, paragraaf 3, van dit verdrag geldende termijn van 12 maanden, gecodificeerd in punt 6 van Protocol I. Ingevolge paragraaf *a*) van punt 6 worden afzonderlijke bouwwerken en afzonderlijke constructie- of installatiewerkzaamheden voor de vraag of aan de 12-maandsperiode van artikel 5, paragraaf 3, van het verdrag wordt voldaan afzonderlijk beoordeeld. Paragraaf *b*) van punt 6 bepaalt dat van afzonderlijke werken doorgaans sprake is indien deze werken voor rekening van verschillende opdrachtgevers worden uitgevoerd, behoudens indien zij vanuit economisch oogpunt één geheel vormen.

Van één geheel is bijvoorbeeld sprake bij de bouw van een winkelcomplex waartoe de verschillende winkeliers aan één aannemer opdracht hebben gegeven. Paragraaf *c*) van punt 6 bepaalt vervolgens dat doorgaans geen sprake is van afzonderlijke werken indien deze voor rekening van één opdrachtgever en ingevolge één overeenkomst worden uitgevoerd, behoudens indien zij niet in enige samenhang worden verricht. Enige samenhang ontbreekt bijvoorbeeld ingeval één opdrachtgever aan één aannemer bij één overeenkomst opdracht geeft tot de bouw — op verschillende locaties — van een woonhuis en een tweede verblijf, terwijl beide huizen door twee afzonderlijke bouwplougen worden gebouwd.

Ten slotte op verschillende locaties werken voor rekening van één opdrachtgever ingevolge meer dan een overeenkomst worden uitgevoerd, dan vormen zij volgens paragraaf *d*) van punt 6 desalniettemin geen afzonderlijke werken en moeten zij voor de berekening van de 12-maandsperiode van artikel 5, paragraaf 3, van het verdrag worden samengenomen indien zij een deel van een groter geheel vormen en er geen noemenswaardige werkonderbreking is geweest. Deze situatie doet zich bijvoorbeeld voor indien één onderneming van dezelfde gemeente bij opvolgende overeenkomsten opdracht krijgt tot bestrating van twee delen van een straat, terwijl de uitvoering van de uit iedere afzonderlijke overeenkomst voortvloeiende werkzaamheden slechts onderbroken wordt vanwege vorstverlet van de werknemers.

Ten slotte is van belang dat onder de uitdrukking «uitvoering van bouwwerken» niet wordt begrepen het verrichten van normale onderhoudswerkzaamheden aan bouwwerken, zoals schilderwerkzaamheden. De vraag of de uitvoering van dergelijke werkzaamheden een vaste inrichting vormt, dient uitsluitend te worden beantwoord aan de hand van het bepaalde in paragraaf 1 van artikel 5.

par l'Arrêté du 26 mars 1989, n° 088-3766, publié au V-N 1989, p. 1080, point 12. Ces règles d'interprétation, adaptées au délai de 12 mois applicable en vertu de l'article 5, paragraphe 3, de cette Convention, sont à présent confirmées au point 6 du Protocole I. Conformément au point 6, *a*), des chantiers de construction ou de montage séparés doivent être examinés séparément en vue de déterminer si la durée de douze mois prévue à l'article 5, paragraphe 3, de la Convention est ou non atteinte. Il est précisé au point 6, *b*), qu'on parle généralement de chantiers séparés lorsque ces chantiers sont exécutés pour le compte de plusieurs commettants, à moins que ces chantiers constituent un tout sur le plan économique.

Il est, par exemple, question d'un tout dans le cas de la construction d'un complexe commercial lorsque les différents commerçants ont conclu un contrat avec un seul entrepreneur. Le point 6, *c*), indique ensuite qu'il n'est généralement pas question de chantiers séparés lorsque ceux-ci sont exécutés pour le compte d'un seul commettant ensuite d'un seul contrat, à moins qu'il n'existe aucun lien entre ces chantiers. Il n'existe par exemple aucun lien lorsqu'un seul commettant conclut un seul contrat avec un seul entrepreneur en vue de la construction — en deux endroits différents — d'une habitation et d'une résidence secondaire, et que les deux maisons sont construites par deux équipes séparées.

Enfin, lorsque plusieurs chantiers sont exécutés en différents endroits pour le compte d'un seul commettant ensuite de plusieurs contrats, ces chantiers, en vertu du point 6, *d*), ne constituent cependant pas des chantiers séparés et doivent être cumulés pour le calcul de la durée de douze mois prévue à l'article 5, paragraphe 3, de la Convention lorsqu'ils ne forment qu'une partie d'un ensemble plus important et qu'il n'y a pas eu d'interruption notable des travaux. On rencontre, par exemple, cette situation lorsqu'une seule entreprise est chargée par la même commune, en exécution de plusieurs contrats successifs, de l'asphaltage de deux parties d'une rue et que l'exécution des travaux résultant de chacun des contrats n'est interrompue qu'en raison du chômage pour cause de gel des ouvriers.

Enfin, il convient de noter que l'expression «exécution de chantiers» ne comprend pas l'exécution de travaux d'entretien normaux effectués sur les chantiers, comme par exemple les travaux de peinture. La question de savoir si l'exécution de tels travaux constitue ou non un établissement stable doit être tranchée exclusivement sur la base des dispositions du paragraphe 1 de l'article 5.

In paragraaf 4 zijn, overeenkomstig het OESO Modelverdrag 1992/1997, zes situaties omschreven waarin geen «vaste inrichting» aanwezig wordt geacht; gemeenschappelijk kenmerk van deze situaties is dat het daarbij gaat om het aanhouden of gebruiken van een vaste bedrijfsinrichting waarin uitsluitend activiteiten van voorbereidende aard of met het karakter van hulpwerkzaamheid worden verricht. Wanneer bijvoorbeeld een in België gevestigd *call center* van een Nederlandse BV uitsluitend werkzaamheden ten behoeve van die BV verricht, zal het *call center* in het algemeen geen vaste inrichting van die BV vormen.

Wanneer een voor een onderneming werkzame persoon, anders dan een onafhankelijke vertegenwoordiger in zin van paragraaf 6, gemachtigd is om namens haar in een verdragsluitende Staat overeenkomsten af te sluiten en dat recht aldaar gewoonlijk uitoefent, wordt die onderneming volgens paragraaf 5 overeenkomstig het OESO Modelverdrag 1992/1997, geacht in die Staat een vaste inrichting te hebben voor alle werkzaamheden die deze persoon voor haar verricht, behoudens ingeval deze werkzaamheden kwalificeren als activiteiten van voorbereidende aard of met het karakter van hulpwerkzaamheid in de zin van paragraaf 4.

In paragraaf 6 is overeenkomstig het OESO Modelverdrag 1992/1997, bepaald dat een onderneming niet geacht wordt een vaste inrichting in een verdragsluitende Staat te bezitten op grond van de enkele omstandigheid dat zij aldaar zaken doet door middel van een makelaar, een algemeen commissionair of enige andere onafhankelijke vertegenwoordiger, op voorwaarde dat deze personen in de normale uitoefening van hun bedrijf handelen. Deze bepaling is, in overeenstemming met artikel 5, paragraaf 5, van het huidige belastingverdrag van 19 oktober 1970, echter niet van toepassing op een vertegenwoordiger die uitsluitend voor rekening van een of ten hoogste twee verzekeringsondernemingen handelt en die machtiging bezit om namens die onderneming of ondernemingen overeenkomsten af te sluiten en dit recht gewoonlijk uitoefent. De vraag of de verzekeringsondernemingen in dat geval hun onderneming geheel of gedeeltelijk uitoefenen met behulp van een in de andere verdragsluitende Staat gelegen vaste inrichting dient te worden beoordeeld aan de hand van de bepalingen van paragraaf 1 van dit artikel. In dit verband is nog van belang dat een vaste inrichting niet aanwezig wordt geacht indien de werkzaamheden van de desbetreffende onafhankelijke vertegenwoordiger uitsluitend bestaan uit polisbemiddeling ten behoeve van de verzekeringsmaatschappijen.

Ten slotte bepaalt paragraaf 7, in overeenstemming met het OESO Modelverdrag 1992/1997, dat de enkele omstandigheid dat een vennootschap die inwoner is van een verdragsluitende Staat, een dochter-

Comme dans le Modèle de Convention de l'OCDE 1992/1997, le paragraphe 4 décrit six situations où on considère qu'il n'y a pas «établissement stable»; la caractéristique commune de ces situations est qu'elles concernent l'utilisation d'une installation fixe d'affaires où ne sont exercées que des activités de caractère préparatoire ou auxiliaire. Lorsque, par exemple, un «*call center*» établi en Belgique par une BV néerlandaise exerce ses activités exclusivement au profit de cette BV, ce «*call center*» ne constituera généralement pas un établissement stable de cette BV.

Lorsqu'une personne agissant pour le compte d'une entreprise, autre qu'un agent indépendant au sens du paragraphe 6, dispose de pouvoirs lui permettant de conclure des contrats au nom de cette entreprise dans un État contractant et qu'elle y exerce habituellement ces pouvoirs, cette entreprise est considérée, en vertu du paragraphe 5 et conformément au Modèle de Convention de l'OCDE 1992/1997, comme ayant un établissement stable dans cet État pour toutes les activités que cette personne exerce pour elle, sauf lorsque ces activités constituent des activités de caractère préparatoire ou auxiliaire au sens du paragraphe 4.

Le paragraphe 6 précise, conformément au Modèle de Convention de l'OCDE 1992/1997, qu'une entreprise n'est pas considérée comme ayant un établissement stable dans un État contractant du seul fait qu'elle y exerce son activité par l'entremise d'un courtier, d'un commissionnaire général ou de tout autre agent indépendant, à condition que ces personnes agissent dans le cadre ordinaire de leur activité. Cette disposition, à l'instar de ce qui est prévu à l'article 5, paragraphe 5, de l'actuelle Convention du 19 octobre 1970, ne s'applique toutefois pas à un agent qui agit exclusivement pour le compte d'une ou, au maximum, de deux entreprises d'assurances et qui dispose de pouvoirs, qu'il exerce habituellement, lui permettant de conclure des contrats au nom de cette entreprise ou de ces entreprises. La question de savoir si, dans ce cas, les entreprises d'assurances exercent tout ou partie de leur activité par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans l'autre État contractant doit être tranchée à la lumière des dispositions du paragraphe 1 de cet article. À cet égard, il convient encore de noter qu'on considère qu'il n'y a pas d'établissement stable lorsque les activités d'un tel agent indépendant se limitent exclusivement à servir d'intermédiaire pour le compte des compagnies d'assurances lors de la conclusion des contrats.

Enfin, comme dans le Modèle de Convention de l'OCDE 1992/1997, le paragraphe 7 stipule que le seul fait qu'une société qui est un résident d'un État contractant ait une filiale ou une société mère qui est

vennootschap of een moedervenootschap heeft die in de andere verdragsluitende Staat is gevestigd, dan wel in die andere Staat door middel van een vaste inrichting of anderszins zaken doet, niet meebrengt dat een van deze vennootschappen een vaste inrichting van de andere vennootschap vormt.

Zie voor punt 7 van Protocol I de toelichting bij artikel 6.

*Inkomsten uit onroerende goederen (artikel 6 en punten 1 en 7 van Protocol I)*

In paragraaf 1 is overeenkomstig het OESO Modelverdrag 1992/1997, bepaald dat inkomsten die een inwoner van een verdragsluitende Staat verkrijgt uit onroerende goederen (inkomsten uit landbouw- of bosbouwbedrijven daaronder begrepen), die in de andere verdragsluitende Staat zijn gelegen in die andere Staat mogen worden belast. In paragraaf 2 is vastgelegd dat de uitdrukking «onroerende goederen», welke uitdrukking voor wat Nederland betreft ingevolge punt 1 van Protocol I wordt gelezen als «onroerende zaken» (zie de toelichting bij paragraaf 2 van artikel 2), de betekenis heeft die daaraan door het recht van de verdragsluitende Staat waar de desbetreffende goederen zijn gelegen, wordt toegekend. In het geval van België is de verdragsregeling voor onroerende goederen bijgevolg, in overeenstemming met de bepalingen van artikel 7 en volgende en van artikel 471 en volgende van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, van toepassing op inkomsten uit gebouwde of ongebouwde onroerende goederen zomede van nature of door bestemming onroerend materieel en outillage waaraan een kadastraal inkomen is toegekend.

Paragraaf 2 bepaalt verder dat de uitdrukking ook de goederen omvat die bij de onroerende goederen behoren, levende en dode have van land- en bosbouwbedrijven, rechten waarop de bepalingen van het privaatrecht betreffende de grondeigendom van toepassing zijn, vruchtgebruik van onroerende goederen en rechten op veranderlijke of vaste vergoedingen terzake van de exploitatie, of het recht tot exploitatie, van minerale aardlagen, bronnen en andere natuurlijke rijkdommen, maar niet schepen, binnenvaartschepen en vliegtuigen.

In dit kader is voorts in punt 7 van Protocol I bepaald dat rechten tot exploratie en exploitatie van natuurlijke rijkdommen, met inbegrip van rechten op, belangen bij, of voordelen uit vermogensbestanddelen die voortvloeien uit die exploratie of exploitatie, fictief worden aangemerkt als onroerende goederen die zijn gelegen in de verdragsluitende Staat waartoe de zeebodem en de ondergrond behoren waarop deze rechten betrekking hebben en tevens als behorend tot de activa van een vaste inrichting die in die Staat is gevestigd. Hiermee wordt verduidelijkt

établie dans l'autre État contractant ou qui exerce une activité dans cet autre État, que ce soit par l'intermédiaire d'un établissement stable ou autrement, ne suffit pas à faire de l'une de ces sociétés un établissement stable de l'autre.

Pour ce qui concerne le point 7 du Protocole 1, voir le commentaire relatif à l'article 6.

*Revenus de biens immobiliers (article 6 et points 1 et 7 du Protocole I)*

Conformément au Modèle de Convention de l'OCDE 1992/1997, le paragraphe 1 prévoit que les revenus qu'un résident d'un État contractant tire de biens immobiliers (y compris les revenus des exploitations agricoles ou forestières) situés dans l'autre État contractant, sont imposables dans cet autre État. Le paragraphe 2 précise que l'expression «biens immobiliers», qui, dans le cas des Pays-Bas, doit se lire «*onroerende zaken*» conformément au point 1 du Protocole I (voir à cet égard le commentaire relatif au paragraphe 2 de l'article 2), a le sens que lui attribue le droit de l'État contractant où les biens considérés sont situés. Dans le cas de la Belgique, le régime prévu par la Convention pour les biens immobiliers s'applique par conséquent, conformément aux dispositions des articles 7 et suivants et des articles 471 et suivants du Code des impôts sur les revenus 1992, aux revenus des biens immobiliers bâtis et non bâtis ainsi qu'aux revenus du matériel et de l'outillage présentant le caractère d'immeuble par nature ou par destination auquel un revenu cadastral est attribué.

Le paragraphe 2 précise encore que l'expression comprend également les accessoires, le cheptel mort ou vif des exploitations agricoles et forestières, les droits auxquels s'appliquent les dispositions du droit privé concernant la propriété foncière, l'usufruit des biens immobiliers et les droits à des paiements variables ou fixes pour l'exploitation, ou la concession de l'exploitation, de gisements minéraux, sources et autres ressources naturelles, mais ne comprend pas les navires, les bateaux servant à la navigation intérieure ni les aéronefs.

À cet égard, il est stipulé au point 7 du Protocole I que les droits d'exploration et d'exploitation des ressources naturelles du lit de la mer et du sous-sol d'un État contractant — y compris les droits portant sur des actifs résultant de cette exploration ou exploitation, les intérêts dans de tels actifs ou les gains tirés de tels actifs — sont fictivement assimilés à des biens immobiliers situés dans cet État. Ces droits d'exploration et d'exploitation sont également considérés comme faisant partie de l'actif d'un établissement stable situé dans cet État. Cette dernière disposi-



dat inkomsten die uit dergelijke rechten worden getrokken en winst die met de vervreemding van dergelijke rechten wordt behaald, aan de bronstaat ter belastingheffing toekomt.

Paragraaf 3 bepaalt, in overeenstemming met het OESO Modelverdrag 1992/1997, dat de bepalingen van paragraaf 1 van toepassing zijn op inkomsten verkregen uit het rechtstreekse genot, het verhuren of verpachten en elke andere vorm van exploitatie van onroerende goederen. In België gaat het hier bijvoorbeeld om het geïndexeerde kadastraal inkomen van onroerende goederen. Voor de gebouwde percelen wordt dat kadastraal inkomen in de regel vastgesteld op grond van de normale netto-huurwaarde op het toepasselijke referentietijdstip (overeenkomstig artikel 477 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992). De omstandigheid dat dergelijke inkomsten volgens de nationale wetgeving van de verdragssluitende Staten op forfaitaire wijze worden bepaald doet hieraan niet af; zie voor wat Nederland betreft bijvoorbeeld de toepassing van het eigenwoningforfait overeenkomstig artikel 3.112 van de Wet inkomstenbelasting 2001 of de forfaitaire rendementsheffing op onroerende goederen volgens hoofdstuk 5 van die wet.

In paragraaf 4 is ten slotte, in overeenstemming met het OESO Modelverdrag 1992/1997, bepaald dat de bepalingen van de paragrafen 1 en 3 ook van toepassing zijn op inkomsten uit onroerende goederen van een onderneming en op inkomsten uit onroerende goederen die worden gebezigd voor de uitoefening van een zelfstandig beroep.

*Ondernemingswinst (artikel 7 en punten 7, 8, 9 en 20 van Protocol I)*

Indien een onderneming van een verdragssluitende Staat haar bedrijf uitoefent door middel van een in de andere verdragssluitende Staat gevestigde vaste inrichting, mag de winst van die onderneming, in overeenstemming met het OESO Modelverdrag 1992/1997, worden belast in die andere Staat voor zover deze winst aan de vaste inrichting kan worden toegerekend. In paragraaf 2 is daartoe bepaald dat deze toerekening dient te geschieden volgens het zogenoemde «*arm's length principle*»; aan de vaste inrichting wordt derhalve dat deel van de winst van de onderneming toegerekend dat zij geacht zou kunnen worden te behalen indien zij een onafhankelijke onderneming zou zijn die onder dezelfde of soortgelijke omstandigheden dezelfde of soortgelijke werkzaamheden zou uitoefenen en geheel onafhankelijk zou handelen van de onderneming waarvan zij een vaste inrichting is.

In lijn met het «*arm's length principle*» regelt paragraaf 3 vervolgens dat bij het bepalen van de aan de vaste inrichting toe te rekenen winst, de kosten die ten behoeve van die vaste inrichting zijn gemaakt,

tion précise clairement que le pouvoir d'imposer les revenus tirés de tels droits et les gains réalisés lors de l'aliénation de tels droits revient à l'État de la source.

Le paragraphe 3 prévoit, conformément au Modèle de Convention de l'OCDE 1992/1997, que les dispositions du paragraphe 1 s'appliquent aux revenus provenant de la jouissance directe, de la location ou de l'affermage, et de toute autre forme d'exploitation de biens immobiliers. Il s'agit par exemple, en Belgique, du revenu cadastral indexé des biens immobiliers. Pour les parcelles bâties, ce revenu cadastral est normalement fixé sur la base des valeurs locatives normales nettes à l'époque de référence applicable (conformément à l'article 477 du Code des impôts sur les revenus 1992). Le fait que ces revenus sont fixés forfaitairement en vertu de la législation interne des États contractants ne change rien; voir par exemple, en ce qui concerne les Pays-Bas, l'application du forfait pour habitation personnelle (*eigenwoningforfait*) conformément à l'article 3.112 de la loi de 2001 sur l'impôt sur le revenu (*wet inkomstenbelasting 2001*) ou l'imposition sur le rendement forfaitaire des biens immobiliers, perçue conformément au chapitre 5 de cette même loi.

Enfin, il est précisé au paragraphe 4, comme dans le Modèle de Convention de l'OCDE 1992/1997, que les dispositions des paragraphes 1 et 3 s'appliquent également aux revenus provenant des biens immobiliers d'une entreprise ainsi qu'aux revenus des biens immobiliers servant à l'exercice d'une profession indépendante.

*Bénéfices des entreprises (article 7 et points 7, 8, 9 et 20 du Protocole I)*

Si une entreprise d'un État contractant exerce son activité par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans l'autre État contractant, les bénéfices de cette entreprise sont imposables dans cet autre État, conformément au Modèle de Convention de l'OCDE 1992/1997, dans la mesure où ils sont imputables à cet établissement stable. À cet effet, il est précisé au paragraphe 2 que cette imputation doit se faire conformément au principe dit «de pleine concurrence»; est dès lors imputée à l'établissement stable la partie des bénéfices de l'entreprise qu'il aurait pu réaliser s'il avait constitué une entreprise distincte exerçant des activités identiques ou analogues dans des conditions identiques ou analogues et traitant en toute indépendance avec l'entreprise dont il constitue un établissement stable.

Conformément au principe de pleine concurrence, il est également stipulé au paragraphe 3 que, pour déterminer les bénéfices à imputer à l'établissement stable, les dépenses exposées aux fins poursuivies par

daaronder begrepen kosten van de leiding en algemene beheerskosten, in aftrek worden toegelaten, ongeacht of deze kosten zijn gemaakt in de verdragssluitende Staat waar de vaste inrichting is gevestigd of elders. Voor de nadere invulling van het bepaalde in de paragrafen 2 en 3, geldt het commentaar op artikel 7 van het OESO Modelverdrag 1992/1997 als leidraad. In paragraaf 5 is in dit verband nog bepaald dat enkel op grond van de omstandigheid dat een vaste inrichting goederen of koopwaar voor de onderneming aankoopt geen winst aan de vaste inrichting kan worden toegerekend.

Ten slotte bevat punt 8 van Protocol I een verduidelijking voor de winstverdeling tussen de vaste inrichting en het hoofdkantoor. Deze verduidelijking houdt in dat ingeval een onderneming van een verdragssluitende Staat de verkoop van goederen of koopwaar en/of een zogenoemd «*turnkey-project*», waarbij het in het bijzonder gaat om (toezicht op) de levering, installatie of constructie van nijverheids- en handelsuitrusting, wetenschappelijke uitrusting en gebouwen en het realiseren van openbare werken, mede via een in de andere verdragssluitende Staat gevestigde vaste inrichting realiseert, de winst van die vaste inrichting niet wordt bepaald op basis van het totale door de onderneming ontvangen bedrag, maar op basis van dat deel van de winst van de onderneming dat kan worden toegerekend aan de werkelijke werkzaamheden die door de vaste inrichting terzake van de realisatie van dat project zijn verricht. Indien de overige werkzaamheden terzake door het hoofdkantoor van de onderneming zijn verricht, is het resterende deel van de winst slechts belastbaar in de verdragssluitende Staat waarvan de persoon die de onderneming exploiteert, inwoner is.

In paragraaf 4 is, overeenkomstig het OESO Modelverdrag 1992/1997, bepaald dat paragraaf 2 niet verhindert om, voor zover gebruikelijk in een verdragssluitende Staat, de aan de vaste inrichting toe te rekenen winst op praktische wijze te bepalen op basis van een verdeling van de totale winst van de onderneming over haar verschillende delen. Voorwaarde daartoe is dat het resultaat van deze praktische wijze van winstverdeling in overeenstemming is met de in artikel 7 neergelegde beginselen van winstverdeling. In aansluiting daarop bepaalt paragraaf 6 dat de aan een vaste inrichting toe te rekenen winst van jaar tot jaar volgens dezelfde methode, dat wil zeggen volgens de methode van paragraaf 2 of volgens de methode van paragraaf 4, dient te geschieden, tenzij er een goede en genoegzame reden bestaat voor wisseling van methode.

In paragraaf 7 is ten slotte, in overeenstemming met het OESO Modelverdrag, bepaald dat in de winst begrepen inkomstenbestanddelen die afzonderlijk in andere artikelen van het verdrag worden behandeld, door die artikelen worden beheerst.

cet établissement stable, y compris les dépenses de direction et les frais généraux d'administration, sont admises en déduction, qu'elles aient été exposées dans l'État où est situé cet établissement stable ou ailleurs. Pour une interprétation plus complète des dispositions des paragraphes 2 et 3, il convient de se référer aux commentaires sur l'article 7 du Modèle de Convention de l'OCDE 1992/1997. À cet égard, il est également prévu au paragraphe 5 qu'aucun bénéficiaire ne peut être imputé à un établissement stable en raison du simple fait qu'il achète des marchandises pour l'entreprise.

Enfin, le point 8 du Protocole I apporte une précision aux fins de la répartition des bénéfices entre l'établissement stable et le siège central. Il est précisé dans cette disposition que, lorsqu'une entreprise d'un État contractant vend des marchandises et/ou réalise un «*projet clés en main*» («*turnkey-project*»), qui porte notamment sur (la surveillance relative à) la fourniture, l'installation ou la construction d'équipement industriel, commercial ou scientifique ou de bâtiments et sur la réalisation d'ouvrages publics, en partie par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans l'autre État contractant, les bénéfices de cet établissement stable ne sont pas déterminés sur la base du montant total reçu par l'entreprise, mais seulement sur la base de la partie des bénéfices de l'entreprise qui est imputable aux activités effectivement exercées par l'établissement stable en vue de la réalisation de ce projet. Si les autres activités relatives à ce projet sont réalisées par le siège central de l'entreprise, la partie des bénéfices afférente à ces activités n'est imposable que dans l'État contractant dont la personne qui exploite l'entreprise est un résident.

Le paragraphe 4 stipule, comme dans le Modèle de Convention de l'OCDE 1992/1997, que le paragraphe 2 ne s'oppose pas, si tel est l'usage dans un État contractant, à ce que les bénéfices à imputer à l'établissement stable soient en pratique déterminés sur la base d'une répartition des bénéfices totaux de l'entreprise entre ses diverses parties, à condition que le résultat obtenu selon cette méthode soit conforme aux principes de répartition des bénéfices énoncés à l'article 7. Il est ensuite précisé au paragraphe 6 que les bénéfices à imputer à l'établissement stable doivent être déterminés chaque année selon la même méthode, c'est-à-dire selon la méthode décrite au paragraphe 2 ou selon la méthode décrite au paragraphe 4, à moins qu'il n'existe un motif valable et suffisant de changer de méthode.

Enfin il est prévu au paragraphe 7, conformément au Modèle de Convention de l'OCDE, que lorsque des éléments de revenu sont compris dans les bénéfices et sont traités séparément dans d'autres articles de la Convention, ces éléments de revenu sont régis par ces articles.

Punt 9 van Protocol I bevat een aantal specifieke regelingen met betrekking tot de winst uit onderneming. In paragraaf a is bij wijze van verduidelijking vastgelegd dat vergoedingen voor het verrichten van technische diensten, waaronder worden begrepen het verrichten van studies of toezichthoudende werkzaamheden van wetenschappelijke, geologische of technische aard, en vergoedingen voor het verrichten van diensten van raadgevende of (algemene) toezichthoudende aard, worden beschouwd als ondernemingswinst of als inkomsten uit zelfstandige beroepen waarop de bepalingen van artikel 7 respectievelijk artikel 14 van toepassing zijn. De ratio van deze bepalingen is onduidelijkheid te voorkomen over de kwalificatie van deze vergoedingen; in de internationale praktijk worden dergelijke vergoedingen namelijk wel eens gekwalificeerd als royalty's.

In de praktijk wordt de natuurlijke persoon die een onderneming drijft veelvuldig bijgestaan door zijn echtgenoot. Deze «bijstand» kan zodanige vormen aannemen dat men ertoe overgaat de verhouding van de ene tot de andere echtgenoot te formaliseren door middel van een vennootschaps- of arbeidsovereenkomst. De beloningen die daarvoor worden verstrekt aan de echtgenoot die bijstand verleent, kwalificeren in dat geval als winst uit onderneming respectievelijk als loon. In grensoverschrijdende situaties geschiedt de verdeling van de heffingsbevoegdheid met betrekking tot dergelijke inkomsten volgens de artikelen 7, 14, 15 en/of 16. Minder evident zijn de gevolgen in situaties waarin de verhouding van de ene tot de andere echtgenoot niet is geformaliseerd door middel van een vennootschaps- of arbeidsovereenkomst, maar waarin terzake van de verleende bijstand desalniettemin ten laste van de winst een vergoeding wordt verstrekt(1). Voor het geval waarin een dergelijke vorm van bijstand wordt verleend in de vaste inrichting waarover de echtgenoot die de onderneming drijft beschikt, dan worden ingevolge paragraaf b) van punt 9 de daarvoor verstrekte beloningen voor de toepassing van het verdrag aangemerkt als ondernemingswinst van de bijstand verlenende echtgenoot die, op voorwaarde dat deze beloningen ten laste komen van de vaste inrichting mogen worden belast in de verdragsluitende Staat waarin de vaste inrichting is gevestigd. Het voorgaande is van overeenkomstige toepassing voor bijstand verleend in een vaste basis.

Met de bepalingen van paragraaf c) van punt 9 is primair beoogd de gevolgen van het door het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen op 11 augustus 1995 in de zaak C-80/94 (Wielockx) gewezen arrest ongedaan te maken. In dat, onder de

Le point 9 du Protocole I contient certaines dispositions spécifiques en matière de bénéfices d'entreprises. Il est précisé au a) que les rémunérations payées pour des services techniques, y compris des études ou des activités de surveillance de nature scientifique, géologique ou technique, et les rémunérations payées pour des services de consultation ou de surveillance (générale) sont considérées comme des bénéfices d'entreprises ou comme des revenus de professions indépendantes auxquels s'appliquent, selon le cas, les dispositions de l'article 7 ou celles de l'article 14. L'objet de ces dispositions est d'éviter toute confusion concernant la qualification de ces rémunérations; dans la pratique internationale, il arrive notamment que ces rémunérations soient qualifiées de redevances.

Dans la pratique, une personne physique qui exploite une entreprise est souvent aidée par son conjoint. Cette «aide» peut revêtir des formes telles qu'on décide de formaliser la relation entre les deux conjoints au moyen d'un contrat de société ou d'un contrat de travail. Les rémunérations attribuées au conjoint aidant constituent alors des bénéfices d'entreprises ou des salaires, selon le cas. Dans des situations transfrontalières, la répartition du pouvoir d'imposition relatif à de tels revenus s'opère conformément aux articles 7, 14, 15 et/ou 16. Les conséquences sont moins évidentes lorsque la relation entre les conjoints n'est pas formalisée au moyen d'un contrat de société ou de travail, mais qu'une rémunération au titre de l'aide fournie est néanmoins allouée à charge du bénéfice de l'entreprise(1). Lorsqu'une telle aide est fournie dans l'établissement stable dont dispose le conjoint qui exploite l'entreprise, les rémunérations allouées pour cette aide sont, en vertu du point 9, b), du Protocole I, considérées pour l'application de la Convention comme des bénéfices d'entreprise du conjoint aidant, imposables dans l'État contractant où l'établissement stable est situé à condition que la charge de ces rémunérations soit supportée par l'établissement stable. Ceci s'applique *mutatis mutandis* lorsque l'aide est fournie dans une base fixe.

Les dispositions du point 9, c), du Protocole I visent principalement à annuler les effets de l'arrêt rendu le 11 août 1995 par la Cour de Justice des Communautés européennes dans l'affaire C-80/94 (Wielockx). Dans cet arrêt, rendu alors que la loi néerlandaise de

(1) Ingevolge artikel 3.16, lid 4, van de Wet inkomstenbelasting 2001 mogen dergelijke beloningen niet ten laste van de winst worden gebracht indien zij per jaar minder bedragen dan 5 000 euro.

(1) En vertu de l'article 3.16, alinéa 4, de la Loi de 2001 sur l'impôt sur le revenu (*Wet inkomstenbelasting 2001*) de telles rémunérations ne peuvent être mises à charge du bénéfice de l'entreprise si elles n'atteignent pas au moins 5 000 euros par an.

Nederlandse Wet op de inkomstenbelasting 1964 geweest, arrest is beslist dat Nederland is gehouden aan buitenlandse belastingplichtigen die in verband met een in Nederland gevestigde vaste inrichting winst uit onderneming genieten, de vorming van een fiscale oudedagsreserve toe te staan, ondanks de omstandigheid dat een dergelijke reserve extra-comptabel wordt gevormd, dat wil zeggen niet als onderdeel van de winst maar als onderdeel van de verschuldigde belasting. Onder de wet op de inkomstenbelasting 1964 was de consequentie daarvan dat Nederland voor de vorming van een fiscale oudedagsreserve door buitenlandse belastingplichtigen door middel van een verlaging van de verschuldigde belasting een fiscale tegemoetkoming verleende, doch de verhoging van de verschuldigde belasting bij afwikkeling van die reserve onder de bilaterale belastingverdragen niet kon effectueren. Onder de Nederlandse Wet inkomstenbelasting 2001 wordt de fiscale oudedagsreserve intra-comptabel, dat wil zeggen als onderdeel van de winst, gevormd. Daarmee zijn de gevolgen van het onderhavige arrest de facto reeds ongedaan gemaakt. Paragraaf c dient dan ook als een bevestiging van deze onder de Wet inkomstenbelasting 2001 geldende systematiek te worden beschouwd. Daartoe is in paragraaf c vastgelegd dat een natuurlijke persoon, inwoner van België, die winst uit onderneming geniet die aan een in Nederland gevestigde vaste inrichting kan worden toegerekend, overeenkomstig de bepalingen van artikel 7.2 in samenhang met afdeling 3.2.3 van de Wet inkomstenbelasting 2001 een fiscale oudedagsreserve mag vormen. Voorts is vastgelegd dat de afnemingen van de fiscale oudedagsreserve overeenkomstig artikel 3.70 van de wet inkomstenbelasting 2001 ook voor de toepassing van het verdrag worden aangemerkt als aan de vaste inrichting toerekenbare winst die ingevolge artikel 7 van het verdrag in Nederland mag worden belast. Het voorgaande is van overeenkomstige toepassing voor een natuurlijke persoon, inwoner van België, die een zelfstandig beroep uitoefent en daarvoor over een in Nederland gevestigde vaste basis beschikt.

Voor de punten 7 en 20 van Protocol I wordt verwezen naar de toelichting bij artikel 6 respectievelijk artikel 16.

#### *Zeevaart, binnenvaart en luchtvaart (artikel 8)*

In paragraaf 1 is, in overeenstemming met het OESO Modelverdrag 1992/1997, bepaald dat de winst uit de exploitatie van schepen, binnenvaartschepen en luchtvaartuigen in internationaal verkeer slechts belastbaar is in de verdragsluitende Staat waar de plaats van de werkelijke leiding van de onderneming is gelegen. Bij het bepalen van de voordelen die

1964 sur l'impôt sur le revenu (*Wet op de inkomstenbelasting 1964*) était en vigueur, la Cour a décidé que les Pays-Bas étaient tenus de permettre aux contribuables non résidents qui réalisent des bénéfices d'entreprise se rapportant à un établissement stable situé aux Pays-Bas de constituer une réserve-vieillesse (*oudedagsreserve*) fiscale, en dépit du fait qu'il s'agit d'une réserve extra-comptable, c'est-à-dire une réserve qui n'est pas constituée par une partie du bénéfice mais bien par une partie de l'impôt dû. En vertu de la loi de 1964 sur l'impôt sur le revenu (*Wet op de inkomstenbelasting 1964*), ceci avait pour conséquence que les Pays-Bas accordaient aux contribuables non résidents un avantage fiscal pour la constitution d'une réserve-vieillesse sous la forme d'une réduction de l'impôt dû, alors que, en vertu des conventions fiscales bilatérales, ils ne pouvaient procéder à la majoration de l'impôt dû lors de la liquidation de cette réserve. Selon la loi néerlandaise de 2001 sur l'impôt sur le revenu (*Wet inkomstenbelasting 2001*), la réserve-vieillesse est maintenant «intra-comptable», c'est-à-dire qu'elle est constituée au moyen d'une partie du bénéfice. Ceci annule déjà de facto les effets de l'arrêt en question. Le c) doit donc être vu comme une confirmation du régime applicable en vertu de la loi de 2001 sur l'impôt sur le revenu (*Wet inkomstenbelasting 2001*). À cet effet, il est stipulé au c) qu'une personne physique, résident de la Belgique, qui recueille des bénéfices d'entreprise imputables à un établissement stable situé aux Pays-Bas, peut constituer une réserve-vieillesse fiscale en vertu des dispositions combinées de l'article 7.2 et de la section 3.2.3 de la loi de 2001 sur l'impôt sur le revenu (*Wet inkomstenbelasting 2001*). Il est stipulé en outre que les prélèvements effectués sur cette réserve-vieillesse fiscale sont, conformément à l'article 3.70 de la loi de 2001 sur l'impôt sur le revenu (*Wet inkomstenbelasting 2001*), également considérés, pour l'application de la Convention, comme des bénéfices imputables à l'établissement stable qui sont imposables aux Pays-Bas en vertu de l'article 7 de la Convention. Ceci s'applique *mutatis mutandis* à une personne physique, résident de la Belgique, qui exerce une profession indépendante et qui dispose à cette fin d'une base fixe située aux Pays-Bas.

En ce qui concerne les points 7 et 20 du Protocole I, il convient de se référer, respectivement, aux commentaires relatifs à l'article 6 et à l'article 16.

#### *Navigation maritime, intérieure et aérienne (article 8)*

Le paragraphe 1 prévoit, conformément au Modèle de Convention de l'OCDE 1992/1997, que les bénéfices provenant de l'exploitation, en trafic international, de navires, de bateaux servant à la navigation intérieure ou d'aéronefs ne sont imposables que dans l'État contractant où le siège de direction effective de l'entreprise est situé. Pour la détermination des

tot de winst uit de exploitatie van schepen, binnenvaartschepen en luchtvaartuigen in internationaal verkeer gerekend moeten worden, geldt het commentaar op artikel 8, paragraaf 1, van het OESO Modelverdrag 1992/1997 als leidraad. In dit verband zijn in paragraaf 2, subparagrafen a en b, een aantal voordeelen omschreven die — in lijn met dit commentaar — mede tot deze winst worden gerekend, namelijk:

*a)* winst die een scheep- of luchtvaartonderneming behaalt met de verhuur van schepen, binnenvaartschepen en luchtvaartuigen mét bemanning respectievelijk — mits dit bijkomstig van aard is — zonder bemanning. In beide gevallen geldt als voorwaarde dat de desbetreffende schepen, binnenvaartschepen en luchtvaartuigen door de huurder worden gebruikt in het internationaal verkeer zoals is omschreven in artikel 3, paragraaf 1, subparagraaf e; en

*b)* winst die een scheep- of luchtvaartonderneming verkrijgt uit het gebruik of de verhuur van containers (laadkisten), mits deze winst voor de desbetreffende onderneming ten opzichte van haar winst uit de exploitatie van schepen, binnenvaartschepen of luchtvaartuigen een aanvullend of bijkomstig karakter heeft.

In tegenstelling tot het OESO Modelverdrag 1992/1997 valt de winst uit de exploitatie van binnenvaartschepen slechts onder de reikwijdte van artikel 8 van het verdrag indien deze schepen worden geëxploiteerd in het internationaal verkeer. Dit is niet het geval bij cabotage waaronder wordt verstaan het vervoer per binnenvaartschip door een onderneming van een verdragsluitende Staat uitsluitend tussen plaatsen die in de andere verdragsluitende Staat zijn gelegen. Paragraaf 2, subparagraaf *c)*, bevat hierop echter een uitzondering ingeval de cabotage plaatsvindt in het verlengde van vervoer per schip in internationaal verkeer en wordt uitgevoerd onder hetzelfde contract als, respectievelijk voor dezelfde opdrachtgever als, dat vervoer per schip in internationaal verkeer. De achtergrond van deze uitzondering is, mede bezien in het licht van het bepaalde van artikel 15, paragraaf 3, van het verdrag, praktisch van aard. Immers, op die wijze worden mogelijke discussies over heffingsbevoegdheden over winst en salarissen voorkomen in situaties waarin een onderneming van een verdragsluitende Staat, naast vervoer per binnenvaartschip tussen plaatsen in die Staat en plaatsen in de andere verdragsluitende Staat — onder de telkenmale te toetsen voorwaarden van paragraaf 2, subparagraaf *c)* — vervoer per binnenvaartschip tussen plaatsen in die andere verdragsluitende Staat verzorgt.

Paragraaf 3 bevat — in aanvulling op het bepaalde in artikel 4, paragraaf 3, van het verdrag — een regeling voor de bepaling van het «inwonerschap» van

éléments qui doivent être considérés comme faisant partie des bénéfices provenant de l'exploitation, en trafic international, de navires, de bateaux ou d'aéronefs, il y a lieu de se référer aux commentaires sur l'article 8, paragraphe 1, du Modèle de Convention de l'OCDE 1992/1997. À cet égard, le paragraphe 2, *a)* et *b)*, décrit certains éléments qui sont considérés — conformément à ces commentaires — comme faisant partie de ces bénéfices, à savoir:

*(a)* les bénéfices qu'une entreprise de navigation maritime, intérieure ou aérienne tire de la location de navires, de bateaux ou d'aéronefs, tout armés et équipés ou — pour autant que cette location ait un caractère occasionnel — coque nue. Il faut dans les deux cas que le preneur utilise les navires, les bateaux ou les aéronefs en trafic international, tel que celui-ci est défini à l'article 3, paragraphe 1, e); et

*(b)* les bénéfices qu'une entreprise de navigation maritime, intérieure ou aérienne tire de l'usage ou de la location de conteneurs, à condition que ces bénéfices aient, pour l'entreprise concernée, un caractère complémentaire ou accessoire par rapport aux bénéfices qu'elle tire de l'exploitation de navires, de bateaux ou d'aéronefs.

Contrairement à ce qui est prévu par le Modèle de Convention de l'OCDE 1992/1997, les bénéfices provenant de l'exploitation de bateaux servant à la navigation intérieure ne tombent dans le champ d'application de l'article 8 de la Convention que si ces bateaux sont exploités en trafic international. Ce n'est pas le cas pour le cabotage, qui désigne le transport par bateaux servant à la navigation intérieure effectué par une entreprise d'un État contractant exclusivement entre des points situés dans l'autre État contractant. Le paragraphe 2, *c)*, prévoit néanmoins une exception lorsque le cabotage constitue le prolongement d'un transport par navire en trafic international et qu'il est effectué en exécution du même contrat, ou pour le même commettant, que ce transport par navire en trafic international. Les raisons d'une telle exception, compte tenu également des dispositions de l'article 15, paragraphe 3, de la Convention, sont d'ordre pratique. Cette disposition permet en effet d'éviter d'éventuelles discussions au sujet des pouvoirs d'imposition des bénéfices et des salaires dans le cas où une entreprise d'un État contractant, à côté du transport par bateau entre des points situés dans cet État et des points situés dans l'autre État contractant, effectue également — les conditions décrites au paragraphe 2, *c)*, étant à chaque fois remplies — du transport par bateau entre des points situés dans cet autre État contractant.

Le paragraphe 3 comprend une disposition — complétant celle de l'article 4, paragraphe 3, de la Convention — qui permet de déterminer la

een zeescheepvaart- of binnenscheepvaartonderneming voor de situatie waarin de plaats van werkelijke leiding aan boord van het schip of binnenvaartschip is gelegen. In dat geval wordt de onderneming geacht inwoner te zijn van de verdragsluitende Staat waar het schip of binnenvaartschip zijn thuishaven heeft, dan wel, indien er geen thuishaven is, in de verdragsluitende Staat waarvan de exploitant van het schip of binnenvaartschip volgens de bepalingen van artikel 4 van het verdrag inwoner is.

In paragraaf 4 is, in overeenstemming met het OESO Modelverdrag 1992/1997, vastgelegd dat de bepalingen van paragraaf 1 ook van toepassing zijn op winst die wordt verkregen uit de exploitatie van schepen, binnenvaartschepen en luchtvaartuigen in internationaal verkeer door middel van participatie in een poolovereenkomst of deelname in een gemeenschappelijk bedrijf of internationaal opererend agentschap.

*Verbonden ondernemingen (artikel 9 en punten 10 en 11 van Protocol I)*

In artikel 9 is, in overeenstemming met het OESO Modelverdrag 1992/1997, het zogenoemde «*arm's length principle*» voor grensoverschrijdende transacties tussen verbonden ondernemingen neergelegd. Op basis van het «*arm's length principle*» zouden in de transacties tussen verbonden ondernemingen normaliter geen voorwaarden worden overeengekomen of opgelegd die afwijken van de voorwaarden die onafhankelijke derden in de gegeven omstandigheden overeengekomen zouden zijn. Bij de bepaling of dit het geval is, gelden de door de OESO opgestelde «*Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations*» en de administratieve praktijken van de verdragsluitende Staten als leidraad.

Paragraaf 1 bevat in dit verband de bepaling dat ingeval tussen verbonden ondernemingen in hun handelsbetrekkingen of financiële betrekkingen voorwaarden worden overeengekomen of opgelegd die afwijken van die welke tussen onafhankelijke ondernemingen zouden worden overeengekomen, de winst die één van de verbonden ondernemingen zonder deze voorwaarden zou hebben behaald maar ten gevolge van die voorwaarden niet heeft behaald, in de winst van die onderneming mag worden begrepen en dienovereenkomstig mag worden belast. Met betrekking tot de bepalingen van paragraaf 1 is in punt 10 van Protocol I, in lijn met hoofdstuk VIII van de «*Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations*», verduidelijkt dat de enkele omstandigheid dat verbonden ondernemingen «*cost sharing*»-overeenkomsten of algemene dienstverleningsovereenkomsten sluiten voor (de

«résidence» d'une entreprise de navigation maritime ou intérieure lorsque le siège de direction effective de cette entreprise est situé à bord du navire ou du bateau. Dans ce cas, l'entreprise est considérée comme un résident de l'État contractant où se trouve le port d'attache du navire ou du bateau ou, à défaut de port d'attache, dans l'État contractant dont l'exploitant du navire ou du bateau est un résident selon les dispositions de l'article 4 de la Convention.

Comme dans le Modèle de Convention de l'OCDE 1992/1997, le paragraphe 4 précise que les dispositions du paragraphe 1 s'appliquent aussi aux bénéfices provenant de l'exploitation, en trafic international, de navires, de bateaux servant à la navigation intérieure ou d'aéronefs dans le cadre de la participation à un pool, une exploitation en commun ou un organisme international d'exploitation.

*Entreprises associées (article 9 et points 10 et 11 du Protocole I)*

L'article 9, conformément au Modèle de Convention de l'OCDE 1992/1997, consacre le principe dit «de pleine concurrence» en ce qui concerne les transactions transfrontalières entre entreprises associées. En vertu du principe de pleine concurrence, des entreprises associées ne devraient normalement, dans leurs transactions entre elles, être liées par aucune condition, convenue ou imposée, qui diffère des conditions qui seraient convenues dans les mêmes circonstances entre des tiers indépendants. En vue de déterminer si tel est le cas, il convient de se référer aux «Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales» élaborés par l'OCDE ainsi qu'aux pratiques administratives des États contractants en la matière.

Le paragraphe 1 prévoit à cet égard que, lorsque des entreprises associées sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes, les bénéfices que l'une des entreprises associées aurait réalisés sans ces conditions, mais qu'elle n'a pas réalisés à cause de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette entreprise et imposés en conséquence. En ce qui concerne les dispositions du paragraphe 1, le point 10 du Protocole I précise, dans la ligne du chapitre VIII des «Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales», que le fait que des entreprises associées concluent des conventions de «*cost-sharing*» ou des accords généraux de prestation de services concernant les (l'imputation des) dépenses de direction, frais géné-

toerekening van) kosten van de algemene leiding, algemene beheerskosten, technische en zakelijke kosten, kosten voor onderzoek en ontwikkeling en andere soortgelijke kosten, op zichzelf geen aanleiding vormt om te veronderstellen dat zij in strijd zouden handelen met het «*arm's length principle*». Deze bepaling laat uiteraard de mogelijkheid onverlet om de in het kader van de «*cost sharing*»-overeenkomsten en algemene dienstverleningsovereenkomsten overeengekomen kostenverdeling te toetsen aan het «*arm's length principle*».

Voor het geval een transactie tussen verbonden ondernemingen leidt tot belastingheffing over een winstcorrectie in de zin van paragraaf 1, regelt paragraaf 2 dat de andere verdragsluitende Staat op passende wijze het bedrag aan belasting dat aldaar over het bedrag van die winstcorrectie is geheven, zal herzien.

Ten slotte is in punt 11 van Protocol I vastgelegd dat voor de toepassing van artikel 9 onder de uitdrukking «*onderneming*», zoals gehanteerd in dat artikel, tevens wordt verstaan een vaste inrichting van die onderneming in de andere verdragsluitende Staat. Aldus is zeker gesteld dat ook grensoverschrijdende transacties die een onderneming pleegt met een verbonden onderneming, terwijl deze transacties toerekenbaar zijn aan de in de andere verdragsluitende Staat gevestigde vaste inrichting van de eerstbedoelde onderneming, getoetst kunnen worden aan het in artikel 9 neergelegde «*arm's length principle*».

*Dividenden (artikel 10 en punten 12, 13, 15 en 17 van Protocol I)*

Ingevolge paragraaf 1 mogen dividenden die betaald worden door een vennootschap die inwoner is van een verdragsluitende Staat aan een inwoner van de andere verdragsluitende Staat, in die andere Staat worden belast. De uitdrukking «*betaald*» dient, in lijn met het commentaar op artikel 10, paragraaf 1, van het OESO Modelverdrag ruim te worden opgevat; voor wat België betreft, wordt de uitdrukking «*betaald*» geacht samen te vallen met de in artikel 267 en volgende van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 en artikel 204, ten 2<sup>o</sup>, van het Koninklijk Besluit tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 terzake gehanteerde begrippen «*betaald, toegekend of betaalbaar gesteld*», terwijl dit begrip voor wat Nederland betreft geacht wordt samen te vallen met het in artikel 7 van de wet op de dividendbelasting 1965 gehanteerde begrip «*ter beschikking gesteld*».

Paragraaf 2 voorziet in de mogelijkheid van het heffen van (bron)belasting op dividenden door de verdragsluitende Staat waarvan de vennootschap die de dividenden betaalt inwoner is. Als uitgangspunt daar-

raux d'administration, charges techniques et professionnelles, frais de recherche et de développement et autres dépenses analogues, ne permet pas à lui seul de présumer qu'elles ne respectent pas le principe de pleine concurrence. Naturellement, cette disposition n'affecte en rien la possibilité de vérifier si la répartition des coûts convenue dans le cadre de conventions de «*cost-sharing*» ou d'accords généraux de prestation de services est conforme au principe de pleine concurrence.

Lorsqu'une transaction entre entreprises associées entraîne l'imposition d'un ajustement des bénéficiaires au sens du paragraphe 1, le paragraphe 2 stipule que l'autre État contractant procédera à un ajustement approprié du montant de l'impôt qui a été perçu dans cet autre État sur le montant correspondant à cet ajustement des bénéficiaires.

Enfin, il est spécifié au point 11 du Protocole I que, pour l'application de l'article 9, le terme «*entreprise*», tel qu'il est utilisé dans cet article, désigne également un établissement stable de cette entreprise dans l'autre État contractant. Cette disposition permet de garantir que les transactions transfrontalières qu'une entreprise effectue avec une entreprise associée peuvent également être confrontées au principe de pleine concurrence consacré à l'article 9 lorsque ces transactions sont imputables à l'établissement stable dont la première entreprise dispose dans l'autre État contractant.

*Dividendes (article 10 et points 12, 13, 15 et 17 du Protocole I)*

En vertu du paragraphe 1, les dividendes payés par une société qui est un résident d'un État contractant à un résident de l'autre État contractant sont imposables dans cet autre État. Conformément aux commentaires sur l'article 10, paragraphe 1, du Modèle de Convention de l'OCDE 1992/1997, le terme «*payés*» doit être interprété de manière large; en ce qui concerne la Belgique, le terme «*payés*» est censé correspondre aux termes «*payés, attribués ou mis en paiement*» utilisés aux articles 267 et suivants du Code des impôts sur les revenus 1992 et à l'article 204, 2<sup>o</sup>, de l'Arrêté Royal d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992, alors que, en ce qui concerne les Pays-Bas, ce terme est censé correspondre à la notion de «*mis à disposition*» («*ter beschikking gesteld*») utilisée à l'article 7 de la loi de 1965 sur l'impôt sur les dividendes (*Wet op de dividendbelasting 1965*).

Le paragraphe 2 prévoit la possibilité, pour l'État contractant dont la société qui paie les dividendes est un résident, de percevoir un impôt (à la source) sur les dividendes. En principe, cet impôt à la source sur les

bij geldt dat deze bronbelasting op dividenden wordt geheven overeenkomstig de nationale wetgeving van die Staat, hetgeen in de situatie van België respectievelijk Nederland betekent dat over het bruto bedrag van de dividenden veelal een in de regel bevrijdende (althans in het geval van natuurlijke personen) roerende voorheffing van in principe 25 % wordt geheven respectievelijk veelal uitsluitend dividendbelasting van 25 % wordt geheven. Wanneer de uiteindelijk gerechtigde tot de dividenden inwoner van de andere verdragsluitende Staat is, dan worden vorenbedoelde percentages echter beperkt tot 5 ingeval sprake is van een onmiddellijke deelneming van ten minste 10% respectievelijk 15 in alle andere gevallen. In punt 12 van Protocol I is vervolgens verduidelijkt dat de bepalingen van paragraaf 2 de toepassing van de Richtlijn van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende Lid-Staten (90/435/EEG), zoals deze richtlijn eventueel kan worden gewijzigd, onverlet laten; dit betekent derhalve dat in de Belgisch-Nederlandse verhouding (bron)belasting op dividenden achterwege blijft indien sprake is van een tussen vennootschappen als bedoeld in de bijlage bij deze richtlijn, bestaande deelnemingsverhouding van ten minste 25 % en overigens aan de voorwaarden wordt voldaan die de respectievelijke nationale wetgevingen van België en Nederland daartoe stellen.

Teneinde te voorkomen dat, louter met het oog op het verkrijgen van de voordelen van paragraaf 2, een niet-verdragsgerechtigde inwoner van een van de verdragsluitende Staten die aandelen bezit in een vennootschap die inwoner is van de andere Staat dividendbewijzen overdraagt aan een andere wel verdragsgerechtigde inwoner van eerstbedoelde Staat of een inwoner van een mogendheid waarmee geen van de verdragsluitende Staten een bilateraal verdrag ter voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten, die aandelen bezit in een vennootschap die inwoner is van een van de verdragsluitende Staten dividendbewijzen overdraagt aan een verdragsgerechtigde inwoner van de andere verdragsluitende Staat (de zogenoemde «dividendstripping»), zijn België en Nederland het erover eens dat zij onder het verdrag de anti-ontgaansmaatregelen kunnen toepassen die zij in hun respectievelijke nationale belastingwetgeving hebben getroffen. In die gevallen wordt dan de feitelijke genietster van het dividend voor de toepassing van het verdrag niet geacht de uiteindelijk gerechtigde te zijn tot dat dividend.

Ingeval bij de betaling van de dividenden geen rekening is gehouden met de bepalingen van paragraaf 2, kan de uiteindelijk gerechtigde tot de dividenden de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende Staat waaruit de dividenden afkomstig zijn, verzoeken teruggaaf te verlenen van de te veel geheven belasting. In punt 13 van Protocol I is bepaald dat dergelijke ver-

dividendes est perçu conformément à la législation interne de cet État; ceci signifie que, dans le cas de la Belgique, le montant brut des dividendes est généralement soumis à un précompte mobilier, en principe de 25 %, qui est normalement libératoire (du moins pour les personnes physiques), et que, dans le cas des Pays-Bas, ce montant brut des dividendes est la plupart du temps soumis uniquement à un impôt sur les dividendes de 25 %. Lorsque le bénéficiaire effectif des dividendes est un résident de l'autre État contractant, les pourcentages précités sont toutefois limités à 5 pour une participation directe d'au moins 10 % et à 15 dans tous les autres cas. Il est ensuite précisé au point 12 du Protocole I que les dispositions du paragraphe 2 n'affectent en rien l'application de la Directive du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents (90/435/CEE), telle que celle-ci pourrait être modifiée; ceci implique donc que, dans la relation entre la Belgique et les Pays-Bas, il n'y a pas d'imposition (à la source) sur les dividendes lorsqu'il existe entre des sociétés visées dans l'annexe à cette directive un lien de participation d'au moins 25 % et qu'il est par ailleurs satisfait aux conditions prévues en la matière par les législations internes respectives de la Belgique et des Pays-Bas.

Afin d'empêcher que, dans le seul but de bénéficier des avantages prévus au paragraphe 2, un résident d'un État contractant, qui n'a pas droit aux avantages prévus par la Convention et qui possède des actions dans une société qui est un résident de l'autre État contractant, ne transfère des coupons de dividendes à un autre résident du premier État qui a droit aux avantages prévus par la Convention, ou qu'un résident d'une juridiction avec laquelle aucun des États contractants n'a conclu de convention bilatérale préventive de la double imposition, qui possède des actions dans une société qui est un résident de l'un des États contractants, ne transfère des coupons de dividendes à un résident de l'autre État contractant qui a droit aux avantages prévus par la Convention (pratique dite du «*stripping*»), la Belgique et les Pays-Bas conviennent que la Convention leur permet d'appliquer les mesures anti-abus qu'ils ont prises dans leurs législations fiscales nationales respectives. En pareil cas, la personne qui reçoit en fait le dividende n'est pas considérée, pour l'application de la Convention, comme le bénéficiaire effectif.

Lorsqu'il n'a pas été tenu compte des dispositions du paragraphe 2 au moment du paiement des dividendes, le bénéficiaire effectif des dividendes peut demander le remboursement du trop perçu aux autorités compétentes de l'État contractant d'où proviennent les dividendes. Il est précisé au point 13 du Protocole I que les demandes doivent être introduites dans un



zoeken ingediend moeten worden binnen drie jaar na afloop van het kalenderjaar waarin de belasting is geheven. Ten slotte is in dit verband nog van belang dat de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende Staten, ingevolge paragraaf 4, van artikel 28 in onderlinge overeenstemming uitvoeringsvoorschriften zullen vaststellen voor de wijze van toepassing van paragraaf 2 en punt 12 van Protocol I.

In paragraaf 3 is, in overeenstemming met het OESO Modelverdrag 1992/1997, vastgelegd dat de bepalingen van paragraaf 2 de belastingheffing over de winst waaruit de dividenden worden betaald, onverlet laten.

Paragraaf 4 bevat de omschrijving van de uitdrukking «dividenden», zoals deze wordt gehanteerd in artikel 10. Deze omschrijving is gelijk aan de omschrijving die in artikel 10, paragraaf 3, van het OESO Modelverdrag 1992/1997 wordt gehanteerd. In punt 15 van Protocol I is voorts bepaald dat inkomsten die worden genoten bij gehele of gedeeltelijke inkoop van aandelen of bij li *quidatie* van een vennootschap, voor de toepassing van het verdrag, worden aangemerkt als dividenden. In het geval van België betekent deze verduidelijking de bevestiging van de bepalingen van artikel 187 en artikel 209 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992. Ten slotte is in dit verband in punt 17 van Protocol I verduidelijkt dat voor de toepassing van het verdrag onder de uitdrukking «dividenden» tevens worden begrepen door een natuurlijke persoon, anders dan ten titel van dividend, verkregen inkomsten van een vennootschap die volgens de nationale belastingwetgeving van de verdragsluitende Staat waarvan die vennootschap inwoner is, worden gekwalificeerd als inkomsten uit aandelen. Deze bepaling strekt er primair toe zeker te stellen dat de bepalingen van artikel 18 van het Wetboek van de inkomstenbelasting 1992 onder het verdrag toepassing kunnen vinden. Ingevolge deze bepalingen wordt de door een vennootschap — ten titel van vergoeding voor de ter beschikkingstelling van vreemd vermogen — aan een natuurlijke persoon betaalde interest gekwalificeerd als dividend wanneer de gehanteerde rentevoet op de vervaldag van de interest de marktrentevoet overschrijdt of wanneer het totale bedrag van de rentegevende voorschotten die bepaalde personen aan de vennootschap verstrekken, hoger is dan de som van de belaste reserves bij het begin van het belastbare tijdperk en het gestort kapitaal bij het einde van dat tijdperk (ondercapitalisatie). In het algemeen gaat het om geldleningen ter beschikking gesteld door aandeelhouders of bedrijfsleiders. De wederkerig geformuleerde bepaling van punt 17 van Protocol I is in haar werking evenwel niet beperkt tot toepassing van artikel 18 van het Belgische Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 onder het verdrag, maar heeft betrekking op alle situaties waarin aan natuurlijke personen door een vennootschap betaalde vergoedingen volgens de nationale

délai de trois ans suivant l'expiration de l'année civile au cours de laquelle l'impôt a été perçu. Enfin, il convient également de noter à cet égard que les autorités compétentes des États contractants fixeront d'un commun accord, conformément à l'article 28, paragraphe 4, des mesures d'exécution en vue de l'application du paragraphe 2 et du point 12 du Protocole I.

Il est stipulé au paragraphe 3, comme dans le Modèle de Convention de l'OCDE 1992/1997, que les dispositions du paragraphe 2 n'affectent pas l'imposition des bénéficiaires qui servent au paiement des dividendes.

Le paragraphe 4 contient une définition du terme «dividendes», tel qu'il est employé à l'article 10. Cette définition est identique à celle qui figure à l'article 10, paragraphe 3, du Modèle de Convention de l'OCDE 1992/1997. Il est en outre précisé au point 15 du Protocole I que les revenus perçus lors du rachat total ou partiel d'actions par une société ou lors de la liquidation d'une société sont considérés comme des dividendes pour l'application de la Convention. En ce qui concerne la Belgique, cette précision confirme les dispositions des articles 187 et 209 du Code des impôts sur les revenus 1992. Enfin, il est précisé au point 17 du Protocole I que le terme «dividendes» comprend également, pour l'application de la Convention, les revenus qu'une personne physique reçoit d'une société autrement qu'au titre de dividendes et qui sont considérés comme des revenus d'actions par la législation fiscale interne de l'État contractant dont cette société est un résident. Cette disposition vise avant tout à garantir que la Convention ne s'oppose pas à l'application des dispositions de l'article 18 du Code des impôts sur les revenus 1992. Selon ces dispositions, les intérêts qu'une société paie à une personne physique — au titre de rémunération pour la mise à disposition de capitaux empruntés — sont considérés comme des dividendes lorsque le taux pratiqué excède le taux du marché à la date d'échéance des intérêts ou lorsque le montant total des avances productives d'intérêt consenties à la société par certaines personnes excède la somme des réserves taxées au début de la période imposable et du capital libéré à la fin de cette période (sous-capitalisation). Il s'agit généralement de prêts d'argent consentis par des actionnaires ou des dirigeants d'entreprise. La disposition du point 17 du Protocole I, formulée de manière bilatérale, ne se limite toutefois pas à garantir que l'application de l'article 18 du Code belge des impôts sur les revenus 1992 est conforme à la Convention mais vise tous les cas où des sommes payées par une société à une personne physique sont considérées comme des dividendes par la législation fiscale de l'État contractant dont la société est un résident. Le point 17 du Protocole I vise donc également les dividendes «déguisés» dont il peut être question, par exemple, lorsqu'une

belastingwetgeving van de verdragsluitende Staat waarvan die vennootschap inwoner is, worden gekwalificeerd als dividenden. Punt 17 van Protocol I heeft derhalve ook betrekking op zogenoemd «verkapt» of «vermomd» dividend, waarvan bijvoorbeeld sprake kan zijn indien een natuurlijke persoon/aandeelhouder een onroerend goed ver boven de waarde in het economische verkeer verkoopt aan zijn vennootschap. Ten slotte wordt in dit verband benadrukt dat punt 17 van Protocol I onverlet laat dat in voorkomend geval tussen vennootschappen onderling betaalde vergoedingen van welke aard ook, worden geherkwalificeerd tot dividend.

In paragraaf 5 is, in overeenstemming met het OESO Modelverdrag 1992/1997, bepaald dat niet de bepalingen van de paragrafen 1 en 2, maar van artikel 7 respectievelijk 14 van toepassing zijn met betrekking tot dividenden die worden betaald op aandelen die behoren tot het bedrijfsvermogen van een vaste inrichting of vaste basis waarover de uiteindelijk gerechtigde tot die dividenden beschikt in de verdragsluitende Staat waarvan de vennootschap die de dividenden betaalt inwoner is.

Ingeval een vennootschap die inwoner is van een verdragsluitende Staat winst of inkomsten verkrijgt uit de andere verdragsluitende Staat, sluit paragraaf 6, in overeenstemming met het OESO Modelverdrag 1992/1997, uit dat die andere verdragsluitende Staat belasting heft over dividenden die door de vennootschap worden betaald, behoudens ingeval de dividenden worden betaald aan een inwoner van die andere verdragsluitende Staat of op aandelen die behoren tot het bedrijfsvermogen van een vaste inrichting of vaste basis die in die andere verdragsluitende Staat is gevestigd. Tevens sluit paragraaf 6 een extraterritoriale belastingheffing uit over door de vennootschap niet-uitgedeelde winsten.

In paragraaf 7 is bepaald dat inkomsten die een stille (commanditaire) vennoot verkrijgt uit winstaandelen in een onderneming van een verdragsluitende Staat, in die Staat overeenkomstig de wetgeving van die Staat mogen worden belast. Het betreft hier, in het geval van België, de stille vennoten in een gewone commanditaire vennootschap en in een commanditaire vennootschap op aandelen in de zin van artikel 1 van het Belgische Wetboek van vennootschappen. Deze bepaling strekt ertoe te voorkomen dat dergelijke inkomsten ten gevolge van eventuele verschillen in kwalificatie daarvan volgens de nationale regelgeving van de verdragsluitende Staten en volgens het verdrag dubbel zouden worden belast dan wel niet zouden worden belast. In die zin vormt de bepaling van paragraaf 7 van artikel 10 voor inkomsten die een stille (commanditaire) vennoot — in die hoedanigheid — uit winstaandelen in een onderneming verkrijgt een aanvulling op de bepalingen die in punt 2 van Protocol I voor hybride entiteiten zijn opgenomen.

personne physique/actionnaire vend un bien immobilier à sa société largement au-dessus de la valeur économique de ce bien. Enfin, il convient de noter que le point 17 du Protocole I ne s'oppose pas à ce que des sommes, de quelque nature que ce soit, payées par une société à une autre société soient, le cas échéant, requalifiées en dividendes.

Le paragraphe 5 précise, à l'instar du Modèle de Convention de l'OCDE 1992/1997, que ce ne sont pas les dispositions des paragraphes 1 et 2, mais bien, selon le cas, celles de l'article 7 ou de l'article 14, qui s'appliquent aux dividendes payés au titre d'actions qui font partie de l'actif d'un établissement stable ou d'une base fixe dont le bénéficiaire effectif de ces dividendes dispose dans l'État contractant dont la société qui paie les dividendes est un résident.

Lorsqu'une société qui est un résident d'un État contractant tire des bénéfices ou des revenus de l'autre État contractant, le paragraphe 6, conformément au Modèle de Convention de l'OCDE 1992/1997, exclut toute imposition par cet autre État contractant des dividendes payés par la société, sauf lorsque les dividendes sont payés à un résident de cet autre État contractant ou au titre d'actions qui font partie de l'actif d'un établissement stable ou d'une base fixe situés dans cet autre État contractant. Le paragraphe 6 exclut également une imposition extraterritoriale des bénéfices non distribués de la société.

Il est précisé au paragraphe 7 que les revenus qu'un associé commanditaire tire d'actions ou parts bénéficiaires d'une entreprise d'un État contractant sont imposables dans cet État selon la législation de cet État. Il s'agit ici, dans le cas de la Belgique, des associés commanditaires dans une société en commandite simple et dans une société en commandite par actions au sens de l'article 1 du Code belge des Sociétés. Cette disposition vise à éviter que, par suite d'éventuels conflits de qualification entre la législation interne des États contractants et la Convention, de tels revenus soient doublement imposés ou échappent à toute imposition. Ainsi, la disposition de l'article 10, paragraphe 7, complète, en ce qui concerne les revenus qu'un associé commanditaire tire — en cette qualité — d'actions ou parts bénéficiaires d'une entreprise, les dispositions relatives aux entités hybrides qui figurent au point 2 du Protocole I.

Volgens de nationale regelgeving van de verdragssluitende Staten worden inkomsten die als stille (commanditaire) vennoot uit een winstaandeel in een onderneming van die Staat worden verkregen veelal aangemerkt als winst, interest of dividend. Ingevolge de bepalingen van paragraaf 7 mag die verdragssluitende Staat die inkomsten dan ook als zodanig — naar de grondslag en het tarief zoals deze voor die inkomsten in de nationale regelgeving zijn voorzien — belasten. Een specifieke kwalificatie van de inkomsten voor de toepassing van het verdrag is niet aan de orde. Met andere woorden, met betrekking tot dergelijke inkomsten vinden de bepalingen van artikel 5, 7, 10, paragraaf 1 tot en met 6, en artikel 11 geen toepassing. De verdragssluitende Staat waarvan de stille (commanditaire) vennoot inwoner is, dient vervolgens ingevolge de bepalingen van artikel 23, paragraaf 1, subparagraaf *a*), respectievelijk artikel 23, paragraaf 2, subparagraaf *b*), voorkoming van dubbele belasting te verlenen volgens de vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud, ongeacht de wijze waarop de desbetreffende inkomsten volgens de nationale wetgeving van die Staat fiscaal moeten worden behandeld.

*Interest (artikel 11 en punten 13, 14 en 16 van Protocol I)*

Ingevolge paragraaf 1 mag interest die afkomstig is uit een verdragssluitende Staat en die wordt betaald aan een inwoner van de andere verdragssluitende Staat, in die andere Staat worden belast. De in deze paragraaf gehanteerde uitdrukking «betaald» heeft een zelfde ruime betekenis als de in paragraaf 1 van artikel 10 gehanteerde uitdrukking «betaald», en wordt, voor wat Nederland betreft, bijvoorbeeld geacht te omvatten fictieve rente als bedoeld in artikel 3.91 van de wet inkomstenbelasting 2001. Korthedshalve wordt verwezen naar de toelichting bij paragraaf 1 van artikel 10.

Ook de verdragssluitende Staat waaruit de interest afkomstig is, heeft ingevolge paragraaf 2 de mogelijkheid om daarover belasting te heffen. Wanneer de uiteindelijk gerechtigde tot de interest inwoner is van de andere verdragssluitende Staat, dan wordt die belasting echter beperkt tot 10 % over het brutobedrag van de interest. Thans is paragraaf 2 in het bijzonder van belang voor interest die uit België afkomstig is; in zijn nationale belastingwetgeving heeft België immers voor verschillende vormen van interest een in de regel bevrijdende (althans in het geval van natuurlijke personen) roerende voorheffing van veelal 15 % opgenomen. Nederland heft thans op een enkele uitzondering na (zie paragraaf 8 hierna) van niet-inwoners geen belasting over uit Nederland afkomstige interest.

Het verdrag bevat drie nadere bepalingen met betrekking tot de in paragraaf 2 voorziene mogelijkheid tot het heffen van belasting in de bronstaat. In de

Selon la législation interne des États contractants, les revenus qu'un associé commanditaire reçoit au titre d'une participation bénéficiaire dans une entreprise de cet État sont le plus souvent considérés comme des bénéfices, des intérêts ou des dividendes. Les dispositions du paragraphe 7 permettent donc à cet État contractant d'imposer ces revenus en tant que tels — sur la base imposable et aux taux que sa législation interne prévoit pour ces revenus. Il n'est nullement question de prévoir une qualification spécifique de ces revenus pour l'application de la Convention. En d'autres termes, les dispositions des articles 5, 7, 10, paragraphes 1 à 6, et de l'article 11 ne sont pas applicables à ces revenus. L'État contractant dont l'associé commanditaire est un résident doit par conséquent prévenir la double imposition selon la méthode d'exemption avec réserve de progressivité, conformément aux dispositions de l'article 23, paragraphe 1, *a*), ou de l'article 23, paragraphe 2, *b*), selon le cas, et ce, quel que soit le régime fiscal applicable aux revenus en question en vertu de la législation interne de cet État.

*Intérêt (article 11 et points 13, 14 et 16 du Protocole I)*

En vertu du paragraphe 1, les intérêts qui proviennent d'un État contractant et qui sont payés à un résident de l'autre État contractant sont imposables dans cet autre État. Le terme «payés», employé dans ce paragraphe, a le même sens large que le terme «payés» employé à l'article 10, paragraphe 1, et est par exemple censé comprendre, en ce qui concerne les Pays-Bas, les intérêts fictifs visés à l'article 3.91 de la loi de 2001 sur l'impôt sur le revenu (*Wet inkomstenbelasting 2001*). On renvoie par souci de concision au commentaire relatif au paragraphe 1 de l'article 10.

L'État contractant d'où proviennent les intérêts peut également percevoir un impôt sur ces intérêts en vertu du paragraphe 2. Lorsque le bénéficiaire effectif des intérêts est un résident de l'autre État contractant, cet impôt est toutefois limité à 10 pour cent du montant brut des intérêts. Actuellement, le paragraphe 2 a surtout un sens pour les intérêts provenant de Belgique; la législation fiscale interne de la Belgique prévoit en effet, pour plusieurs catégories d'intérêts, un précompte mobilier, le plus souvent de 15 %, qui est généralement libératoire (du moins pour les personnes physiques). À une exception près (voir paragraphe 8 ci-après), les Pays-Bas ne perçoivent actuellement aucun impôt à charge des non-résidents sur les intérêts de source néerlandaise.

La Convention contient trois autres dispositions concernant la possibilité prévue au paragraphe 2 de percevoir un impôt dans l'État de la source. En

eerste plaats bevat paragraaf 3 voor een aantal gevallen een vrijstelling van belastingheffing in de verdragssluitende Staat waaruit de interest afkomstig is. Deze vrijstelling is in het bijzonder van belang voor het bedrijfsleven. Het gaat hierbij om:

(i) interest die wordt betaald aan een onderneming van de andere verdragssluitende Staat. Als bijzondere voorwaarden voor deze vrijstelling gelden dat de onderneming de uiteindelijk gerechtigde tot de interest is en de vorderingen waarop de interest wordt betaald voor de onderneming feitelijk geen beleggingen vormen. Beleggingen worden in dit verband aanwezig geacht indien sprake is van door effecten aan toonder vertegenwoordigde leningen of gelddeposito's (subparagraaf *a*). Deze niet-beleggingsvoorwaarde geldt niet indien de onderneming het bank- of verzekeringsbedrijf uitoefent en de desbetreffende effecten ten minste drie maanden voorafgaande aan de datum van betaalbaarstelling van de interest in bezit heeft (subparagraaf *b*),

(ii) interest die wordt betaald op handelsschuldvorderingen wegens termijnbetaling voor door ondernemingen geleverde koopwaar, goederen of diensten. Onder handelsvorderingen worden in dit verband begrepen vorderingen vertegenwoordigd door handelspapier (subparagraaf *c*),

(iii) interest die wordt betaald op leningen en kredieten die in het kader van exportbevordering in het algemeen door een verdragssluitende Staat, een staatkundig onderdeel of een plaatselijk publiekrechtelijk lichaam daarvan, de Nationale Bank van België of NV De Nederlandsche Bank zijn toegestaan, gewaarborgd of verzekerd respectievelijk zijn verleend (subparagraaf *d*), en

(iv) interest die wordt betaald aan een verdragssluitende Staat, een staatkundig onderdeel of een plaatselijk publiekrechtelijk lichaam daarvan, de Nationale Bank van België of NV De Nederlandsche Bank (subparagraaf *e*).

Voorts is in punt 16 van Protocol I neergelegd dat de bepalingen van de Ontwerp-richtlijn rente spaartegoeden (Voorstel voor een richtlijn ertoe strekkende in de Gemeenschap een minimum van effectieve belastingheffing op inkomsten uit spaargelden in de vorm van rente te garanderen, COM (1998) 295 def.-98/0193 (CNS)) en de Ontwerp-richtlijn rente & royalty's (Voorstel voor een richtlijn betreffende een gemeenschappelijke belastingregeling inzake betalingen van rente en royalty's tussen verbonden ondernemingen van verschillende lidstaten, COM (1998) 67 def.-98/0087(CNS)), nadat deze — na eventuele wijziging — in werking zijn getreden, in voorkomend geval voorrang hebben op de bepalingen van de paragrafen 2 en 3. Indien nodig zullen de verdragssluitende Staten door middel van een protocol tot wijziging van het verdrag de bepalingen van de paragrafen

premier lieu, le paragraphe 3 prévoit pour un certain nombre de cas une exemption d'impôt dans l'État contractant d'où proviennent les intérêts. Cette exemption concerne avant tout les entreprises. Elle porte sur:

(i) les intérêts payés à une entreprise de l'autre État contractant. Cette exemption est spécifiquement subordonnée aux conditions que l'entreprise soit le bénéficiaire effectif des intérêts et que les créances auxquelles se rapportent les intérêts ne constituent pas en fait des placements pour l'entreprise. À cet égard, on considère que les créances constituent des placements lorsqu'il s'agit de prêts ou de dépôts de sommes d'argent représentés par des titres au porteur (a)). Cette condition d'exclusion des placements ne s'applique pas lorsque l'entreprise exerce une activité bancaire ou dans le domaine de l'assurance et détient les titres concernés pendant au moins trois mois avant la date de mise en paiement des intérêts (b)),

(ii) les intérêts de créances commerciales résultant du paiement à terme de marchandises, produits ou services fournis par des entreprises. Dans ce contexte, il y a lieu d'entendre également par créances commerciales celles qui sont représentées par des effets de commerce (c)),

(iii) les intérêts payés en raison de prêts ou de crédits qui sont consentis, garantis ou assurés, dans le cadre de la promotion générale des exportations, par un État contractant, une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales, la Banque Nationale de Belgique ou la NV De Nederlandsche Bank (d)), et

(iv) les intérêts payés à un État contractant, à l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales, à la Banque nationale de Belgique ou à la NV De Nederlandsche Bank (e)).

Le point 16 du Protocole I prévoit par ailleurs qu'une fois que les dispositions du projet de directive « épargne » (Proposition de directive visant à garantir un minimum d'imposition effective des revenus de l'épargne sous forme d'intérêts à l'intérieur de la Communauté, COM (1998) 295 final — CNS 98/0193) et du projet de directive intérêts-redevances (Proposition de directive concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents, COM (1998) 67 final — CNS 98/0087) seront entrées en vigueur — après avoir éventuellement été modifiées —, elles prévaudront, le cas échéant, sur les dispositions des paragraphes 2 et 3. Au besoin, les États contractants, dans un protocole modifiant la Convention, mettront les dispositions des paragraphes 2 et 3 de l'article 11 en concor-

2 en 3 van artikel 11 in overeenstemming brengen met de bepalingen van de onderhavige Ontwerp-richtlijnen.

Ten slotte is in paragraaf 8 bepaald dat een verdragsluitende Staat, in afwijking van de bepalingen van de paragrafen 2 en 3, belasting volgens de nationale wetgeving van die Staat mag heffen over interest die door een vennootschap met een in aandelen verdeeld kapitaal die inwoner is van die Staat wordt betaald aan een natuurlijke persoon die inwoner is van de andere verdragsluitende Staat en die — al dan niet tezamen met zijn echtgenoot dan wel een van hun bloed- of aanverwanten in de rechte lijn — onmiddellijk of middellijk ten minste vijf percent van het geplaatste kapitaal van een soort aandelen van de vennootschap bezit. Weliswaar zijn de bepalingen van paragraaf 8 wederkerig geformuleerd, maar zij strekken er primair toe, voor zover het gaat om interest in de zin van paragraaf 4, de toepassing van artikel 7.2, tweede lid, onderdeel c, in samenhang met artikel 3.92 van de Nederlandse Wet inkomstenbelasting 2001 zo veel als mogelijk onder het verdrag te consolideren. Voor wat Nederland betreft, geldt voor dergelijke interest het tot 52 % oplopende progressieve tarief van artikel 2.10 van de Nederlandse Wet inkomstenbelasting 2001; zie in dit verband echter de toelichting bij paragraaf 3 van artikel 23. Voor een toelichting op de voor de toepassing van paragraaf 8 in deze bepaling en punt 14 van Protocol I opgenomen voorwaarden wordt kortheidshalve verwezen naar de toelichting bij paragraaf 5 van artikel 13.

Ingeval bij de betaling van interest geen rekening is gehouden met de bepalingen van de paragrafen 2 en/of 3, kan de uiteindelijk gerechtigde tot de interest de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende Staat waaruit de interest afkomstig is, verzoeken teruggaaf te verlenen van de teveel geheven belasting. In punt 13 van Protocol I is bepaald dat dergelijke verzoeken ingediend moeten worden binnen drie jaar na afloop van het kalenderjaar waarin de belasting is geheven. Ten slotte is in dit verband nog van belang dat de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende Staten, ingevolge paragraaf 4 van artikel 28, in onderlinge overeenstemming uitvoeringsvoorschriften zullen vaststellen voor de wijze van toepassing van de paragrafen 2 en 3.

Paragraaf 4 bevat de omschrijving van de uitdrukking «interest», zoals deze wordt gehanteerd in artikel 11. Deze omschrijving is gelijk aan de omschrijving die in artikel 11, paragraaf 3, van het OESO Modelverdrag 1992/1997 wordt gehanteerd, met dien verstande dat in paragraaf 4 expliciet is bepaald dat onder schuldvorderingen die al dan niet aanspraak geven op een aandeel in de winst van de schuldenaar niet worden begrepen de in paragraaf 7 van artikel 10 bedoelde inkomsten die als stille (commanditaire) vennoot worden verkregen uit winstaandelen in een

dance avec les dispositions des projets de directives en question.

Enfin, le paragraphe 8 prévoit qu'un État contractant peut, par dérogation aux dispositions des paragraphes 2 et 3, percevoir conformément à sa législation interne un impôt sur les intérêts qu'une société par actions qui est un résident de cet État paie à une personne physique qui est un résident de l'autre État contractant et qui — seule ou avec son conjoint ou un de leurs parents ou alliés en ligne directe — détient directement ou indirectement au moins cinq pour cent du capital souscrit représenté par une catégorie d'actions de la société. Bien que les dispositions du paragraphe 8 soient formulées de manière bilatérale, elles visent essentiellement à confirmer autant que possible dans la Convention, dans la mesure où il est question d'intérêts au sens du paragraphe 4, l'application des dispositions combinées de l'article 7.2, deuxième alinéa, c, et de l'article 3.92 de la loi néerlandaise de 2001 sur l'impôt sur le revenu (*Wet inkomstenbelasting 2001*). Aux Pays-Bas, de tels intérêts sont soumis au tarif progressif, pouvant aller jusqu'à 52 %, qui est prévu à l'article 2.10 de la loi néerlandaise de 2001 sur l'impôt sur le revenu (*wet inkomstenbelasting 2001*); voir toutefois à cet égard le commentaire relatif au paragraphe 3 de l'article 23. Pour un commentaire concernant les conditions prévues dans cette dernière disposition et au point 14 du Protocole I en vue de l'application du paragraphe 8, on renvoie par souci de concision au commentaire du paragraphe 5 de l'article 13.

Si, lors du paiement des intérêts, il n'a pas été tenu compte des dispositions des paragraphes 2 et/ou 3, le bénéficiaire effectif des intérêts peut demander le remboursement du trop-perçu aux autorités compétentes de l'État contractant d'où proviennent les intérêts. Il est précisé au point 13 du Protocole I que les demandes doivent être introduites dans un délai de trois ans suivant l'expiration de l'année civile au cours de laquelle l'impôt a été perçu. Enfin, il convient encore de noter à cet égard que les autorités compétentes des États contractants fixeront d'un commun accord, conformément à l'article 28, paragraphe 4, des modalités d'exécution en vue de l'application des paragraphes 2 et 3.

Le paragraphe 4 contient une définition du terme «intérêts», tel qu'il est employé à l'article 11. Cette définition est conforme à celle qui figure à l'article 11, paragraphe 3, du Modèle de Convention de l'OCDE 1992/1997, sous réserve du fait qu'il est expressément spécifié au paragraphe 4 que les créances, assorties ou non d'une clause de participation aux bénéfices du débiteur, ne comprennent pas les revenus, visés à l'article 10, paragraphe 7, qu'un associé commanditaire tire d'actions ou parts bénéficiaires d'une entreprise de l'un des États contractants. Comme indiqué

onderneming van één van de verdragsluitende Staten. Zoals in de toelichting bij paragraaf 4 van artikel 10 uiteengezet is, wordt onder interest niet begrepen interest die volgens de terzake toepasselijke nationale wetgeving wordt gekwalificeerd als inkomsten uit aandelen.

In paragraaf 5 is, in overeenstemming met het OESO Modelverdrag 1992/1997, bepaald dat niet de bepalingen van de paragrafen 1, 2 en 3, maar de bepalingen van artikel 7 respectievelijk artikel 14 van toepassing zijn met betrekking tot interest die wordt betaald op schuldvorderingen die behoren tot het bedrijfsvermogen van een vaste inrichting of vaste basis waarover de uiteindelijk gerechtigde tot die interest beschikt in de verdragsluitende Staat van waaruit de interest wordt betaald.

Paragraaf 6 bepaalt, in overeenstemming met het OESO Modelverdrag 1992/1997, dat interest geacht wordt afkomstig te zijn uit een verdragsluitende Staat indien de schuldenaar van die interest die Staat zelf, een staatkundig onderdeel of een plaatselijk publiekrechtelijk lichaam daarvan of een inwoner van die Staat is. Indien de schuldvordering terzake waarvan de interest wordt betaald tot het bedrijfsvermogen behoort van een vaste inrichting of vaste basis van de schuldenaar, wordt de interest echter geacht afkomstig te zijn uit de verdragsluitende Staat waarin de vaste inrichting of vaste basis is gevestigd, ongeacht of de schuldenaar zelf inwoner is van een van de verdragsluitende Staten.

Ten slotte is in paragraaf 7, overeenkomstig het OESO Modelverdrag 1992/1997, bepaald dat de bepalingen van artikel 11 slechts van toepassing zijn voor zover de op een schuldvordering betaalde interest overeenkomt met de interest die tussen onafhankelijke partijen overeengekomen zou zijn, alsmede dat het bovenmatige gedeelte van die interest in voorkomend geval, rekening houdende met de overige bepalingen van het verdrag, belastbaar is overeenkomstig de nationale wetgeving van ieder van de verdragsluitende Staten.

#### *Royalty's (artikel 12 en punt 13 van Protocol I)*

In overeenstemming met het OESO Modelverdrag 1992/1997, geldt ingevolge paragraaf 1 een exclusieve woonstaatheffing voor royalty's die afkomstig zijn uit een verdragsluitende Staat en die worden betaald aan een inwoner van de andere verdragsluitende Staat die tevens de uiteindelijk gerechtigde tot die royalty's is. De in deze paragraaf gehanteerde uitdrukking «betaald» heeft dezelfde betekenis als de in paragraaf 1 van artikel 11 gehanteerde uitdrukking «betaald». Korthedshalve wordt verwezen naar de toelichting bij paragraaf 1 van artikel 11.

Ingeval bij de betaling van royalty's geen rekening is gehouden met de bepalingen van paragraaf 1, kan de uiteindelijk gerechtigde tot de royalty's de

dans le commentaire relatif au paragraphe 4 de l'article 10, les intérêts ne comprennent pas les intérêts qui sont considérés comme des revenus d'actions par la législation nationale applicable en la matière.

Le paragraphe 5 précise, à l'instar du Modèle de Convention de l'OCDE 1992/1997, que ce ne sont pas les dispositions des paragraphes 1, 2 et 3 mais bien, selon le cas, celles de l'article 7 ou de l'article 14, qui s'appliquent aux intérêts payés au titre de créances qui font partie de l'actif d'un établissement stable ou d'une base fixe dont le bénéficiaire effectif de ces intérêts dispose dans l'État contractant d'où les intérêts sont payés.

Le paragraphe 6, conformément au Modèle de Convention de l'OCDE 1992/1997, précise que les intérêts sont considérés comme provenant d'un État contractant lorsque le débiteur de ces intérêts est cet État lui-même, une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales ou un résident de cet État. Toutefois, lorsque la créance donnant lieu au paiement des intérêts fait partie de l'actif d'un établissement stable ou d'une base fixe du débiteur, les intérêts sont considérés comme provenant de l'État contractant où est situé l'établissement stable ou la base fixe et ce, que le débiteur lui-même soit ou non un résident de l'un des États contractants.

Enfin il est précisé au paragraphe 7, conformément au Modèle de Convention de l'OCDE 1992/1997, que les dispositions de l'article 11 ne s'appliquent que dans la mesure où les intérêts payés au titre d'une créance correspondent à l'intérêt dont seraient convenues des parties indépendantes et que, le cas échéant, la partie excédentaire de ces intérêts est imposable selon la législation interne de chacun des États contractants, compte tenu des autres dispositions de la Convention.

#### *Redevances (article 12 et point 13 du Protocole I)*

Conformément au Modèle de Convention de l'OCDE 1992/1997, le paragraphe 1 prévoit une imposition exclusive dans l'État de résidence pour les redevances qui proviennent d'un État contractant et qui sont payées à un résident de l'autre État contractant qui est en même temps le bénéficiaire effectif de ces redevances. Le terme «payées» employé dans ce paragraphe a le même sens que le terme «payés» employé au paragraphe 1 de l'article 11. Par souci de concision, on renvoie au commentaire relatif au paragraphe 1 de l'article 11.

Si, lors du paiement des redevances, il n'a pas été tenu compte des dispositions du paragraphe 1, le bénéficiaire effectif des redevances peut demander le

bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende Staat waaruit de royalty's afkomstig zijn, verzoeken teruggaaf te verlenen van de geheven belasting. In punt 13 van Protocol I is bepaald dat dergelijke verzoeken ingediend moeten worden binnen drie jaar na afloop van het kalenderjaar waarin de belasting is geheven. Ten slotte is in dit verband nog van belang dat de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende Staten, ingevolge paragraaf 4 van artikel 28, in onderlinge overeenstemming uitvoeringsvoorschriften zullen vaststellen voor de wijze van toepassing van paragraaf 1.

Ingevolge paragraaf 2 worden onder royalty's verstaan vergoedingen, van welke aard ook, voor het (recht van) gebruik van een auteursrecht op een werk op het gebied van letterkunde, kunst of wetenschap, daaronder begrepen bioscoopfilms en films of banden voor radio en televisie, van een octrooi, een fabrieks- of handelsmerk, tekening, een model, een plan, een geheim recept of geheime werkwijze, of voor inlichtingen omtrent ervaringen op het gebied van nijverheid, handel of wetenschap. In dit kader wordt nog verwezen naar punt 9, paragraaf a, van Protocol I, waarin is bepaald dat vergoedingen voor technische diensten, met inbegrip van studies of toezichthoudende werkzaamheden van wetenschappelijke, geologische of technische aard, of voor diensten van raadgevende of toezichthoudende aard, niet worden beschouwd als royalty's maar als vergoedingen waarop de bepalingen van de artikelen 7 en 14, naar gelang het geval, van toepassing zijn.

Voor een toelichting bij de paragrafen 3 tot en met 5 wordt korthedshalve verwezen naar de toelichting bij de overeenkomstig luidende paragrafen 5 tot en met 7 van artikel 11.

*Vermogenswinst (artikel 13 en punten 1, 7, 14 en 15 van Protocol I)*

In paragraaf 1 is, overeenkomstig het OESO Modelverdrag 1992/1997, bepaald dat voordelen die een inwoner van een verdragsluitende Staat verkrijgt uit de vervreemding van in de andere verdragsluitende Staat gelegen onroerende goederen in de zin van artikel 6 in die andere Staat belast mogen worden. Voor wat Nederland betreft, is in punt 1 van Protocol I bepaald dat de uitdrukking «onroerende goederen» voor de toepassing van paragraaf 1 moet worden gelezen als «onroerende zaken». Voor een toelichting hierbij wordt korthedshalve verwezen naar de toelichting bij paragraaf 2 van artikel 2. Voorts wordt voor een toelichting bij punt 7 van Protocol I, waarin is bepaald dat exploratie- en exploitatierechten van natuurlijke rijkdommen, met inbegrip van rechten op, belangen bij, of voordelen uit vermogensbestanddelen die voortvloeien uit die exploratie of exploitatie, worden aangemerkt als onroerende goederen die zijn gelegen in de verdragsluitende Staat

remboursement de l'impôt perçu aux autorités compétentes de l'État contractant d'où proviennent les redevances. Il est précisé au point 13 du Protocole I que les demandes doivent être introduites dans un délai de trois ans suivant l'expiration de l'année civile au cours de laquelle l'impôt a été perçu. Enfin, il convient encore de noter à cet égard que les autorités compétentes des États contractants définiront de commun accord, conformément à l'article 28, paragraphe 4, des modalités d'exécution en vue de l'application du paragraphe 1.

Selon le paragraphe 2, on entend par redevances les rémunérations de toute nature payées pour (la concession de) l'usage d'un droit d'auteur sur une oeuvre littéraire, artistique ou scientifique, y compris les films cinématographiques et les films ou bandes enregistreurs pour la radio ou la télévision, d'un brevet, d'une marque de fabrique ou de commerce, d'un dessin, d'un modèle, d'un plan, d'une formule ou d'un procédé secrets ou pour des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique. À cet égard, on se référera également au point 9, a), du Protocole I, qui précise que les rémunérations payées pour des services techniques, y compris des études ou des activités de surveillance de nature scientifique, géologique ou technique, ou pour des services de consultation ou de surveillance, ne sont pas considérées comme des redevances mais comme des rémunérations auxquelles s'appliquent les dispositions de l'article 7 ou de l'article 14, selon le cas.

Pour un commentaire concernant les paragraphes 3 à 5, on renvoie par souci de concision au commentaire des paragraphes 5 à 7 de l'article 11, dont le contenu est similaire.

*Gains en capital (article 13 et points 1, 7, 14 et 15 du Protocole I)*

Le paragraphe 1 prévoit, conformément au Modèle de Convention de l'OCDE 1992/1997, que les gains qu'un résident d'un État contractant tire de l'aliénation de biens immobiliers, au sens de l'article 6, situés dans l'autre État contractant sont imposables dans cet autre État. En ce qui concerne les Pays-Bas, il est précisé au point 1 du Protocole I que l'expression «onroerende goederen» doit, pour l'application du paragraphe 1, se lire «onroerende zaken». Pour un commentaire à ce sujet, on renvoie par souci de concision au commentaire relatif au paragraphe 2 de l'article 2. On renvoie, également par souci de concision, au commentaire relatif à l'article 6 en ce qui concerne le point 7 du Protocole I, qui stipule que les droits d'exploration et d'exploitation de ressources naturelles, y compris les droits portant sur des actifs résultant de cette exploration ou exploitation, les intérêts dans de tels actifs ou les gains tirés de tels actifs, sont considérés comme des biens immo-

op wiens zeebodem en ondergrond daarvan de rechten betrekking hebben, korthedshalve verwezen naar de toelichting bij artikel 6. Ten slotte is in punt 15 van Protocol I bepaald dat inkomsten die worden genoten bij gehele of gedeeltelijke inkoop van aandelen of bij liquidatie van een vennootschap, voor de toepassing van het verdrag, worden aangemerkt als dividenden en niet als voordelen uit de vervreemding van aandelen; zie tevens de toelichting bij artikel 10.

Paragraaf 2 bepaalt, in overeenstemming met het OESO Modelverdrag 1992/1997, dat voordelen uit de vervreemding van roerende goederen die tot het bedrijfsvermogen behoren van een vaste inrichting of vaste basis mogen worden belast in de verdragsluitende Staat waarin de vaste inrichting of vaste basis is gevestigd, ongeacht of de roerende goederen afzonderlijk of tezamen met de vaste inrichting of vaste basis c.q. de gehele onderneming waarvan de vaste inrichting of vaste basis een onderdeel is, worden vervreemd.

In aansluiting op artikel 8 zijn voordelen uit de vervreemding van schepen, binnenvaartschepen of luchtvaartuigen die in internationaal verkeer worden geëxploiteerd en voordelen uit de vervreemding van roerende goederen die daarbij worden gebruikt, ingevolge paragraaf 3 slechts belastbaar in de verdragsluitende Staat waar de werkelijke leiding van de scheep- of luchtvaartonderneming is gevestigd. Voor de toepassing van paragraaf 3 wordt in voorkomend geval de plaats van de werkelijke leiding van de scheep- of luchtvaartonderneming bepaald aan de hand van het bepaalde in paragraaf 3 van artikel 8.

Paragraaf 4 bepaalt vervolgens, in overeenstemming met het OESO Modelverdrag 1992/1997, als restbepaling dat voordelen uit de vervreemding van alle andere goederen dan zijn vermeld in de paragrafen 1 tot en met 3 slechts belastbaar zijn in de verdragsluitende Staat waarvan de vervreemder inwoner is. In paragraaf 5 wordt op deze restbepaling evenwel een uitzondering geformuleerd.

Evenals de bepalingen van paragraaf 8 van artikel 11 zijn de bepalingen van paragraaf 5 wederkerig geformuleerd, hoewel zij primair terug zijn te voeren op de problematiek inzake de fiscale emigratie van Nederlandse aanmerkelijkbelanghouders naar België.

Vanuit Nederlands perspectief gaat het daarbij om het volgende. Ingevolge het eerste lid, onderdeel h, van artikel 4.16 van de Nederlandse Wet inkomstenbelasting 2001 wordt bij emigratie van de aanmerkelijkbelanghouder naar België een fictieve vervreemding van tot een aanmerkelijk belang behorende aandelen en winstbewijzen aangenomen. Deze fictieve vervreemding leidt tot het opleggen van een zogenoemde conserverende aanslag waarvoor ingevolge het achtste lid van artikel 25 van de Nederlandse

biliers situés dans l'État contractant au lit de la mer et au sous-sol duquel les droits se rapportent. Enfin, il est précisé au point 15 du Protocole I que les revenus perçus lors du rachat total ou partiel d'actions par une société ou lors de la liquidation d'une société sont, pour l'application de la Convention, considérés comme des dividendes et non comme des gains provenant de l'aliénation d'actions; voir également le commentaire relatif à l'article 10.

Le paragraphe 2 prévoit, conformément au Modèle de Convention de l'OCDE 1992/1997, que les gains provenant de l'aliénation de biens mobiliers qui font partie de l'actif d'un établissement stable ou d'une base fixe sont imposables dans l'État contractant ou est situé l'établissement stable ou la base fixe et ce, que ces biens mobiliers soient cédés séparément ou en même temps que l'établissement stable ou la base fixe ou, le cas échéant, que l'ensemble de l'entreprise dont fait partie l'établissement stable ou la base fixe.

Dans le prolongement de l'article 8, les gains provenant de l'aliénation de navires, de bateaux servant à la navigation intérieure ou d'aéronefs exploités en trafic international, ainsi que les gains provenant de l'aliénation de biens mobiliers affectés à cette exploitation, ne sont imposables, en vertu du paragraphe 3, que dans l'État contractant où est situé le siège de direction effective de l'entreprise de navigation maritime, intérieure ou aérienne. Pour l'application du paragraphe 3, le siège de direction effective de l'entreprise de navigation maritime, intérieure ou aérienne est, le cas échéant, déterminé à la lumière des dispositions de l'article 8, paragraphe 3.

Comme dans le Modèle de Convention de l'OCDE 1992/1997, le paragraphe 4 contient une disposition résiduaire en vertu de laquelle les gains provenant de l'aliénation de tous biens autres que ceux visés aux paragraphes 1 à 3 ne sont imposables que dans l'État contractant dont le cédant est un résident. Le paragraphe 5 prévoit néanmoins une exception à cette disposition résiduaire.

Comme les dispositions de l'article 11, paragraphe 8, les dispositions du paragraphe 5 sont formulées de manière bilatérale, bien qu'elles soient essentiellement liées au problème de l'émigration fiscale vers la Belgique de détenteurs néerlandais de participations importantes.

Du point de vue néerlandais, le problème est le suivant. L'article 4.16, premier alinéa, h, de la loi néerlandaise de 2001 sur l'impôt sur le revenu (*Wet inkomstenbelasting 2001*) établit une fiction selon laquelle, lors de l'émigration vers la Belgique du détenteur de participation importante, les actions ou parts bénéficiaires faisant partie d'une participation importante sont censées être cédées. Cette aliénation fictive entraîne l'établissement d'une cotisation dite conservatoire pour laquelle un report de paiement est



Invorderingswet 1990 uitstel van betaling wordt verleend. Bij een daadwerkelijke vervreemding van de aandelen en/of winstbewijzen binnen tien jaar na emigratie wordt de conserverende aanslag ingevorderd. De bepalingen van paragraaf 5 strekken ertoe dat terzake van de in de conserverende aanslag belichaamde fiscale claim geen dubbele belasting ontstaat.

In dat verband is in paragraaf 5 bepaald dat een verdragsluitende Staat, niettegenstaande de bepalingen van paragraaf 4, overeenkomstig zijn eigen wetgeving, de betekenis van de uitdrukking «vervreemding» daaronder begrepen, belasting mag heffen over de voordelen die een natuurlijke persoon die inwoner is van de andere verdragsluitende Staat heeft verkregen uit de vervreemding van aandelen in en winstbewijzen van en schuldvorderingen op een vennootschap met een in aandelen verdeeld kapitaal die volgens de wetgeving van eerstbedoelde Staat inwoner daarvan is, dan wel uit de vervreemding van een gedeelte van de in die aandelen, winstbewijzen van of schuldvorderingen besloten liggende rechten, indien die natuurlijke persoon een zogenoemd aanmerkelijk belang in die vennootschap heeft. Van een aanmerkelijk belang is in dit kader sprake indien de desbetreffende natuurlijke persoon, al dan niet tezamen met zijn echtgenoot, dan wel een van hun bloed- of aanverwanten in de rechte lijn, onmiddellijk of middellijk ten minste 5 percent van het geplaatste kapitaal van een soort van aandelen in vorenbedoelde vennootschap bezit.

In punt 14 van Protocol I is vervolgens voor de toepassing van paragraaf 5 de uitdrukking «een vennootschap die volgens de wetgeving van een verdragsluitende Staat inwoner is van die Staat» omschreven. Daaronder wordt verstaan (i) een vennootschap waarvan de plaats van feitelijke leiding in die verdragsluitende Staat is gelegen, dan wel — in afwijking van het bepaalde in paragraaf 3 van artikel 4 van het verdrag — (ii) een vennootschap waarvan de plaats van de werkelijke leiding uit die verdragsluitende Staat is verplaatst, mits die plaats van de werkelijke leiding voorafgaande aan de verplaatsing voor een periode van ten minste 5 jaren in die verdragsluitende Staat was gelegen; in dat geval wordt de vennootschap, gerekend vanaf het moment van verplaatsing van de werkelijke leiding, voor een periode van 10 jaren geacht inwoner te zijn gebleven van die verdragsluitende Staat.

De heffingsbevoegdheid ingevolge paragraaf 5 van artikel 13 is niet onbegrensd. Immers, de bepalingen van paragraaf 5 vinden alleen toepassing indien de desbetreffende natuurlijke persoon in de loop van de laatste tien jaren voorafgaande aan het jaar waarin hij de desbetreffende vervreemdingsvoordelen geniet inwoner is geweest van de Staat waarvan de vennootschap wier aandelen ca worden vervreemd inwoner is

consenti conformément à l'article 25, huitième alinéa, de la loi néerlandaise de 1990 sur le recouvrement (*Invorderingswet 1990*). Si les actions et/ou parts bénéficiaires sont effectivement cédées dans les dix ans suivant l'émigration, il est procédé au recouvrement de la cotisation conservatoire. Les dispositions du paragraphe 5 visent à éviter que la créance fiscale née de la cotisation conservatoire n'entraîne une double imposition.

À cet égard, le paragraphe 5 prévoit qu'un État contractant peut, nonobstant les dispositions du paragraphe 4, imposer selon sa propre législation, en ce compris le sens attribué au terme «aliénation», les gains qu'une personne physique qui est un résident de l'autre État contractant a tirés de l'aliénation de bons de jouissance ou d'actions d'une société par actions qui, selon la législation du premier État, est un résident de cet État, ou de créances sur cette société, ainsi que les gains que cette personne physique a tirés de l'aliénation d'une partie des droits attachés à ces actions, bons de jouissance ou créances, lorsque cette personne physique détient une participation dite importante dans cette société. Dans ce contexte, on parle de participation importante («*aanmerkelijk belang*») lorsque la personne physique concernée, seule ou avec son conjoint ou un de leurs parents ou alliés en ligne directe, possède directement ou indirectement au moins cinq pour cent du capital souscrit représenté par une catégorie d'actions de la société précitée.

Par la suite, le point 14 du Protocole I définit, aux fins de l'application du paragraphe 5, l'expression «une société qui, selon la législation d'un État contractant, est un résident de cet État». On entend par là (i) une société dont le siège de direction effective est situé dans cet État contractant, ou — par dérogation à ce qui est prévu à l'article 4, paragraphe 3 de la Convention — (ii) une société dont le siège de direction effective a été déplacé hors de cet État contractant, à condition que, préalablement à ce déplacement, ce siège de direction effective ait été situé dans cet État contractant pendant une période d'au moins 5 ans; dans ce cas, la société est considérée comme étant restée un résident de cet État contractant pendant une période de 10 ans à compter du moment où son siège de direction effective a été déplacé.

Le pouvoir d'imposition accordé par l'article 13, paragraphe 5, n'est pas illimité. En effet, les dispositions du paragraphe 5 ne s'appliquent que lorsque la personne physique visée a été, au cours des dix dernières années précédant l'année au cours de laquelle les gains en question ont été réalisés, un résident de l'État dont la société dont les actions, etc. ont été cédées est un résident — ou est considérée comme étant un rési-

of geacht wordt te zijn en hij op het tijdstip waarop hij inwoner werd van de andere verdragsluitende Staat een aanmerkelijk belang als bedoeld in de eerste volzin van deze paragraaf had. Voorts geldt dat de bepalingen van paragraaf 5 alleen toepassing vinden in situaties waarin bij de emigratie van de desbetreffende natuurlijke persoon terzake van de daarbij aangenomen vervreemding van de aandelen, winstbewijzen, schuldvorderingen of rechten een aanslag is opgelegd en zolang er van deze aanslag nog een bedrag openstaat.

Met de bepalingen van paragraaf 5 wordt derhalve — met voorkoming van dubbele belasting — gedurende een periode van tien jaar de fiscale claim veilig gesteld die een verdragsluitende Staat heeft op de niet uitgedeelde winsten van een in die Staat gevestigde vennootschap met een in aandelen verdeeld kapitaal welke winsten zijn gevormd in de periode waarin de natuurlijke persoon als inwoner van die Staat een aanmerkelijk belang had in die vennootschap en die hun weerslag vinden in de waarde van de aandelen c.a. Emigratie van die natuurlijke persoon naar de andere verdragsluitende Staat, al dan niet gevolgd door een «emigratie» van de vennootschap naar die andere Staat, maken deze claim ingevolge de bepalingen van punt 14 van Protocol I niet illusoir. Vanuit Nederlands perspectief bezien, impliceert deze systematiek dat Nederland voor buitenlandse belastingplichtigen met een aanmerkelijk belang in een vennootschap met een in aandelen verdeeld kapitaal die volgens de Nederlandse wetgeving inwoner is van Nederland geen heffingsrechten over aanmerkelijk belangwinsten heeft geclaimd. De achterliggende gedachte daarbij is te bewerkstelligen dat een buitenlandse investeerder met betrekking tot zijn investering in Nederland niet anders wordt behandeld dan wanneer hij geïnvesteerd zou hebben in de Staat waarin hij woont. In dit kader wordt tevens verwezen naar de passantenregeling van artikel 4.16 van de Wet inkomstenbelasting 2001 alsmede naar de in artikel 4.25 van die wet neergelegde *step-up*regeling.

Volgend voorbeeld illustreert paragraaf 5 van artikel 13. Een natuurlijke persoon, inwoner van Nederland, is enig aandeelhouder van een in Nederland gevestigde BV. Op 1 juli 2003 emigreert deze natuurlijke persoon naar België. De verkrijgingsprijs van zijn aandelen in de BV bedraagt 40. De waarde in het economische verkeer van deze aandelen op het moment van emigratie bedraagt 140. Naar aanleiding van zijn emigratie wordt aan de natuurlijke persoon een conserverende aanslag opgelegd van 25 (25 % van (140-40)). Voor deze aanslag wordt ingevolge artikel 25, achtste lid, van de Invorderingswet 1990 uitstel van betaling verleend. In 2004 keert de BV een dividend uit van 60. Ingevolge de bepalingen van artikel 10, paragraaf 2, subparagraaf b), van het verdrag bedraagt de Nederlandse dividendbelasting daarover 9 (15 % van 60). Naar aanleiding van de dividenduit-

dent — et que cette personne physique, au moment où elle est devenue un résident de l'autre État contractant, détenait une participation importante au sens de la première phrase de ce paragraphe. En outre, les dispositions du paragraphe 5 ne sont applicables que dans les cas où, lors de l'émigration de cette personne physique, une cotisation a été établie au titre de l'aliénation fictive des actions, bons de jouissance ou créances et aussi longtemps qu'une partie de cette cotisation reste ouverte.

Les dispositions du paragraphe 5 permettent donc — en évitant la double imposition — de garantir pendant une période de dix ans la créance fiscale qu'un État contractant détient sur les bénéfices non distribués d'une société par actions établie dans cet État, bénéfices qui ont été réalisés pendant la période où la personne physique, alors résidente de cet État, détenait une participation importante dans cette société et qui influencent la valeur des actions, etc. Grâce aux dispositions du point 14 du Protocole I, l'émigration de cette personne physique vers l'autre État contractant, suivie ou non d'une «émigration» de la société vers cet autre État, n'a pas pour effet de rendre la créance illusoire. Du point de vue néerlandais, ceci implique que les Pays-Bas n'ont pas revendiqué de droits d'imposition sur les revenus de participations importantes pour les contribuables étrangers détenant une participation importante dans une société par actions qui, selon la législation néerlandaise, est un résident des Pays-Bas. Ce système vise à faire en sorte qu'un investisseur étranger ne soit pas traité différemment, en ce qui concerne son investissement aux Pays-Bas, que s'il avait investi dans l'État où il réside. À cet égard, il y a lieu de tenir compte également des dispositions de l'article 4.16 (*passantenregeling*) de la loi de 2001 sur l'impôt sur le revenu (*Wet inkomstenbelasting 2001*) et de l'article 4.25 (*step-up regeling*) de cette même loi.

L'exemple suivant illustre le paragraphe 5 de l'article 13. Une personne physique, résidente des Pays-Bas, est actionnaire unique d'une BV (*Besloten Vennootschap*) établie aux Pays-Bas. Le 1<sup>er</sup> juillet 2003, cette personne physique émigre vers la Belgique. Le prix d'acquisition de ses actions dans la BV est de 40. La valeur économique de ces actions au moment de l'émigration est de 140. À l'occasion de son émigration, une cotisation conservatoire de 25 [25 % de (140 — 40)] est établie à charge de la personne physique. Un report du paiement de cette cotisation est accordé conformément à l'article 25, huitième alinéa, de la loi sur le recouvrement de 1990 (*Invorderingswet 1990*). En 2004, la BV distribue un dividende de 60. Conformément aux dispositions de l'article 10, paragraphe 2, b), de la Convention, l'impôt néerlandais sur les dividendes afférent à ce dividende s'élève à 9 (15 % de

kering wordt vervolgens ingevolge artikel 26, derde lid, van de Invorderingswet 1990 van het op de conserverende aanslag openstaande bedrag van 25 een bedrag van 9 kwijtgescholden. Wanneer vervolgens in 2005 de aandelen worden verkocht voor een bedrag van 200, dan wordt het uitstel van betaling dat voor het op dat moment op de conserverende aanslag openstaande bedrag van 16 (25-9) is verleend, ingetrokken. Aan de andere kant mag België als woonplaatsstaat van de vervreemder van de aandelen, overeenkomstig paragraaf 4 van artikel 13 van het verdrag, de vermogenswinst die op de vervreemde aandelen betrekking heeft aan belasting onderwerpen, weliswaar met inachtneming van de bepalingen van artikel 23 van het verdrag betreffende de wijze waarop dubbele belasting wordt vermeden.

*Zelfstandige beroepen (artikel 14 en punt 9 van Protocol I)*

Indien een inwoner van een verdragsluitende Staat voor de uitoefening van een vrij beroep of andere werkzaamheden van zelfstandige aard geregeld beschikt over een in de andere verdragsluitende Staat gevestigde vaste basis, mogen de daarmee behaalde inkomsten ingevolge paragraaf 1 van artikel 14, in overeenstemming met het OESO Modelverdrag 1992/1997, worden belast in die andere Staat voor zover deze inkomsten aan die vaste basis kunnen worden toegerekend. Op dezelfde wijze als in artikel 7 voor de toerekening van winst aan een vaste inrichting is bepaald, dient de toerekening van inkomsten aan een vaste basis te geschieden volgens het zogenoemde «*arm's length principle*». Voor wat België betreft, omvat de uitdrukking «inkomsten» in het bijzonder de baten als bedoeld in de artikelen 27 en 28 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992. Het gaat voornamelijk om alle inkomsten uit een vrij beroep, een ambt of post en alle niet als winst of als bezoldigingen aan te merken inkomsten uit een winstgevende bezigheid. Voor wat Nederland betreft, gaat het om winst uit onderneming als bedoeld in paragraaf 3.2.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001.

In paragraaf 2 van artikel 14 is, in overeenstemming met het OESO Modelverdrag 1992/1997, een niet-limitatieve opsomming gegeven van de werkzaamheden die de uitdrukking «vrij beroep» geacht wordt te omvatten.

Voor punt 9 van Protocol I wordt verwezen naar de toelichting bij artikel 7.

*Niet-zelfstandige beroepen (artikel 15 en punten 18, 19 en 20 van Protocol I)*

Op grond van artikel 15, paragraaf 3, ten 1<sup>o</sup>, van het huidige Belgisch-Nederlandse belastingverdrag van 19 oktober 1970, in samenhang met de punten IX tot en met XI van het daarbij behorende Protocol, zijn

60). Par suite de la distribution de ce dividende, un montant de 9 sur le montant encore ouvert de la cotisation conservatoire, c'est-à-dire 25, est par conséquent dégrèvé conformément à l'article 26, troisième alinéa, de la loi sur le recouvrement de 1990 (*Invorderingswet 1990*). Lorsque les actions sont ensuite vendues, en 2005, pour un montant de 200, le report de paiement accordé pour le montant à ce moment encore ouvert de la cotisation conservatoire, c'est-à-dire 16 (25 — 9), est supprimé. De son côté, la Belgique, en tant qu'État de résidence de l'aliénateur des actions, peut, conformément à l'article 13, paragraphe 4, de la Convention, imposer le gain en capital afférent aux actions cédées, en tenant compte, toutefois, des dispositions de l'article 23 de la Convention concernant la prévention de la double imposition.

*Professions libérales (article 14 et point 9 du Protocole I)*

En vertu de l'article 14, paragraphe 1, lorsqu'un résident d'un État contractant dispose de façon habituelle, pour l'exercice d'une profession libérale ou d'autres activités de caractère indépendant, d'une base fixe située dans l'autre État contractant, les revenus qu'il tire de ces activités sont, conformément au Modèle de Convention de l'OCDE 1992/1997, imposables dans cet autre État dans la mesure où ils sont imputables à cette base fixe. À l'instar de ce qui est prévu à l'article 7 pour l'imputation de bénéfices à un établissement stable, l'imputation de revenus à une base fixe doit se faire conformément au principe de pleine concurrence. En ce qui concerne la Belgique, le terme «revenus» comprend notamment les profits visés aux articles 27 et 28 du Code des impôts sur les revenus 1992. Il s'agit principalement de tous les revenus d'une profession libérale, charge ou office et de tous les revenus d'une occupation lucrative qui ne sont pas considérés comme des bénéfices ou des rémunérations. En ce qui concerne les Pays-Bas, il s'agit des bénéfices d'entreprise visés au paragraphe 3.2.2. de la loi de 2001 sur l'impôt sur le revenu (*Wet inkomstenbelasting 2001*).

Comme dans le Modèle de Convention de l'OCDE 1992/1997, le paragraphe 2 de l'article 14 contient une énumération non limitative des activités que l'expression «profession libérale» est censée viser.

Pour ce qui concerne le point 9 du Protocole I, on se référera au commentaire relatif à l'article 7.

*Professions dépendantes (article 15 et points 18, 19 et 20 du Protocole I)*

En vertu des dispositions combinées de l'article 15, paragraphe 3, 1<sup>o</sup>, de l'actuelle Convention belgo-néerlandaise du 19 octobre 1970 et des points IX à XI inclus du Protocole à cette Convention, les traite-

salarissen, lonen en andere soortgelijke beloningen die zijn verkregen door grensarbeiders slechts belastbaar in de verdragsluitende Staat waarvan zij inwoner zijn. Onder een grensarbeider wordt in dit verband verstaan de natuurlijke persoon die in de grensstreek van een van de verdragsluitende Staten werkzaam is en zijn duurzaam tehuis in de grensstreek van de andere verdragsluitende Staat heeft alwaar hij gewoonlijk dagelijks of ten minste eenmaal per week terugkeert, tenzij deze persoon de Nederlandse nationaliteit heeft en na 1 januari 1970 zijn woonplaats van Nederland naar België heeft overgebracht.

Daarentegen zijn deze grensarbeiders bij wijze van hoofdregel sociaal verzekerd in de verdragsluitende Staat waar zij werkzaam zijn. Het gevolg hiervan is een discoördinatie tussen belasting- en premieheffing. De jaarlijkse verschuiving tussen de belasting- en premiepercentages in Nederland, zorgt vervolgens telkenmale voor grote commotie. De grensarbeiders zelf spreken in dit kader wel van het jaarlijkse «tombola-effect». Teneinde dit effect in het vervolg te voorkomen, zijn in het onderhavige verdrag geen bepalingen als in artikel 15, paragraaf 3, ten 1<sup>o</sup>, van het belastingverdrag van 19 oktober 1970 opgenomen. Voor België brengt dat met zich mee dat de problematiek van de «1970-regeling» die in punt XI van het Protocol bij het huidige belastingverdrag is neergelegd, is opgelost en de huidige voor Belgische grensarbeiders geldende compensatieregeling kan worden beëindigd. Het vorenstaande betekent dat onder dit verdrag ook op grensarbeiders de hoofdregel van paragraaf 1 van toepassing is op grond waarvan de salarissen, lonen en andere soortgelijke beloningen die zij verkrijgen ter belastingheffing worden toegewezen aan de verdragsluitende Staat waar zij werkzaam zijn. Daarmee wordt in de meeste gevallen coördinatie van belasting- en premieheffing gerealiseerd.

In combinatie met de bepaling van artikel 26, paragraaf 2, wordt daarmee bovendien een zo groot mogelijke «gelijkheid op de werkvloer» verkregen, hetgeen vanuit een oogpunt van gelijke arbeidsvoorwaarden van belang is. Voor Nederlandse grensarbeiders zijn vervolgens in artikel 27 compensatiemaatregelen opgenomen die ertoe strekken deze grensarbeiders fiscaal niet nadeliger af te laten zijn dan hun in Nederland «werkende buurman», die overigens in gelijke omstandigheden verkeert, alsmede — onder voorwaarden — compensatie te verlenen voor het nadeel dat zij mochten lijden als gevolg van de verschuiving van de heffingsbevoegdheid over hun arbeidsinkomen van Nederland naar België. Als sluitstuk van de grensarbeidersproblematiek is ten slotte in Protocol II een macro-economische verdeling van de zuivere belastingopbrengsten op arbeidsinkomen neergelegd. Voor een nadere toelichting wordt verwe-

ments, salaires et autres rémunérations similaires perçus par les travailleurs frontaliers ne sont imposables que dans l'État contractant dont ils sont des résidents. Dans ce contexte, on entend par travailleur frontalier la personne physique qui est occupée dans la zone frontalière d'un des États contractants et qui a son foyer d'habitation permanent dans la zone frontalière de l'autre État contractant, où elle rentre normalement chaque jour ou au moins une fois par semaine, à moins que cette personne possède la nationalité néerlandaise et qu'elle ait transféré son domicile des Pays-Bas vers la Belgique après le 1<sup>er</sup> janvier 1970.

Par contre, ces travailleurs frontaliers sont en règle générale assujettis à la sécurité sociale de l'État contractant où ils exercent leur activité. Il en résulte un manque de coordination entre la perception des impôts et le prélèvement des primes de sécurité sociale. Le rééquilibrage annuel entre les taux de l'impôt et des cotisations sociales aux Pays-Bas provoque par conséquent à chaque fois beaucoup d'émotion. Les travailleurs frontaliers eux-mêmes parlent à cet égard d'un effet «loterie» annuel. Afin d'éviter la persistance d'un tel effet, la nouvelle Convention ne comporte plus de dispositions similaires à celles de l'article 15, paragraphe 3, 1<sup>o</sup>, de la Convention du 19 octobre 1970. Pour la Belgique, ceci implique que le problème de la «règle de 1970», qui figure au point XI du Protocole à l'actuelle Convention, est réglé et qu'il peut être mis un terme au régime de compensation actuellement applicable aux travailleurs frontaliers belges. Ceci signifie que, en vertu de la nouvelle Convention, la règle générale du paragraphe 1 est également applicable aux travailleurs frontaliers. Dès lors, les traitements, salaires et autres rémunérations similaires que ces travailleurs perçoivent sont imposables dans l'État contractant où ils exercent leur activité. Ceci permet dans la plupart des cas d'assurer une coordination entre la perception des impôts et le prélèvement des cotisations sociales.

Cette règle, combinée à la disposition de l'article 26, paragraphe 2, permet également d'obtenir une «égalité sur le lieu de travail» aussi grande que possible, ce qui est important sur le plan de l'égalité des conditions de travail. Par ailleurs, l'article 27 prévoit pour les travailleurs frontaliers néerlandais des mesures compensatoires visant à éviter que ces travailleurs frontaliers ne soient fiscalement défavorisés par rapport à leurs «voisins» occupés aux Pays-Bas qui se trouvent par ailleurs dans la même situation, ainsi qu'à compenser — à certaines conditions — le désavantage qu'ils pourraient subir en raison du fait que le droit d'imposer les revenus de leur travail est transféré des Pays-Bas vers la Belgique. Enfin, pour en terminer avec la problématique des travailleurs frontaliers, le Protocole II prévoit une répartition macro-économique des recettes fiscales nettes provenant des revenus du travail. Pour plus de précisions à ce sujet, il

zen naar de toelichting bij de artikelen 26 en 27 en naar de toelichting bij Protocol II.

Overeenkomstig het OESO Modelverdrag 1992/1997 is in de paragrafen 1 en 2 bepaald dat, onder voorbehoud van de bepalingen van de artikelen 16, 18, 19 en 20, als inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid aan te merken beloningen die een inwoner van een verdragsluitende Staat verkrijgt terzake van het verrichten van werkzaamheden in dienstbetrekking slechts belastbaar zijn in die Staat, behoudens voor zover de werkzaamheden in de andere verdragsluitende Staat worden verricht. In dat geval mogen de aan die werkzaamheden toe te rekenen beloningen in de andere verdragsluitende Staat worden belast; ook deze beloningen zijn echter slechts belastbaar in de eerstbedoelde Staat indien aan de volgende drie cumulatieve voorwaarden wordt voldaan; *a*) de genietter van de beloningen verblijft in een tijdvak van 12 maanden dat begint of eindigt in het desbetreffende belastingjaar in totaal niet meer dan 183 dagen in de andere verdragsluitende Staat, waarbij de uitdrukking «belastingjaar» voor wat betreft België ingevolge punt 18 van Protocol I betekent «belastbaar tijdperk», *b*) de beloningen worden betaald door of namens een werkgever die geen inwoner is van de andere verdragsluitende Staat, en *c*) de beloningen komen niet ten laste van een in de andere verdragsluitende Staat gelegen vaste inrichting of vaste basis van die werkgever.

Voorts is in paragraaf 3 neergelegd dat, niettegenstaande de bepalingen van de paragrafen 1 en 2, als inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid aan te merken beloningen die een inwoner van een verdragsluitende Staat verkrijgt terzake van aan boord van een schip, binnenvaartschip of luchtvaartuig in dienstbetrekking verrichte werkzaamheden, slechts belastbaar zijn in de verdragsluitende Staat waar de plaats van de werkelijke leiding is gelegen van de onderneming die het schip, binnenvaartschip of luchtvaartuig exploiteert. Deze bepaling, die een exclusieve bronstaathetfing impliceert, is ruimer van opzet dan artikel 8, waarin de heffingsbevoegdheden met betrekking tot de winst die wordt verkregen uit de exploitatie van schepen, binnenvaartschepen en luchtvaartuigen in internationaal verkeer is geregeld; paragraaf 3 omvat immers elke vorm van exploitatie van schepen, binnenvaartschepen en luchtvaartuigen en is niet beperkt tot exploitatie daarvan in internationaal verkeer.

Deze «ruime» opzet is in het bijzonder van belang voor de in de binnenvaart voorkomende situatie waarin een binnenvaartschip zowel in als buiten internationaal verkeer wordt geëxploiteerd; paragraaf 3 voorkomt dat in die situatie een splitsing moet worden gemaakt in beloningen die werknemers verkrijgen terzake van aan boord verrichte werkzaamheden. Ondanks de in paragraaf 3 neergelegde exclu-

convient de se référer aux commentaires relatifs aux articles 26 et 27 ainsi qu'au commentaire relatif au Protocole II.

Conformément au Modèle de Convention de l'OCDE 1992/1997, il est prévu aux paragraphes 1 et 2 que, sous réserve des dispositions des articles 16, 18, 19 et 20, les rémunérations à considérer comme des revenus de professions dépendantes qu'un résident d'un État contractant reçoit au titre d'activités exercées dans le cadre d'un emploi salarié ne sont imposables que dans cet État, sauf dans la mesure où les activités sont exercées dans l'autre État contractant. Dans ce cas, les rémunérations imputables à ces activités sont imposables dans l'autre État contractant; toutefois, ces rémunérations ne sont imposables que dans le premier État lorsque les trois conditions suivantes sont réunies: (a) le bénéficiaire des rémunérations ne séjourne pas dans l'autre État contractant pendant plus de 183 jours au total au cours d'une période de 12 mois commençant ou se terminant durant l'année fiscale considérée; dans le cas de la Belgique, le terme «année fiscale» désigne, conformément au point 18 du Protocole I, la «période imposable», (b) les rémunérations sont payées par ou pour le compte d'un employeur qui n'est pas un résident de l'autre État contractant, et (c) la charge des rémunérations n'est pas supportée par un établissement stable ou une base fixe que l'employeur a dans l'autre État contractant.

Il est par ailleurs prévu au paragraphe 3 que, nonobstant les dispositions des paragraphes 1 et 2, les rémunérations à considérer comme des revenus de professions dépendantes qu'un résident d'un État contractant reçoit au titre d'activités exercées, dans le cadre d'un emploi salarié, à bord d'un navire, d'un bateau servant à la navigation intérieure ou d'un aéronef ne sont imposables que dans l'État contractant où est situé le siège de direction effective de l'entreprise qui exploite le navire, le bateau ou l'aéronef. Cette disposition, qui accorde un pouvoir d'imposition exclusif à l'État de la source, a une portée plus large que l'article 8, qui règle l'attribution des pouvoirs d'imposition relatifs aux bénéfices provenant de l'exploitation en trafic international de navires, de bateaux ou d'aéronefs; le paragraphe 3 vise en effet toutes les formes d'exploitation de navires, de bateaux et d'aéronefs et ne se limite pas à l'exploitation de ces moyens de transport en trafic international.

Cette portée «large» revêt une importance particulière pour le secteur de la navigation intérieure, où il arrive qu'un bateau soit exploité à la fois en trafic international et autrement; en pareil cas, le paragraphe 3 permet d'éviter de devoir scinder les rémunérations reçues par les travailleurs au titre des activités exercées à bord. Nonobstant le pouvoir d'imposition exclusif accordé à l'État de la source en vertu du para-

sieve bronstaatheffing, kan de verdragsluitende Staat waarvan de genietter van de desbetreffende beloningen inwoner is, deze beloningen met het oog op het progressievoorbehoud begrijpen in de grondslag waarnaar de belasting over die inkomsten wordt geheven. Voor België vloeit dit voort uit de bepalingen van artikel 23, paragraaf 1, subparagraaf a; voor Nederland uit punt 19 van Protocol I.

De uitdrukking «verkrege» of «verkrijgt», al naar het geval, zoals gehanteerd in artikel 15 en in de artikelen 16 en 17, wordt, voor wat België betreft, geacht samen te vallen met het in artikel 360 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 gehanteerde begrip «verkrege», terwijl dit begrip voor wat Nederland betreft, geacht wordt samen te vallen met het in artikel 13a van de Wet op de loonbelasting 1964 gehanteerde begrip «genoten». Dit laatste betekent derhalve dat in voorkomende gevallen de zogenoemde fictief loonregeling van artikel 12a van de Wet op de loonbelasting 1964 onder het verdrag kan worden toegepast.

Ten slotte is van belang dat onder de in dit artikel bedoelde beloningen tevens worden begrepen in de bronstaat belastbare beloningen die niet rechtstreeks staan tegenover feitelijk verrichte werkzaamheden, maar daaraan wel toerekenbaar zijn, tenzij deze beloningen kwalificeren als pensioenen of andere soortgelijke beloningen in de zin van artikel 18 of 19; het gaat hier om zogenoemde «nabetalingen». De precieze betekenis van laatstbedoelde uitdrukking zal door de bevoegde autoriteiten van beide landen nog nader gepreciseerd worden in het kader van de in artikel 28 van het verdrag vastgelegde regeling voor onderling overleg.

De bepalingen van artikel 15 vinden toepassing onder voorbehoud van de bepalingen van de artikelen 16, 18, 19 en 20. Voor wat artiesten en sportbeoefenaars betreft, is van belang dat de bepalingen van artikel 17 toepassing vinden niettegenstaande de bepalingen van artikel 15. De artikelen 15 tot en met 20 vormen een gesloten systeem, waarin de «lex specialis» van de artikelen 16 tot en met 20 voorgaat op de «lex generalis» van artikel 15 en waarin artikel 15 zonedig als «restartikel» fungeert. Met betrekking tot beloningen die worden verkregen terzake van in dienstbetrekking verrichte werkzaamheden wordt derhalve niet aan de toepassing van de bepalingen van artikel 21 toegekomen.

Voor wat betreft de toepassing van het «Synthesedocument met samenvatting en aanbeveling inzake de fiscale positie van het grensoverschrijdend openbaar lichaam en zijn personeel», wordt verwezen naar de toelichting bij artikel 19.

*Vennootschapsleiding (artikel 16 punt 20 van Protocol I)*

graphie 3, l'État contractant dont le bénéficiaire des revenus en question est un résident, peut, au titre de la réserve de progressivité, inclure ces rémunérations dans la base sur laquelle l'impôt afférent à ces revenus est perçu. Ceci ressort, pour la Belgique, des dispositions de l'article 23, paragraphe 1, a), et, pour les Pays-Bas, du point 19 du Protocole I.

Le terme «reçoit», employé à l'article 15 et à l'article 16 et le terme «tire» employé à l'article 17, doivent, dans le cas de la Belgique, être compris de la même manière que le terme «recueillis» employé à l'article 360 du Code belge des impôts sur les revenus 1992, alors que, dans le cas des Pays-Bas, ces termes doivent être interprétés de la même manière que le terme «genoten» utilisé à l'article 13a de la loi de 1964 sur l'impôt sur les salaires (*Wet op de loonbelasting 1964*). Ceci implique donc que la Convention permet, le cas échéant, l'application de la disposition relative au salaire fictif («*fictief loonregeling*») prévue à l'article 12a de la loi de 1964 sur l'impôt sur les salaires (*Wet op de loonbelasting 1964*).

Enfin, il convient de noter que les rémunérations visées dans cet article comprennent également les rémunérations imposables dans l'État de la source qui ne correspondent pas directement à des activités effectivement exercées, mais qui y sont imputables, à moins que ces rémunérations ne constituent des pensions ou autres rémunérations similaires au sens de l'article 18 ou 19; il s'agit ici de paiements «postérieurs» (*nabetalingen*). Le sens exact de cette dernière expression devra encore être précisé par les autorités compétentes des deux États dans le cadre de la procédure amiable prévue à l'article 28 de la Convention.

Les dispositions de l'article 15 s'appliquent sous réserve des dispositions des articles 16, 18, 19 et 20. En ce qui concerne les artistes et les sportifs, il y a lieu de noter que les dispositions de l'article 17 s'appliquent nonobstant les dispositions de l'article 15. Les articles 15 à 20 constituent un système fermé, dans lequel la «lex specialis» des articles 16 à 20 prévaut sur la «lex generalis» de l'article 15 et dans lequel l'article 15 fonctionne, en cas de besoin, comme article «résiduaire». Ceci implique donc que les dispositions de l'article 21 ne trouvent jamais à s'appliquer en ce qui concerne les rémunérations reçues au titre d'activités exercées dans le cadre d'un emploi salarié.

Pour ce qui concerne l'application du «Document de synthèse avec résumé et recommandations concernant le statut fiscal de l'organisme public transfrontalier et de son personnel», on se référera au commentaire relatif à l'article 19.

*Dirigeants de sociétés (article 16 point 20 du Protocole I)*

Jurisprudentie van belastingrechters in België en Nederland heeft met betrekking tot de toepassing van artikel 16 (beheerders, bestuurders en commissarissen van vennootschappen) van het huidige Belgisch-Nederlandse belastingverdrag van 19 oktober 1970 tot onduidelijkheden geleid(1). De reden is dat de belastingrechters met betrekking tot de in vorenbedoeld artikel 16 gehanteerde uitdrukkingen «beheerder, bestuurder en commissaris» uit leken te gaan *c.q.* uitgingen van een formeel criterium, terwijl de bevoegde autoriteiten van België en Nederland uitgingen van een materieel criterium(2). Teneinde dergelijke onduidelijkheden onder het onderhavige verdrag te voorkomen, is artikel 16 geformuleerd op basis van de Belgische nationale wetgeving met betrekking tot bestuurders *c.a.*

In verband daarmee is in paragraaf 1 bepaald dat beloningen die een inwoner van een verdragsluitende Staat verkrijgt van een in de andere verdragsluitende Staat gevestigde vennootschap terzake van de uitoefening van een opdracht of taak als bestuurder, zaakvoerder, vereffenaar of terzake van de uitoefening van functies die volgens de wetgeving van die andere Staat als soortgelijke functies worden beschouwd, in die andere Staat mogen worden belast. Ingevolge punt 20, paragraaf a, van Protocol I omvat de uitdrukking «soortgelijke functies» voor wat Nederland betreft commissarissen in de zin van artikel 140 van Boek 2 van het Nederlandse Burgerlijk Wetboek, dat wil zeggen degenen die als zodanig door de algemene vergadering van aandeelhouders of enig ander bevoegd orgaan van de desbetreffende vennootschap zijn benoemd en zijn belast met het toezicht op de algemene leiding van de desbetreffende vennootschap.

De op artikel 32, eerste lid, ten 2<sup>o</sup>, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 gebaseerde paragraaf 2 bevat vervolgens een zelfde toedeling van het heffingsrecht over beloningen van «bedrijfsleiders» (vóór 1 januari 1997 «werkende vennoten, bestuurders, en dergelijke»), dat wil zeggen personen die in de vennootschap — buiten het kader van een dienstbetrekking — een leidende werkzaamheid of functie van dagelijks bestuur of van commerciële, technische of financiële aard uitoefenen. Voor zover deze personen beloningen verkrijgen in verband met de uitoefening van dergelijke werkzaamheden en functies in dienstbetrekking zijn de bepalingen van artikel 15 van toepassing. Paragraaf 3 fungeert *de*

La jurisprudence des juges fiscaux en Belgique et aux Pays-Bas a fait naître un certain nombre d'incertitudes en ce qui concerne l'application de l'article 16 (administrateurs, directeurs et commissaires de sociétés) de l'actuelle Convention préventive de la double imposition belgo-néerlandaise du 19 octobre 1970(1). Ceci s'explique par le fait que, en ce qui concerne les termes «administrateurs, directeurs et commissaires» employés à l'article 16 précité, les juges fiscaux semblaient se baser ou se basaient sur un critère formel, alors que les autorités compétentes de la Belgique et des Pays-Bas se basaient sur un critère matériel(2). En vue d'éviter de telles incertitudes dans le cadre de la nouvelle Convention, l'article 16 a été rédigé en prenant comme base la législation interne belge relative aux administrateurs, etc.

Il est dès lors prévu au paragraphe 1 que les rémunérations qu'un résident d'un État contractant reçoit d'une société établie dans l'autre État contractant en raison de l'exercice d'un mandat ou de fonctions d'administrateur, de gérant, de liquidateur, ou en raison de l'exercice de fonctions qui sont considérées comme des fonctions analogues en vertu de la législation de cet autre État, sont imposables dans cet autre État. Conformément au point 20, a), du Protocole I, l'expression «fonctions analogues» vise notamment, en ce qui concerne les Pays-Bas, les commissaires au sens de l'article 140 du Livre 2 du Code civil néerlandais, c'est-à-dire les personnes qui sont désignées comme tels par l'assemblée générale des actionnaires ou tout autre organe compétent de la société concernée et qui sont chargées de contrôler la gestion de cette société.

Le paragraphe 2, basé sur l'article 32, 1<sup>er</sup> alinéa, 2<sup>o</sup>, du Code des impôts sur les revenus 1992, prévoit une attribution identique du pouvoir d'imposition afférent aux rémunérations des «dirigeants d'entreprises» (avant le 1<sup>er</sup> janvier 1997 «associés actifs, administrateurs, ...»), c'est-à-dire les personnes qui exercent dans la société — en dehors du cadre d'un emploi salarié — une activité dirigeante ou une fonction dirigeante de gestion journalière ou d'ordre commercial, technique ou financier. Dans la mesure où ces personnes reçoivent des rémunérations au titre de telles activités et fonctions exercées dans le cadre d'un emploi salarié, ce sont les dispositions de l'article 15 qui sont applicables. Le paragraphe 3 constitue

(1) Zie de uitspraak van het Hof van Beroep te Gent van 30 oktober 1997, gepubliceerd in het *Algemeen Fiscaal Tijdschrift* 1998, nr. 2, blz. 90-91, en de arresten van de Hoge Raad der Nederlanden van 15 juli 1997 en 22 december 1999, gepubliceerd in V-N 1997, blz. 2819, punt 10 respectievelijk V-N 2000/6.10.

(2) Zie de Circulaire van 22 mei 1992, nr. Ci. C37 875/H, alsmede het Besluit van 25 maart 1992, nr. IFZ92/476, V-N 1992, blz. 1010, punt 3.

(1) Voir l'arrêt de la Cour d'appel de Gand du 30 octobre 1997, publié dans la *Revue générale de fiscalité* 1998, n° 2, pp. 90-91, et les arrêts du *Hoge Raad der Nederlanden* du 15 juillet 1997 et du 22 décembre 1999, publiés respectivement au V-N 1997, p. 2819, point 10 et au V-N 2000/6.10.

(2) Voir circulaire du 22 mai 1992, n° Ci. C37 875/H, ainsi que l'Arrêté du 25 mars 1992, n° IFZ92/476, V-N 1992, p. 1010, point 3.

*facto* als «restbepaling» en bepaalt daartoe dat de beloningen die een inwoner van een verdragsluitende Staat verkrijgt van een in de andere verdragsluitende Staat gevestigde vennootschap terzake van — buiten het kader van een dienstbetrekking — uitgeoefende werkzaamheden andere dan bedoeld in de paragrafen 1 en 2, ook in die andere Staat mogen worden belast. Ook hierbij geldt dat voor zover deze personen de desbetreffende werkzaamheden in een dienstbetrekking uitoefenen op de beloningen de bepalingen van artikel 15 van toepassing zijn. Overigens is in dit verband nog van belang dat, in weerwil van de in de paragrafen 2 en 3 gehanteerde uitdrukking «buiten het kader van een dienstbetrekking», de bepalingen van artikel 14 op deze beloningen niet van toepassing zijn. *De facto* vormen de bepalingen van de paragrafen 2 en 3 een *lex specialis* van de bepalingen van artikel 14.

Het bepaalde in paragraaf 2 dient met name te worden gezien in het licht van de problematiek van de hybride entiteiten waarop punt 2 van Protocol I betrekking heeft. Voortbordurend op het voorbeeld dat is gegeven bij de toelichting van dit punt bij artikel 3, brengt paragraaf 2 van artikel 16 het volgende mee. Ingeval de aldaar bedoelde vennootschap onder firma aan ieder van de vennoten een beloning van 10 als bedoeld in paragraaf 2 van artikel 16 zou uitkeren, dan wordt voor de heffing van de Belgische vennootschapsbelasting de winst verlaagd van 100 naar 80. De aan ieder van de vennoten uitgekeerde beloning van 10, waarover België ingevolge paragraaf 2 van artikel 16 heffingsbevoegd is, is onderworpen aan de heffing van personenbelasting. Vanuit de optiek van de Nederlandse belastingheffing vormt deze uitgekeerde beloning een onttrekking die de winst niet beïnvloedt. De Nederlandse belastingheffing geschiedt dan ook op dezelfde wijze als uiteengezet in het vorenbedoelde voorbeeld, dat wil zeggen dat de Nederlandse vennoot geacht wordt zijn onderneming door middel van een in België gevestigde vaste inrichting uit te oefenen en dat hij mitsdien in de heffing van inkomstenbelasting wordt betrokken voor 50, over welk bedrag vervolgens ingevolge artikel 23, paragraaf 2, subparagraaf *b*), voorkoming van dubbele belasting wordt verleend volgens de vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud.

Ingeval de in de paragrafen 2 en 3 bedoelde persoon de aldaar bedoelde werkzaamheden uitoefent in een vaste inrichting van de vennootschap in zijn woonstaat én de beloningen die hij terzake daarvan verkrijgt ten laste komen van die vaste inrichting, heeft die woonstaat ingevolge paragraaf 4 en in afwijking van de paragrafen 2 en 3 het exclusieve heffingsrecht over die beloningen. Deze bepaling van paragraaf 4 is gebaseerd op artikel 270, ten 1<sup>o</sup>, van het Belgische Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 in samenhang met artikel 87 van het Koninklijk Besluit tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbe-

*de facto* une «disposition résiduaire» et prévoit à cet effet que les rémunérations qu'un résident d'un État contractant reçoit d'une société établie dans l'autre État contractant en raison de l'exercice — en dehors du cadre d'un emploi salarié — d'activités autres que celles visées aux paragraphes 1 et 2 sont aussi imposables dans cet autre État. Dans ce cas également, les dispositions de l'article 15 sont applicables à ces rémunérations dans la mesure où ces personnes exercent les activités en question dans le cadre d'un emploi salarié. En outre, il convient encore de noter à cet égard que, nonobstant l'expression «en dehors du cadre d'un emploi salarié» employée aux paragraphes 2 et 3, les dispositions de l'article 14 ne sont pas applicables à ces rémunérations. Les dispositions des paragraphes 2 et 3 constituent donc *de facto* une «*lex specialis*» par rapport aux dispositions de l'article 14.

La disposition du paragraphe 2 doit notamment être rattachée à la problématique des entités hybrides, qui est traitée au point 2 du Protocole I. Si l'on reprend l'exemple illustrant ce point dans le commentaire relatif à l'article 3, les implications du paragraphe 2 de l'article 16 sont les suivantes. Si la société en nom collectif visée dans cet exemple attribue à chacun des associés une rémunération — au sens du paragraphe 2 de l'article 16 — s'élevant à 10, le bénéficiaire imposable à l'impôt belge des sociétés s'en trouve ramené de 100 à 80. La rémunération de 10 attribuée à chacun des associés, dont le pouvoir d'imposition est attribué à la Belgique en vertu du paragraphe 2 de l'article 16, est soumise à l'impôt des personnes physiques. Pour l'imposition aux Pays-Bas, cette rémunération constitue un prélèvement qui n'influence pas le montant des bénéfices. L'imposition aux Pays-Bas a donc lieu comme illustré dans l'exemple précité, ce qui signifie que l'associé néerlandais est considéré comme exerçant son activité au moyen d'un établissement stable situé en Belgique et qu'il est dès lors soumis à l'impôt sur le revenu sur un montant de 50, montant pour lequel la double imposition est évitée, conformément à l'article 23, paragraphe 2, *b*), selon la méthode de l'exemption avec réserve de progressivité.

Lorsque la personne visée aux paragraphes 2 et 3 exerce les activités visées dans ces mêmes paragraphes dans un établissement stable dont la société dispose dans son État de résidence et que la charge des rémunérations que cette personne reçoit au titre de ces activités est supportée par cet établissement stable, cet État de résidence dispose, en vertu du paragraphe 4 et par dérogation aux paragraphes 2 et 3, d'un droit d'imposition sur ces rémunérations. Cette disposition du paragraphe 4 est basée sur les dispositions de l'article 270, 1<sup>o</sup>, du Code belge des impôts sur les revenus 1992 et de l'article 87 de l'arrêté royal d'exécution du



lastingen 1992. Vanuit Nederlandse optiek omvat deze bepaling voor de vennootschapsleiding de situatie waarop artikel 6, tweede lid, onderdeel a, van de Nederlandse Wet op de loonbelasting 1964 betrekking heeft.

Ten slotte is in punt 20, paragraaf *b*), van Protocol I, een bepaling opgenomen waarin is vastgelegd dat de heffingsbevoegdheid over beloningen die een natuurlijke persoon geniet in de zogenoemde «voorperiode» van een vennootschap die het resultaat is van de gehele of gedeeltelijke omzetting van een transparante entiteit die het bedrijf uitoefent met behulp van een in de andere verdragsluitende Staat gevestigde vaste inrichting of vaste basis, wordt bepaald aan de hand van de artikelen 15 en 16, naar gelang het geval.

*Artiesten en sportbeoefenaars (artikel 17 en punt 21 van Protocol I)*

Inkomsten die een inwoner van een verdragsluitende Staat — rechtstreeks of via een derde persoon — verkrijgt uit het persoonlijk verrichten van werkzaamheden als zelfstandige of niet-zelfstandige artiest of sportbeoefenaar in de andere verdragsluitende Staat, mogen ingevolge de paragrafen 1 en 2 van artikel 17, in overeenstemming met het OESO Modelverdrag 1992/1997, worden belast in die andere Staat.

Tijdens de besprekingen over het onderhavige verdrag hebben diverse belangengroeperingen van artiesten aandacht gevraagd voor de problemen waartoe de toepassing van de paragrafen 1 en 2 van artikel 17 in de praktijk kan leiden<sup>(1)</sup>. In de eerste plaats gaat het daarbij om gezelschappen van artiesten. Deze artiesten staan veelal in dienstbetrekking tot het gezelschap waarvan zij deel uitmaken en ontvangen in dat kader een regulier salaris. Voor optredens verstrekt het gezelschap als zodanig veelal een factuur waarbij — al dan niet met een winstopslag — in één bedrag de loonkosten van de artiesten, ondersteunend personeel, e.d., vervoerskosten, verblijfskosten, enz. aan de opdrachtgever in rekening worden gebracht.

Bij optredens in de andere verdragsluitende Staat is de opdrachtgever volgens de nationale wetgeving van die Staat en in overeenstemming met artikel 17 gehouden op het gedeelte van het gefactureerde bedrag dat de vergoeding betreft voor de persoonlijke werkzaamheden van de artiesten belasting in te houden; voor wat betreft België, wordt over dergelijke vergoedingen ingevolge artikel 270, ten 3<sup>o</sup>, van het Belgische Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 in

Code des impôts sur les revenus 1992. Du point de vue néerlandais, cette disposition vise notamment, en ce qui concerne les dirigeants de sociétés, la situation décrite à l'article 6, deuxième alinéa, a, de la loi néerlandaise de 1964 sur l'impôt sur les salaires (*Wet op de loonbelasting 1964*).

Enfin au point 20, *b*), du Protocole I, figure une disposition selon laquelle, lorsqu'une personne physique reçoit des rémunérations au cours de la période de constitution (*voorperiode*) d'une société résultant de la transformation totale ou partielle d'une entité transparente exerçant son activité par l'intermédiaire d'un établissement stable ou d'une base fixe situés dans l'autre État contractant, le pouvoir d'imposition afférent à ces rémunérations est attribué sur la base des dispositions des articles 15 ou 16, selon le cas.

*Artistes et sportifs (article 17 et point 21 du Protocole I)*

Les revenus qu'un résident d'un État contractant tire — directement ou par l'intermédiaire d'une tierce personne — de ses activités personnelles exercées dans l'autre État contractant en tant qu'artiste du spectacle ou sportif salarié ou indépendant sont imposables dans cet autre État en vertu des paragraphes 1 et 2 de l'article 17 et conformément au Modèle de Convention de l'OCDE 1992/1997.

Au cours des négociations qui ont abouti à la conclusion de cette Convention, divers groupes d'intérêts représentant des artistes ont attiré l'attention sur les problèmes que peut poser, dans la pratique, l'application des paragraphes 1 et 2 de l'article 17(1). Ces problèmes concernent en premier lieu les compagnies d'artistes. Ces artistes sont généralement employés par la compagnie dont ils font partie et reçoivent de ce fait un salaire régulier. Lors des représentations, la compagnie en tant que telle délivre généralement une facture dans laquelle les rémunérations des artistes, du personnel auxiliaire, etc., les frais de transport, les frais de séjour, ... sont facturés — avec ou sans marge bénéficiaire — en un seul montant au commettant.

Lorsque les représentations ont lieu dans l'autre État contractant, le commettant est tenu de retenir, conformément à la législation interne de cet État et à l'article 17, l'impôt à la source sur la partie du montant facturé qui représente la rémunération des activités personnelles des artistes; en Belgique, ces rémunérations sont actuellement soumises, conformément aux dispositions de l'article 270, 3<sup>o</sup>, du Code belge des impôts sur les revenus 1992 et de l'Annexe

(1) *Mutatis mutandis* geldt hetzelfde voor de toepassing van artikel 17 van het Belgisch-Nederlandse belastingverdrag van 19 oktober 1970.

(1) Ceci vaut également *mutatis mutandis* pour l'application de l'article 17 de la Convention belgo-néerlandaise du 19 octobre 1970.

samenhang met Bijlage III bij het koninklijk besluit tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 momenteel 18 % bedrijfsvoorheffing geheven en, voor wat Nederland betreft, ingevolge artikel 35a van de Nederlandse Wet op de loonbelasting 1964 20 % loonbelasting. Zie in dit verband paragraaf 8 van het algemeen commentaar op artikel 17 van het OESO Modelverdrag. Het gezelschap zou deze ingehouden belasting aan de artiesten moeten doorberekenen, terwijl de artiesten vervolgens voor het gedeelte van hun reguliere salaris dat betrekking heeft op de optredens in de andere verdragsluitende Staat overeenkomstig artikel 23 van het verdrag voorkoming van dubbele belasting zouden kunnen verzoeken. In de praktijk blijkt doorberekening van de in de andere verdragsluitende Staat ingehouden belasting en het verzoeken om voorkoming van dubbele belasting niet of nauwelijks te gebeuren. Consequentie daarvan is dat de ingehouden belasting in de andere verdragsluitende Staat *de facto* een additionele last voor de gezelschappen vormt.

Een ander aspect waarvoor belangengroeperingen van artiesten aandacht hebben gevraagd betreft het niet of niet geheel kunnen vergelden van kosten bij optredens in de andere verdragsluitende Staat. Dit wordt veroorzaakt door de omstandigheid dat in de nationale wetgeving van ieder van de verdragsluitende Staten aan de uitdrukking «aftrekbare kosten» een verschillende invulling is gegeven. Voorts speelt een rol de omstandigheid dat aftrek van kosten in de andere verdragsluitende Staat (naar de maatstaven van die Staat) eerst is toegestaan indien een bepaald gedeelte van het wereldinkomen in die Staat wordt verdiend, terwijl de voorkoming van dubbele belasting in de verdragsluitende Staat waarvan men inwoner is op nettobasis wordt verleend, dat wil zeggen voor het bruto bedrag van de in de andere verdragsluitende Staat verdiende inkomsten verminderd met de aan die inkomsten toerekenbare aftrekbare kosten (bepaald naar de maatstaven van de Staat waarvan men inwoner is).

In verband met deze praktische problemen, die zich ook, zij het veelal in mindere mate, voordoen bij sportbeoefenaars, hebben vorenbedoelde belangengroeperingen verzocht te overwegen om artikel 17 aan te vullen met een «183-dagenregeling» als is opgenomen in de tweede paragraaf van artikel 15 van het verdrag. Een dergelijke oplossing biedt echter geen soelaas omdat de beloning ten laste komt van een opdrachtgever («werkgever» in de terminologie van paragraaf 2 van artikel 15) die inwoner is van de andere verdragsluitende Staat. Dit laat onverlet dat andere oplossingen voor deze problematiek in het verdrag zijn getroffen. In de eerste plaats is daartoe in paragraaf 3 van artikel 17 bepaald dat — in afwijking van de bepalingen van de paragrafen 1 en 2 van artikel 17 — inkomsten die een artiest of sportbeoefenaar verkrijgt terzake van het verrichten van persoon-

III à l'arrêté royal d'exécution du Code belge des impôts sur les revenus 1992, à un précompte professionnel de 18% alors que, aux Pays-Bas, elles sont soumises à un impôt sur les salaires de 20% conformément à l'article 35a de la loi néerlandaise de 1964 sur l'impôt sur les salaires (*Wet op de loonbelasting 1964*). Voir à cet égard le paragraphe 8 des commentaires sur l'article 17 du Modèle de Convention de l'OCDE 1992/1997. La compagnie devrait répercuter cette retenue à la source sur les salaires des artistes, et ceux-ci devraient ensuite revendiquer l'élimination de la double imposition, conformément à l'article 23 de la Convention, pour la partie de leur salaire régulier qui se rapporte aux représentations données dans l'autre État contractant. Dans la pratique, il semble que les choses ne se passent presque jamais de cette manière. Par conséquent, l'impôt retenu à la source dans l'autre État contractant constitue en fait une charge supplémentaire pour les compagnies.

Un autre point soulevé par les groupements d'intérêts d'artistes concerne l'impossibilité totale ou partielle de prendre en compte les frais afférents aux représentations données dans l'autre État contractant. Cette impossibilité est due au fait que les législations internes des deux États contractants n'interprètent pas de la même manière l'expression «frais déductibles». Elle résulte également du fait que la déduction des frais n'est accordée dans l'autre État contractant (selon les critères de cet État) que lorsqu'une certaine partie du revenu mondial a été recueillie dans cet État, alors que la prévention de la double imposition dans l'État contractant dont le contribuable est un résident s'effectue sur une base nette, c'est-à-dire à raison du montant brut des revenus recueillis dans l'autre État contractant diminué des frais déductibles imputables à ces revenus (selon les critères applicables dans l'État de résidence).

En vue de résoudre ces problèmes pratiques, qui concernent également les sportifs — bien que, généralement, dans une moindre mesure — les groupements d'intérêts précités ont demandé aux négociateurs d'envisager de compléter l'article 17 par une «règle des 183 jours» analogue à celle qui figure à l'article 15, paragraphe 2, de la Convention. Une telle solution n'est cependant pas appropriée, puisque la charge des rémunérations est supportée par un commettant («employeur» selon la terminologie employée au paragraphe 2 de l'article 15) qui est un résident de l'autre État contractant. La Convention apporte néanmoins d'autres solutions à ces problèmes. D'abord, il est prévu au paragraphe 3 de l'article 17 que — par dérogation aux dispositions des paragraphes 1 et 2 de l'article 17 — les revenus qu'un artiste ou un sportif tire de ses activités personnelles

lijke werkzaamheden in de andere verdragsluitende Staat uitsluitend mogen worden belast in de verdragsluitende Staat waarvan hij inwoner is indien deze werkzaamheden voor een wezenlijk deel worden gefinancierd uit de openbare middelen van laatstbedoelde Staat of van een staatkundig onderdeel of plaatselijk publiekrechtelijk lichaam daarvan. In punt 21 van Protocol I is neergelegd dat de in paragraaf 3 van artikel 17 gehanteerde uitdrukking «gefinancierd voor een wezenlijk deel» betekent een financiering van ten minste 30 %. Met betrekking tot het kunnen vergelden van kosten in de andere verdragsluitende Staat zijn in het verdrag geen specifieke bepalingen opgenomen. Dit betekent derhalve dat de aftrek van kosten slechts mogelijk is indien de nationale wetgeving van de desbetreffende verdragsluitende Staat daartoe de mogelijkheid biedt. Voor wat België betreft, is in die situaties overeenkomstig hoofdstuk X van voormelde Bijlage III bij het koninklijk besluit tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 in principe geen aftrek van beroepskosten toegelaten.

De verschuldigde bedrijfsvoorheffing is inderdaad eenvormig vastgesteld op 18 percent van het bruto-bedrag van de desbetreffende inkomsten en vormt de definitieve belasting overeenkomstig artikel 248 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992. Bij de vaststelling van het tarief van 18 percent werd overigens op forfaitaire wijze rekening gehouden met de kosten van de betrokkenen (zie Kamer, buitengewone zitting 1991-1992, stuk nr. 444/9, blz. 157). Voor wat Nederland betreft, geldt daarbij het volgende. Ingeval een Nederlandse dienstbetrekking wordt vervuld, dan is slechts de werknemersaftrek van artikel 3.85 van de Nederlandse Wet inkomstenbelasting 2001 van belang. Een in België wonende artiest of sportbeoefenaar zal deze aftrek voor de Nederlandse belastingheffing kunnen vergelden indien hij ingevolge artikel 2.5 van de Wet inkomstenbelasting 2001 kiest voor toepassing van de regels die gelden voor binnenlandse belastingplichtigen. Ingeval geen dienstbetrekking wordt vervuld, geldt veelal het regime van artikel 7.2, tweede lid, onderdeel c), in samenhang met artikel 3.94 van de Nederlandse Wet inkomstenbelasting 2001 (resultaat uit overige werkzaamheden in Nederland).

Het in Nederland belastbare resultaat wordt dan, voor zover van belang, bepaald volgens de regels die gelden voor winst uit onderneming (artikel 3.95 van de Nederlandse Wet inkomstenbelasting 2001). Kosten kunnen dan worden vergolden naar de maatstaven van laatstbedoelde regels. Met betrekking tot het kunnen vergelden door artiesten en sportbeoefenaars van persoonlijke aftrekken, tegemoetkomingen en verminderingen uit hoofde van burgerlijke staat of samenstelling van het gezin wordt korthedshalve verwezen naar paragraaf 2 van artikel 26. Ten slotte is

exercées dans l'autre État contractant sont exclusivement imposables dans l'État contractant dont il est un résident lorsque ces activités sont financées pour une large part au moyen de fonds publics de ce dernier État ou de l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales. Il est précisé au point 21 du Protocole I que l'expression «financées pour une large part», employée à l'article 17, paragraphe 3, désigne un financement d'au moins 30 %. En ce qui concerne la prise en compte éventuelle des frais dans l'autre État contractant, la Convention ne contient pas de dispositions spécifiques. Dès lors, la déduction des frais n'est possible que si la législation interne de l'État contractant concerné prévoit cette possibilité. En Belgique, aucune déduction de frais professionnels n'est en principe autorisée dans ces cas conformément au chapitre X de l'Annexe III déjà citée à l'arrêté royal d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992. Le précompte professionnel dû est en effet fixé de manière uniforme à 18 pour cent du montant brut des revenus concernés et constitue l'impôt définitif conformément à l'article 248 du Code des impôts sur les revenus 1992.

Lors de la détermination du taux de 18 pour cent, il a d'ailleurs été tenu compte de manière forfaitaire des frais des intéressés (voir Chambre, SO 1991-1992, doc. n° 44/9, p. 157). Aux Pays-Bas, les choses se présentent de la manière suivante. Dans le cas d'un emploi salarié exercé aux Pays-Bas, seule la déduction pour travailleur salarié (*Werknemersaftrek*) visée à l'article 3.85 de la loi néerlandaise de 2001 sur l'impôt sur le revenu (*Wet inkomstenbelasting 2001*) entre en ligne de compte. Un artiste ou un sportif résidant en Belgique pourra revendiquer le bénéfice de cette déduction aux fins de son imposition aux Pays-Bas s'il opte pour le régime applicable aux contribuables résidents conformément à l'article 2.5 de la loi de 2001 sur l'impôt sur le revenu (*Wet inkomstenbelasting 2001*). Si aucun emploi salarié n'est exercé, c'est généralement le régime prévu aux articles 7.2, deuxième alinéa, c, et 3.94 de la loi néerlandaise de 2001 sur l'impôt sur le revenu (*Wet inkomstenbelasting 2001*) (résultat d'autres activités exercées aux Pays-Bas) qui est applicable.

Dans ce cas, le résultat imposable aux Pays-Bas est, pour autant que de besoin, déterminé selon les règles applicables aux bénéfices d'entreprise [article 3.95 de la loi néerlandaise de 2001 sur l'impôt sur le revenu (*Wet inkomstenbelasting 2001*)]. Les frais peuvent dans ce cas être pris en compte suivant les critères compris dans ces règles. En ce qui concerne la possibilité pour les artistes et sportifs de bénéficier des déductions personnelles, abattements et réductions en raison de leur état civil ou de leurs charges de famille, on renvoie par souci de concision au paragraphe 2 de

voor Nederlandse artiesten en sportbeoefenaars die in België optreden artikel 27, paragraaf 1, nog van belang. Voor een toelichting daarbij wordt korthedshalve verwezen naar artikel 27 van het verdrag.

*Pensioenen, lijfrenten, sociale zekerheids- en alimentatieuitkeringen (artikel 18 en punt 22 van Protocol I)*

In België en Nederland worden oudedagsvoorzieningen hoofdzakelijk getroffen via het zogenoemde drie-pijlersysteem, dat wil zeggen via de sociale verzekeringen (eerste pijler), via aanvullende collectieve pensioenregelingen (tweede pijler) en via particuliere verzekeringen (derde pijler). De wijze waarop aan deze verschillende vormen van oudedagsvoorzieningen in België en Nederland inhoud is gegeven alsmede de fiscale begeleiding daarvan verschillen echter sterk van elkaar. Dit laat onverlet dat de fiscale begeleiding van oudedagsvoorzieningen in België en Nederland een «grootste gemene deler» kent, namelijk dat aanspraken op oudedagsvoorzieningen — veelal via de aftrek van premies — belastingvrij kunnen worden opgebouwd, terwijl de oudedagsuitkeringen worden belast. In zuiver interne Belgische respectievelijk Nederlandse situaties is de werking van deze zogenoemde systematiek, die in Nederland bekend staat onder de naam «omkeerregel», coherent, in grensoverschrijdende situaties echter niet. De praktijk van de afgelopen jaren heeft te zien gegeven dat in de Belgisch-Nederlandse verhouding is getracht gebruik te maken van de leemtes die het gebrek aan grensoverschrijdende coherentie meebrengen.

In dit verband is wel gesproken van een Nederlandse «pensioenvlucht» naar België. In de meest eenvoudige vorm verloopt een dergelijke «pensioenvlucht» langs de volgende weg: een inwoner van Nederland verhuist naar België, met toestemming van de Nederlandse Verzekeringkamer draagt hij zijn in Nederland belastingvrij opgebouwde pensioenkapitaal vervolgens over aan een in België gevestigde pensioenverzekeraar en ten slotte koopt hij zijn overgedragen pensioenkapitaal af. Volgens de nationale wetgeving van België is de afkoopsom niet belast voor zover die valt onder de in artikel 39, paragraaf 2 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 bedoelde vrijstellingsregeling.

In meer algemene zin leidt een dergelijke «pensioenvlucht» derhalve tot een emigratiestroom op basis van overwegend fiscale motieven. Een dergelijk gevolg is onwenselijk. Ter voorkoming en bestrijding van een dergelijke emigratiestroom hebben de bevoegde autoriteiten van België en Nederland voor de toepassing van het Belgisch-Nederlandse belastingverdrag van 19 oktober 1970 op wederzijdse basis het volgende afgesproken. Vertrekpunt is dat

l'article 26. Enfin, l'article 27, paragraphe 1, est également applicable aux artistes et sportifs néerlandais qui se produisent en Belgique. Pour plus de précisions à cet égard, on renvoie par souci de concision au commentaire relatif à l'article 27 de la Convention.

*Pensions, rentes, allocations de sécurité sociale et rentes alimentaires (article 18 et point 22 du Protocole I)*

En Belgique comme aux Pays-Bas les pensions de retraite sont essentiellement organisées selon le système dit des trois piliers, c'est-à-dire la sécurité sociale (premier pilier), les régimes collectifs de pension complémentaire (second pilier) et les assurances individuelles (troisième pilier). Cependant, la manière dont ces différentes formes de retraites sont mises en œuvre en Belgique et aux Pays-Bas ainsi que les mesures d'accompagnement fiscales diffèrent fortement. En dépit de ces différences, il existe néanmoins un «plus grand commun dénominateur» dans l'accompagnement fiscal des pensions de retraite en Belgique et aux Pays-Bas, en ce sens que les droits à pension peuvent être constitués en exemption d'impôt — généralement via une déduction des cotisations — alors que les prestations de retraite sont taxées. Si ce système (désigné aux Pays-Bas par l'expression «*omkeerregel*») fonctionne de manière cohérente dans des situations purement internes à la Belgique ou aux Pays-Bas, ce n'est pas le cas dans les situations transfrontalières. L'expérience des dernières années a montré que, dans les relations belgo-néerlandaises, des tentatives ont été faites en vue de profiter des lacunes résultant du manque de cohérence au niveau transfrontalier.

On a parlé à cet égard de «fuite des pensions» néerlandaises vers la Belgique. Dans sa forme la plus simple, cette «fuite des pensions» se déroule de la manière suivante: un résident des Pays-Bas déménage vers la Belgique; il transfère ensuite, avec l'autorisation de la Chambre néerlandaise des Assurances («*Nederlandse Verzekeringkamer*»), le capital de pension qu'il a constitué en exemption d'impôt aux Pays-Bas vers un assureur établi en Belgique; enfin, il procède au rachat du capital ainsi transféré. En vertu de la législation interne belge, ce rachat n'est pas imposé dans la mesure où il est visé par le régime d'exemption prévu à l'article 39, paragraphe 2, du Code des impôts sur les revenus 1992.

De manière plus générale, cette «fuite des pensions» entraîne donc un flux d'émigrations dû à des motifs essentiellement fiscaux. Un tel phénomène n'est pas souhaitable. Afin de prévenir et de combattre ce flux d'émigrations, les autorités compétentes de la Belgique et des Pays-Bas sont convenues de ce qui suit pour l'application de la Convention belgo-néerlandaise du 19 octobre 1970. On part du principe que les (capitaux et valeurs de rachat de) pensions

(de afkoop van) pensioenen ter belastingheffing aan de woonstaat zijn toegewezen. Bij afkoop van niet ingegane pensioenen heeft de verdragsluitende Staat van waaruit het pensioenkapitaal is overgedragen op basis van artikel 15 (niet-zelfstandige arbeid) of artikel 16 (beheerders, bestuurders en commissarissen van vennootschappen) echter de bevoegdheid om de in die Staat vrijgestelde aanspraken te regulariseren(1).

Een soortgelijke benadering geldt in beginsel ook voor lijfrenten. In dit verband wordt korthedshalve verwezen naar het arrest van de Hoge Raad der Nederlanden van 7 december 2001 (V-N 2001/64.12) over de toepassing van het Nederlands-Hongaarse belastingverdrag bij afkoop van een lijfrente.

In artikel 18 van het nieuwe Belgisch-Nederlandse verdrag is vorenstaande lijn nader uitgewerkt. Leidraad daarbij is een waarborging van een grensoverschrijdende coherente werking van de bij pensioenen en lijfrenten gehanteerde systematiek waarin aanspraken op oudedagsvoorzieningen via de aftrek van premies belastingvrij kunnen worden opgebouwd en oudedagsuitkeringen worden belast. In dat verband is in artikel 18 een zodanige verdeling van heffingsbevoegdheden overeengekomen dat een evenwichtige verhouding wordt gerealiseerd tussen de fiscale facilitering bij de opbouw van aanspraken op pensioenen en lijfrenten en de belastingheffing over pensioen- en lijfrenteuitkeringen, dan wel de afkopsommen daarvan.

In lijn met het OESO Modelverdrag 1992/1997 is het uitgangspunt hierbij een woonstaatheffing voor pensioen- en lijfrenteuitkeringen. Een bronstaatheffing voor deze uitkeringen is vervolgens aan de orde indien in grensoverschrijdende situaties sprake is van een «scheve» verhouding tussen verleende fiscale faciliteiten tijdens de opbouwfase en de belastingheffing tijdens de uitkeringsfase; weliswaar wordt met deze mogelijkheid van een bronstaatheffing primair beoogd verschijnselen als «pensioenvlucht» te voorkomen c.q. te bestrijden, voor de toepassing ervan is het niet van belang of belanghebbenden al dan niet bewust handelingen hebben verricht waarmee is beoogd in de meest voordelige zin gebruik te maken van de verschillen in de respectievelijke nationale wetgevingen.

Ten slotte wordt nog opgemerkt dat in afwijking van de hiervoor geschetste lijn, waarbij vanwege de tekst van artikel 18 van het huidige Belgisch-

sont imposables dans l'État de résidence. Toutefois, lors du rachat de pensions n'ayant pas encore pris cours, l'État contractant hors duquel le capital de pension a été transféré a le droit, sur la base de l'article 15 (professions dépendantes) ou de l'article 16 (administrateurs, directeurs et commissaires de sociétés), de procéder à une régularisation en ce qui concerne les droits à pension exonérés dans cet État(1).

Une approche similaire est, en principe, également valable pour les rentes. À cet égard, on renvoie par souci de concision à l'arrêt du Hoge Raad der Nederlanden du 7 décembre 2001 (V-N 2001/64.12) concernant l'application en cas de rachat d'une rente de la Convention fiscale entre les Pays-Bas et la Hongrie.

L'article 18 de la nouvelle Convention belge-néerlandaise continue à développer l'approche décrite ci-avant. L'idée directrice est de garantir un fonctionnement transfrontalier cohérent du système applicable en matière de pensions et de rentes, qui consiste, d'une part, à permettre la constitution en exemption d'impôt — via la déduction des cotisations — des droits aux pensions ou aux rentes et, d'autre part, à imposer les prestations de retraite. À cet égard, la répartition des pouvoirs d'imposition convenue à l'article 18 permet d'obtenir un équilibre entre les avantages fiscaux accordés lors de la constitution des droits aux pensions ou rentes et l'imposition des pensions et rentes ou des capitaux et valeurs de rachat.

Comme dans le Modèle de Convention de l'OCDE 1992/1997, l'imposition dans l'État de résidence des pensions et des rentes constitue la règle de base. Une imposition de ces prestations dans l'État de la source est par ailleurs prévue dans les situations transfrontalières lorsqu'il existe un déséquilibre entre les avantages fiscaux accordés pendant la phase de constitution et l'imposition pendant la phase de versement des prestations; bien que cette possibilité d'imposition dans l'État de la source vise avant tout à prévenir ou, le cas échéant, à combattre des phénomènes tels que la «fuite des pensions», il est sans importance, pour l'application de cette mesure, que les intéressés aient ou non agi consciemment dans le but de profiter au mieux des différences entre les législations nationales respectives.

Enfin, il convient également de noter que, contrairement à l'approche décrite précédemment, selon laquelle, étant donné le texte de l'article 18 de

(1) Zie het besluit van 21 december 2000, nr. CPP2000/2971, inzake aanpassing van het Besluit van 26 mei 1998, nr. DB98/2082M, in verband met de Wet fiscale behandeling van pensioenen, de Wet inkomstenbelasting 2001 en de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001, V-N 2001/7.21.

(1) Voir l'Arrêté du 21 décembre 2000, n° CPP2000/2971, relatif à la modification de l'Arrêté du 26 mai 1998, n° DB98/2082M, ainsi que la Loi sur le traitement fiscal des pensions, (*Wet fiscale behandeling van pensioenen*), la Loi de 2001 sur l'impôt sur le revenu (*Wet inkomstenbelasting 2001*) et la Loi d'introduction de la loi sur l'impôt sur le revenu 2001 (*Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001*, V-N 2001/7.21).

Nederlandse belastingverdrag van 19 oktober 1970 noodzakelijkerwijs een onderscheid wordt gemaakt tussen ingegane en niet-ingegane pensioenen en lijfrenten, dan wel de afkoop daarvan, de evenwichtige verhouding van artikel 18 van het nieuwe verdrag elke pensioen- en lijfrenteuitkering alsmede elke afkoop van pensioen- en lijfrenteuitkeringen omvat. In detail is vorenbedoelde evenwichtige verhouding in artikel 18 als volgt uitgewerkt.

Ingevolge paragraaf 1, subparagraaf a, van artikel 18 geldt een woonstaatheffing voor niet onder paragraaf 2 van artikel 19 vallende pensioenen en andere soortgelijke beloningen terzake van een vroegere dienstbetrekking alsmede lijfrenten en, al dan niet periodieke, uitkeringen uit pensioensparen, pensioenfondsen en groepsverzekeringen. Hierbij heeft de uitdrukking «pensioenen en andere soortgelijke uitkeringen en uitkeringen — al dan niet periodiek — uit pensioensparen, pensioenfondsen en groepsverzekeringen» de betekenis die daaraan met toepassing van paragraaf 2 van artikel 3 volgens de nationale wetgeving van de verdragsluitende Staten wordt toegekend. Zo heeft bijvoorbeeld de uitdrukking «uitkeringen uit pensioensparen» de betekenis die daaraan in het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 is gegeven. De uitdrukking «lijfrente» is vervolgens gedefinieerd in paragraaf 7 van artikel 18, namelijk als een vaste som, periodiek betaalbaar op vaste tijdstippen, hetzij gedurende het leven, hetzij gedurende een vastgesteld of voor vaststelling vatbaar tijdvak, ingevolge een verbintenis tot het doen van betalingen, welke tegenover een voldoende en volledige tegenprestatie in geld of geldswaarde bestaat. Ingevolge paragraaf 1, subparagraaf b, geldt ook voor, al dan niet periodieke, socialezekerheidsuitkeringen (zie in dit verband tevens punt 22 van Protocol I) een woonstaatheffing.

In paragraaf 2 is vervolgens neergelegd onder welke voorwaarden de in paragraaf 1 van artikel 18 bedoelde inkomensbestanddelen tevens in de bronstaat mogen worden belast. Daarbij geldt de volgende systematiek. In paragraaf 2 gaat het om ingegane uitkeringen, dat wil zeggen reguliere of eenmalige uitkeringen die op pensioendatum, op het tijdstip waarop het wettelijk verzekerde risico, zoals overlijden of arbeidsongeschikt worden, zich voordoet of, voor wat betreft lijfrenten, op het eerste van de in paragraaf 7 van artikel 18 bedoelde tijdstippen zijn gaan lopen respectievelijk zijn gedaan. Tevens ziet paragraaf 2 op afkoopsommen van ingegane uitkeringen. Een bronstaatheffing voor deze uitkeringen en afkoopsommen is mogelijk (i) voor zover de aanspraak op de inkomstenbestanddelen als bedoeld in paragraaf 1, subparagraaf a), in de bronstaat vrijgesteld is geweest van belastingheffing en/of voor zover betaalde premies en bijdragen ter verkrijging van die aanspraak in de bronstaat op het belastbare inkomen in mindering zijn gebracht of anderszins in de bronstaat tot het ver-

l'actuelle Convention belgo-néerlandaise du 19 octobre 1970, une distinction est nécessairement faite entre les pensions et rentes, selon que celles-ci ont déjà pris cours ou n'ont pas encore pris cours, et les capitaux et valeurs de rachat, l'équilibre réalisé à l'article 18 de la nouvelle Convention concerne toutes les pensions ou rentes ainsi que tous les capitaux ou valeurs de rachat. La manière dont cet équilibre est obtenu à l'article 18 est décrite en détail ci-après.

Le paragraphe 1, a), de l'article 18 prévoit une imposition dans l'État de résidence des pensions et autres rémunérations similaires payées au titre d'un emploi salarié antérieur, ainsi que des rentes et allocations, périodiques ou non, provenant de l'épargne-pension, de fonds de pension et d'assurances de groupe, lorsque ces éléments de revenu ne tombent pas dans le champ d'application de l'article 19, paragraphe 2. Pour l'application de cette disposition, l'expression «pensions et autres rémunérations similaires et allocations, périodiques ou non, provenant de l'épargne-pension, de fonds de pension et d'assurances de groupe» a, conformément à l'article 3, paragraphe 2, le sens que lui attribue le droit interne des États contractants. Ainsi, par exemple, l'expression «allocations provenant de l'épargne-pension» a le sens que lui attribue le Code des impôts sur les revenus 1992. Le terme «rente» est défini au paragraphe 7 de l'article 18, comme une somme prédéterminée, payable périodiquement à échéances fixes, la vie durant ou pendant un laps de temps déterminé ou déterminable, en vertu d'un engagement d'effectuer les paiements en échange d'une pleine et adéquate contre-valeur en argent ou en son équivalent. Le paragraphe 1, b), prévoit également une imposition dans l'État de résidence pour les prestations de sécurité sociale, périodiques ou non (voir également à cet égard le point 22 du Protocole I).

Le paragraphe 2 précise ensuite à quelles conditions les éléments de revenu visés à l'article 18, paragraphe 1, peuvent également être imposés dans l'État de la source. Le système applicable est le suivant. Le paragraphe 2 vise les prestations en cours, c'est-à-dire les allocations périodiques ou uniques qui ont pris cours ou ont été payées, selon le cas, à la date de la mise à la retraite, au moment où le risque légalement assuré — par exemple, le décès ou l'incapacité de travail — se réalise ou, dans le cas des rentes, lors de la première des échéances visées à l'article 18, paragraphe 7. Le paragraphe 2 vise également les capitaux et valeurs de rachat des prestations en cours. Ces prestations et valeurs de rachat peuvent être imposées dans l'État de la source (i) dans la mesure où le droit aux éléments de revenu visés au paragraphe 1, a), a été exempté d'impôt dans l'État de la source, et/ou dans la mesure où les primes et cotisations payées en vue de l'acquisition de ce droit ont soit été déduites du revenu imposable dans l'État de la source, soit donné lieu à l'octroi d'un autre avantage fiscal dans cet État,

lenen van een fiscale faciliteit aanleiding hebben gegeven, én (ii) voor zover de inkomstenbestanddelen als bedoeld in paragraaf 1, subparagrafen *a*) en *b*), in de verdragsluitende Staat waarvan de genietter inwoner is niet worden belast tegen het tarief dat algemeen geldt voor inkomsten verkregen uit niet zelfstandige beroepen of voor zover het bruto bedrag van deze inkomstenbestanddelen voor minder dan 90 % in de belastingheffing worden betrokken, én (iii) mits het gezamenlijke brutobedrag van de in paragraaf 1 bedoelde inkomstenbestanddelen die in de bronstaat belastbaar zouden zijn in het desbetreffende kalenderjaar waarin zij worden genoten meer bedragen dan 25 000 euro.

Met betrekking tot voorwaarde (i) wordt, voor wat Nederland betreft, opgemerkt dat de omstandigheid dat ingevolge artikel 3.83, eerste of tweede lid, artikel 7.2, achtste lid, artikel 3 133, tweede lid, onderdelen *h*) of *j*), of artikel 3 136, eerste lid, van de Nederlandse Wet inkomstenbelasting 2001 een conserverende aanslag is opgelegd niet betekent dat niet langer sprake zou zijn van een fiscaal gefacilieerde pensioenaanspraak of lijfrente. Voor de lijfrente vloeit dit voort uit de bepalingen van artikel 3 133, vijfde lid, en artikel 3 136, tweede lid, van de Nederlandse Wet inkomstenbelasting 2001. Voor pensioenaanspraken vloeit dit onder andere voort uit de omstandigheid dat het opleggen van een conserverende aanslag niet betekent dat niet langer sprake zou zijn van een pensioenregeling in de zin van hoofdstuk IIIB van de Nederlandse Wet op de loonbelasting 1964(1).

Met betrekking tot het eerste gedeelte van voorwaarde (ii) wordt opgemerkt dat hieraan wordt voldaan indien de desbetreffende inkomstenbestanddelen, voor wat België betreft, niet worden belast volgens de belastingtarieven van artikel 130 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (gewoon stelsel van aanslag) en, voor wat Nederland betreft, niet tegen het in artikel 2.10 van de Wet inkomstenbelasting 2001 neergelegde tarief dat geldt voor belastbaar inkomen uit werk en woning en/of tegen het in artikel 20a van de Wet op de loonbelasting 1964 neergelegde tarief. Voor wat het tweede gedeelte van deze voorwaarde betreft, wordt opgemerkt dat hieraan wordt voldaan indien de desbetreffende inkomstenbestanddelen volgens de nationale wetgeving van de verdragsluitende Staat waarvan de genietter inwoner is geheel of gedeeltelijk objectief zijn vrijgesteld. Aan deze voorwaarde (ii) wordt derhalve niet voldaan indien bijvoorbeeld louter ten gevolge van horizon-

et (ii) dans la mesure où les éléments de revenu visés au paragraphe 1, *a*) et *b*), ne sont pas soumis, dans l'État contractant dont le bénéficiaire est un résident, au taux d'imposition généralement applicable aux revenus de professions dépendantes ou dans la mesure où moins de 90 pour cent du montant brut de ces éléments de revenu est soumis à l'impôt dans cet État, et (iii) à condition que le montant brut total des éléments de revenu visés au paragraphe 1 qui seraient imposables dans l'État de la source excède pour l'année civile au cours de laquelle ils sont perçus un montant de 25 000 euros.

En ce qui concerne la condition (i), il convient de noter, en ce qui concerne les Pays-Bas, que le fait qu'une cotisation conservatoire ait été établie conformément à l'article 3.83, premier ou deuxième alinéa, à l'article 7.2, huitième alinéa, à l'article 3 133, deuxième alinéa, *h* ou *j*, ou à l'article 3 136, premier alinéa, de la loi néerlandaise de 2001 sur l'impôt sur le revenu (*Wet inkomstenbelasting 2001*) ne signifie pas qu'on ne pourrait plus parler de droit à pension ou de rente ayant bénéficié d'un avantage fiscal. Dans le cas des rentes, ceci ressort des dispositions de l'article 3 133, cinquième alinéa, et de l'article 3 136, deuxième alinéa, de la loi néerlandaise de 2001 sur l'impôt sur le revenu (*Wet inkomstenbelasting 2001*). En ce qui concerne les droits à pension, ceci découle notamment du fait que l'établissement d'une cotisation conservatoire n'implique pas qu'il ne serait plus question d'un régime de pension au sens du chapitre IIIB de la loi néerlandaise de 1964 sur l'impôt sur les salaires (*Wet op de loonbelasting 1964*)(1).

Il convient de noter que la première partie de la condition (ii) est remplie lorsque les éléments de revenu en question ne sont pas soumis, en Belgique, aux taux d'imposition mentionnés à l'article 130 du Code des impôts sur les revenus 1992 (régime ordinaire de taxation) et, aux Pays-Bas, aux taux applicables au revenu imposable du travail et de l'habitation en vertu de l'article 2.10 de la loi de 2001 sur l'impôt sur le revenu (*Wet inkomstenbelasting 2001*) et/ou aux taux fixés par l'article 20a de la loi de 1964 sur l'impôt sur les salaires (*Wet op de loonbelasting 1964*). En ce qui concerne la deuxième partie de cette condition, on considère qu'elle est remplie lorsque les éléments de revenu en question sont, en totalité ou en partie, objectivement exonérés en vertu de la législation interne de l'État contractant dont le bénéficiaire est un résident. Cette condition (ii) n'est donc pas remplie lorsque, par exemple, aucun impôt n'est en fait perçu sur ces éléments de revenu mais que ceci est

(1) Zie in dit kader tevens paragraaf 7.4.4. van de Memorie van toelichting bij het wetsontwerp «Wet inkomstenbelasting 2001 (Belastingherziening 2001)» (Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 3, blz. 51).

(1) Voir également à cet égard le paragraphe 7.4.4. de l'Exposé des motifs du projet de loi «*Wet inkomstenbelasting 2001 (Belastingherziening 2001)*» (Kamerstukken II 1998/1999, 26 727, n° 3, p. 51).

tale of verticale verliescompensatie *de facto* geen belasting wordt geheven over de desbetreffende inkomstenbestanddelen.

Met betrekking tot voorwaarde (iii) wordt opgemerkt dat het bedrag van 25 000 euro is verkregen door het gemiddelde bedrag van in Nederland in 1999 betaalde uitkeringen voor eerste en tweede pijler pensioenvoorzieningen naar een substantieel aantal toekomstige jaren te extrapoleren. Met deze grens wordt derhalve bereikt dat op personen die ten hoogste een dergelijk gemiddeld pensioen genieten uitsluitend de hoofdregel van paragraaf 1 van artikel 18 van toepassing is.

Teneinde de toepassing van de bepalingen van paragraaf 2 voor belanghebbenden en de belastingadministraties te vergemakkelijken, is in paragraaf 5 van artikel 18 bepaald dat de bevoegde autoriteiten van België en Nederland in een procedure voor onderling overleg als is bedoeld in paragraaf 3 van artikel 28 uitvoeringsvoorschriften zullen vaststellen. Daarbij zullen zij tevens regelen welke gegevens, in het bijzonder gericht op het vaststellen of aan de voorwaarden van paragraaf 2 wordt voldaan, belanghebbenden in dat verband over moeten leggen.

In paragraaf 3 is vervolgens een regeling opgenomen die voorziet in de mogelijkheid van een bronstaathelling indien inkomstenbestanddelen als bedoeld in paragraaf 1 worden uitbetaald vóór pensioendatum, vóór het tijdstip waarop het wettelijk verzekerde risico zich voordoet of, voor wat betreft lijfrenten, vóór het eerste van de in paragraaf 7 van artikel 18 bedoelde tijdstippen. Deze paragraaf heeft derhalve betrekking op handelingen met betrekking tot niet-ingegane inkomstenbestanddelen. Als bijzondere voorwaarde voor toepassing van deze paragraaf is gesteld dat de inkomstenbestanddelen een a-periodiek karakter moeten hebben; aldus wordt duidelijk gesteld dat inkomstenbestanddelen met een periodiek karakter te allen tijde in voorkomend geval onder de werking van paragraaf 2 vallen.

België en Nederland zijn het erover eens dat de in deze paragraaf gehanteerde uitdrukking «uitbetaling», voor wat Nederland betreft, aldus moet worden uitgelegd dat zij niet alleen de betaling in geld bij afkoop van de aanspraak op deze inkomstenbestanddelen omvat, maar tevens het doen van afstand van een aanspraak op pensioen, de belening, verpanding of andere vorm van zekerheidsstelling van de aanspraak, de overdracht van pensioen- of lijfrentekapitaal, en in meer algemene zin al die handelingen of gebeurtenissen met betrekking tot de onderhavige niet-ingegane inkomstenbestanddelen die ingevolge de nationale wetgeving van de verdragsluitende Staten leiden tot een belastbaar feit. In het geval van België moet de uitdrukking «uitbetaling», zoals de uitdrukking «betaald» in paragraaf 1 van artikel 18, worden verstaan als «betaald of toegekend» zoals inzonderheid is opgenomen in artikel 204, ten 3<sup>o</sup>, van

dû exclusivement à une compensation horizontale ou verticale des pertes.

En ce qui concerne la condition (iii), il convient de signaler que le montant de 25 000 euros a été obtenu en extrapolant sur un grand nombre d'années dans le futur le montant moyen des prestations payées en 1999 aux Pays-Bas pour les régimes de retraite du premier et du second pilier. Cette limite permet donc de garantir que seule la règle principale du paragraphe 1 de l'article 18 est applicable dans le cas des personnes ne percevant pas plus qu'une telle pension moyenne.

En vue de faciliter l'application des dispositions du paragraphe 2, pour les intéressés et pour les administrations fiscales, il est prévu au paragraphe 5 de l'article 18 que les autorités compétentes de la Belgique et des Pays-Bas mettront au point des modalités d'exécution dans le cadre d'une procédure amiable visée à l'article 28, paragraphe 3. Ces autorités décideront également à cette occasion des données à fournir par les intéressés en vue, notamment, de déterminer s'il est satisfait aux conditions prévues au paragraphe 2.

Le paragraphe 3 contient par ailleurs une disposition qui prévoit la possibilité d'une imposition dans l'État de la source lorsque les éléments de revenu visés au paragraphe 1 sont payés avant la date de mise à la retraite, avant le moment où le risque légalement assuré se réalise ou, dans le cas des rentes, avant la première des échéances visées à l'article 18, paragraphe 7. Ce paragraphe se rapporte donc aux opérations relatives à des éléments de revenu n'ayant pas encore pris cours. Ce paragraphe ne s'applique qu'à la condition expresse que les éléments de revenu en question n'aient pas un caractère périodique; ceci établit clairement que les éléments de revenu à caractère périodique tombent dans tous les cas dans le champ d'application du paragraphe 2.

La Belgique et les Pays-Bas conviennent quel le terme «paiement» employé dans ce paragraphe doit, pour ce qui concerne les Pays-Bas, être interprété en ce sens qu'il ne vise pas seulement le paiement en argent lors du rachat du droit à ces éléments de revenu, mais également le renoncement à un droit à pension, la mise en gage, le nantissement ou toute autre forme de cautionnement du droit, le transfert du capital constitutif de la pension ou de la rente, et de manière plus générale, toutes les opérations ou tous les événements relatifs à ces éléments de revenu n'ayant pas encore pris cours qui constituent un fait imposable selon la législation interne des États contractants. Dans le cas de la Belgique, le terme «paiement», tout comme le terme «payées» employé au paragraphe 1 de l'article 18, doivent être interprétés de la même manière que l'expression «payées ou attribuées» figurant notamment à l'article 204, 3<sup>o</sup>, de l'arrêté royal d'exé-



het koninklijk besluit tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992. De pensioenen, renten of toelagen moeten voor hun geheel worden aangerekend voor het jaar of het gedeelte van het jaar in de loop waarvan zij werden «betaald of toegekend». Opdat er toekenning is, in de fiscale betekenis van het woord, is het noodzakelijk dat de verkrijger werkelijk over de inkomsten kan beschikken; met andere woorden, de inkomsten moeten onmiddellijk kunnen worden geïncasseerd.

In paragraaf 4 is een regeling opgenomen, de zogenoemde «sourcing-rule», die de omvang van de bronstaathffing ingevolge de paragrafen 2 en 3 nader bepaalt. Op grond van deze «sourcing-rule» wordt een inkomstenbestanddeel als bedoeld in paragraaf 1, subparagraaf a, namelijk geacht afkomstig te zijn uit een verdragsluitende Staat voor zover de aanspraak op dat bestanddeel en/of voor zover betaalde premies en bijdragen ter verkrijging van die aanspraak in die Staat in aanmerking zijn gekomen voor fiscale facilitatie, een en ander ongeacht of het pensioen- of lijfrentekapitaal waarop die aanspraak betrekking heeft tussentijds van een in die Staat gevestigde (pensioen)verzekeraar is overgedragen naar een in de andere verdragsluitende Staat gevestigde (pensioen)verzekeraar.

Met andere woorden, indien bijvoorbeeld een inwoner van België bij de overgang van een dienstbetrekking in Nederland naar België zijn tot op dat moment in Nederland fiscaal gefacilieerd opgebouwde pensioenkapitaal laat overdragen van een Nederlandse pensioenverzekeraar naar een Belgische pensioenverzekeraar, en hij bij gelegenheid van zijn pensionering pensioentermijnen geniet, dan heeft Nederland, mits aan de voorwaarden van paragraaf 2 wordt voldaan, het heffingsrecht over dat gedeelte van de pensioentermijnen dat geacht kan worden te zijn gevormd met in Nederland fiscaal gefacilieerd opgebouwd pensioenkapitaal. Wordt het pensioenkapitaal in België tussentijds afgekocht, dan heeft Nederland ingevolge paragraaf 3 het heffingsrecht over dat gedeelte van de afkoopsom dat geacht kan worden te zijn gevormd met het in Nederland fiscaal gefacilieerd opgebouwd pensioenkapitaal.

In paragraaf 1, subparagraaf b), is als hoofdregel neergelegd dat voor al dan niet periodieke socialezekerheidsuitkeringen een woonstaathffing geldt. Naast de bronstaathffing die voor deze uitkeringen ingevolge de paragrafen 2 en 3 in principe mogelijk is, bepaalt paragraaf 6 dat hiervoor tevens een bronstaathffing geldt indien zij wegens ziekte, gedeeltelijke arbeidsongeschiktheid of overtoolligheid worden verstrekt aan een natuurlijke persoon die in de bronstaat zijn dienstbetrekking niet of niet volledig kan vervullen. Deze bronstaathffing geldt gedurende één jaar vanaf het moment waarop de uitkeringen zijn gaan lopen, dan wel — indien de desbetreffende

cution du Code des impôts sur les revenus 1992. Les pensions, rentes ou allocations doivent être considérées dans leur totalité comme des revenus de l'année, ou de la partie d'année, au cours de laquelle elles ont été «payées ou attribuées». Pour qu'il y ait attribution au sens fiscal du terme, il faut que le bénéficiaire puisse effectivement disposer des revenus; en d'autres termes, les revenus doivent pouvoir être encaissés immédiatement.

Le paragraphe 4 contient une disposition qui précise la portée de l'imposition dans l'État de la source prévue aux paragraphes 2 et 3. En vertu de cette disposition, un élément de revenu visé au paragraphe 1, a), est considéré comme provenant d'un État contractant dans la mesure où le droit à cet élément de revenu et/ou les primes et cotisations payées en vue de l'acquisition de ce droit ont été pris en considération pour l'octroi d'avantages fiscaux dans cet État et ce, que le capital constitutif de la pension ou de la rente sur lequel porte ce droit ait ou non été transféré entre-temps d'une institution de retraite établie dans cet État à une institution de retraite établie dans l'autre État contractant.

En d'autres termes, lorsque, par exemple, un résident de la Belgique quitte un emploi aux Pays-Bas pour un emploi en Belgique et qu'il fait transférer à cette occasion d'une institution de retraite néerlandaise à une institution de retraite belge le capital de pension qu'il a jusqu'alors constitué aux Pays-Bas en y bénéficiant d'avantages fiscaux, et que, lors de sa mise à la retraite, ce résident perçoit des prestations de pension, les Pays-Bas, pour autant que les conditions prévues au paragraphe 2 soient remplies, ont le droit d'imposer la partie des prestations qui peut être considérée comme provenant du capital de pension constitué aux Pays-Bas grâce à l'octroi d'avantages fiscaux. Si le capital de pension a entre-temps fait l'objet d'un rachat en Belgique, les Pays-Bas ont le droit, conformément au paragraphe 3, d'imposer la partie du capital de rachat qui peut être considérée comme provenant du capital de pension constitué aux Pays-Bas grâce à l'octroi d'avantages fiscaux.

Le paragraphe 1, b), érige en règle générale l'imposition dans l'État de résidence des allocations, périodiques ou non, payées en exécution de la législation sociale. En plus de l'imposition de ces allocations dans l'État de la source qui est en principe possible en vertu des paragraphes 2 et 3, le paragraphe 6 prévoit que l'État de la source peut également imposer ces allocations lorsqu'elles sont payées à une personne physique qui est empêchée, partiellement ou complètement, d'exercer son emploi salarié dans cet État en raison d'une maladie, d'une incapacité partielle de travail ou parce qu'elle est en surnombre. Cette imposition dans l'État de la source est applicable pendant

natuurlijke persoon zijn dienstbetrekking nog gedeeltelijk blijft vervullen — zoveel langer als hij naast de sociale zekerheidsuitkeringen uit die dienstbetrekking beloningen geniet waarover het heffingsrecht ingevolge artikel 15 of artikel 16 van het verdrag aan de bronstaat is toegewezen. Met deze bepaling kunnen de Circulaire van 27 januari 1998, nr. Ci.RH.241/495 263 en het Besluit van 4 november 1997, nr. IFZ 97/1220M1 (V-N 1997, blz. 4378, punt 9), voor wat het onderhavige verdrag betreft, niet langer toepassing vinden.

In paragraaf 8 is ten slotte bepaald dat alimentatieuitkeringen en andere soortgelijke betalingen die door een inwoner van een verdragsluitende Staat worden betaald aan een inwoner van de andere verdragsluitende Staat uitsluitend in die andere Staat belastbaar zijn. Onder de uitdrukking «alimentatieuitkeringen en andere soortgelijke betalingen» worden verstaan periodieke uitkeringen die verschuldigd zijn krachtens een privaot- of publiekrechtelijk voorschrift (verplichte steun), echtscheidingsvonnis of vonnis tot gescheiden onderhoud dan wel voortvloeiend uit een tussen partijen in het kader van de scheiding gesloten schriftelijke overeenkomst, dan wel afkoopsommen daarvan. Voor andere vormen van alimentatie wordt de heffingsbevoegdheid bepaald aan de hand van de overige bepalingen van hoofdstuk III en IV van het verdrag.

*Overheidsfuncties (artikel 19 en punt 23 van Protocol I)*

Lonen, salarissen en andere soortgelijke beloningen, niet zijnde pensioenen, die door een verdragsluitende Staat of een staatkundig onderdeel of plaatselijk publiekrechtelijk lichaam daarvan aan een natuurlijke persoon worden betaald terzake van door hem in dienstbetrekking tot die Staat, dat staatkundig onderdeel of plaatselijk publiekrechtelijk lichaam verrichte werkzaamheden, mogen ingevolge paragraaf 1, subparagraaf a), en in overeenstemming met het OESO— Modelverdrag 1992/1997, in die Staat worden belast. Onder de in deze paragraaf bedoelde beloningen worden tevens begrepen de belastbare beloningen die niet rechtstreeks staan tegenover feitelijk verrichte werkzaamheden, maar daaraan wel toerekenbaar zijn, tenzij deze beloningen kwalificeren als pensioenen of andere soortgelijke beloningen in de zin van paragraaf 2; het gaat hier om zogenoemde «nabetalingen». Zoals in het geval van de inkomsten van niet-zelfstandige beroepen, moet de precieze betekenis van deze uitdrukking nog nader gepreciseerd worden in het kader van de procedure voor onderling overleg tussen de bevoegde autoriteiten (zie toelichting bij artikel 15).

Wanneer vorenbedoelde beloningen worden betaald aan een zogenoemde lokaal aangeworven

un an à compter de la date à laquelle ces allocations ont pris cours, ou — lorsque la personne physique continue à exercer partiellement son emploi — aussi longtemps que cette personne continue, en plus de ces allocations de sécurité sociale, à percevoir au titre de cet emploi des rémunérations dont le pouvoir d'imposition est attribué à l'État de la source en vertu de l'article 15 ou de l'article 16 de la Convention. Du fait de cette disposition, la circulaire du 27 janvier 1998, n° Ci.RH.241/495 263 et l'arrêté du 4 novembre 1997, n° IFZ 97/1220M1 (V-N 1997, p. 4378, point 9), ne sont plus applicables pour ce qui à trait à la nouvelle Convention.

Enfin, le paragraphe 8 prévoit que les rentes alimentaires et autres paiements similaires qu'un résident d'un État contractant paie à un résident de l'autre État contractant ne sont imposables que dans cet autre État. L'expression «rentes alimentaires et autres paiements similaires» comprend les paiements périodiques dus en vertu d'une règle de droit privé ou public (obligation légale d'entretien), d'un jugement de divorce ou de séparation de corps ou d'une convention écrite conclue entre les parties dans le cadre d'une procédure de séparation ou de divorce, ainsi que les capitaux en tenant lieu. Le pouvoir d'imposition afférent aux autres formes de rentes alimentaires est déterminé conformément aux autres dispositions des chapitres III et IV de la Convention.

*Fonctions publiques (article 19 et point 23 du Protocol I)*

Les salaires, traitements et autres rémunérations similaires, autres que les pensions, payés par un État contractant ou l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales à une personne physique, au titre des activités exercées par cette personne dans le cadre d'un emploi salarié au service de cet État ou de cette subdivision politique ou collectivité locale, sont imposables dans cet État en vertu du paragraphe 1, a), et conformément au Modèle de Convention de l'OCDE 1992/1997. Les rémunérations visées dans ce paragraphe comprennent également les rémunérations imposables qui ne correspondent pas directement à des activités effectivement exercées, mais qui y sont imputables, à moins que ces rémunérations ne constituent des pensions ou autres rémunérations similaires au sens du paragraphe 2; on vise ici les paiements «postérieurs» (*nabetalingen*). Comme pour les revenus de professions dépendantes, la signification exacte de cette dernière expression devra encore être précisée dans le cadre de la procédure amiable entre les autorités compétentes (voir le commentaire relatif à l'article 15).

Lorsque les rémunérations précitées sont payées à un membre du personnel recruté sur place, elles sont

kracht, dan mogen zij ingevolge paragraaf 1, subparagraaf b, uitsluitend worden belast in de verdragsluitende Staat waarvan die lokaal aangeworven kracht inwoner is, mits hij zijn werkzaamheden in die Staat verricht. Voor de toepassing van deze bepaling wordt onder een lokaal aangeworven kracht verstaan de natuurlijke persoon die tevens onderdaan is van de verdragsluitende Staat waarvan hij inwoner is, respectievelijk de natuurlijke persoon die niet uitsluitend met het oog op het verrichten van de werkzaamheden in de desbetreffende dienstbetrekking inwoner is geworden van de verdragsluitende Staat waarvan hij inwoner is. Ten aanzien van dit laatste criterium is, gelet op de vele in België en Nederland gevestigde internationale organisaties, van belang dat een voormalig inwoner van een van de verdragsluitende Staten die in dienstbetrekking van die Staat of een staatkundig onderdeel of plaatselijk publiekrechtelijk lichaam daarvan ten behoeve van die Staat, dat onderdeel of dat lichaam werkzaamheden verricht bij een in de andere verdragsluitende Staat gevestigde internationale instelling en die — naar de maatstaven van artikel 4 van het verdrag — inwoner is van de andere verdragsluitende Staat, niet als een lokaal aangeworven kracht wordt aangemerkt wanneer hij in een andere dienstbetrekking tot eerstgenoemde verdragsluitende Staat, een staatkundig onderdeel of plaatselijk publiekrechtelijk lichaam daarvan ten behoeve van die Staat, dat onderdeel of dat lichaam, werkzaamheden in de andere verdragsluitende Staat gaat verrichten.

De bepalingen van paragraaf 1 van artikel 19 zijn in de Belgisch-Nederlandse verhouding voorts van belang bij grensoverschrijdende samenwerking op publiekrechtelijke grondslag. De rechtsgrond voor die samenwerking is neergelegd in de op 12 september 1986 gesloten Benelux kaderovereenkomst inzake grensoverschrijdende samenwerking tussen samenwerkingsverbanden of autoriteiten. Samenwerking kan op verschillende wijze plaatsvinden, variërend van het maken van administratieve afspraken tot het instellen van een grensoverschrijdend openbaar lichaam in de zin van artikel 3 van de Benelux kaderovereenkomst. In het bijzonder bij laatstbedoelde wijze van samenwerking is de fiscale positie onder het verdrag van daarbij tewerkgestelde medewerkers niet zonder meer evident. In verband daarmee heeft de Bijzondere Commissie voor grensoverschrijdende samenwerking als bedoeld in artikel 6 van de Benelux kaderovereenkomst in haar rapport van 14 maart 1995, GS (94) 6, getiteld «Synthesedocument met samenvatting en aanbeveling inzake de fiscale positie van het grensoverschrijdend openbaar lichaam en zijn personeel», een beschrijving van de fiscale aspecten terzake opgesteld. Bij Besluit van 30 juni 1995, nr. IFZ 95/661M. V-N 1995, blz. 2725, punt 5, heeft Nederland zich akkoord verklaard met de aanbevelingen van dit rapport. Deze lijn wordt onder dit verdrag voortgezet, zij het dat het rapport zijn betekenis heeft verloren voor zover daarin de grensarbeidersregeling

exclusivement imposables, conformément au paragraphe 1, b), dans l'État contractant dont ce membre du personnel est un résident, à condition que celui-ci exerce ses activités dans cet État. Pour l'application de cette disposition, on entend par membre du personnel recruté sur place, soit une personne physique qui possède la nationalité de l'État contractant dont elle est un résident, soit une personne physique qui n'est pas devenue un résident de l'État contractant dont elle est un résident à seule fin d'y exercer des activités dans le cadre de l'emploi salarié concerné. À l'égard de ce dernier critère, il importe, étant donné les nombreuses organisations internationales établies en Belgique et aux Pays-Bas, qu'un ancien résident de l'un des États contractants qui, dans le cadre d'un emploi salarié au service de cet État ou de l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales, exerce pour le compte de cet État ou de cette subdivision ou collectivité des activités auprès d'une organisation internationale établie dans l'autre État contractant et qui — selon les critères définis à l'article 4 — est un résident de l'autre État contractant, ne soit pas considéré comme un membre du personnel recruté sur place lorsque, dans le cadre d'un autre emploi salarié au service du premier État contractant ou de l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales, il va exercer, pour le compte de cet État ou de cette subdivision ou collectivité, des activités dans l'autre État contractant.

Les dispositions de l'article 19, paragraphe 1, sont également pertinentes, dans les relations belgo-néerlandaises, pour ce qui concerne la coopération transfrontalière organisée sur une base de droit public. La base juridique de ce type de coopération est établie dans la Convention-cadre Benelux du 12 septembre 1986 concernant la coopération transfrontalière entre collectivités ou autorités territoriales. La coopération peut prendre différentes formes, allant de la conclusion d'accords administratifs à la création d'un organisme public transfrontalier au sens de l'article 3 de la Convention-cadre Benelux. En particulier dans cette dernière forme de coopération, le statut fiscal au regard de la Convention des travailleurs occupés par un tel organisme n'est pas vraiment évident. À cet égard, la Commission spéciale pour la coopération transfrontalière, visée à l'article 6 de la Convention-cadre Benelux, a décrit les aspects fiscaux de la question dans son rapport du 14 mars 1995, GS (94) 6, intitulé «Document de synthèse avec résumé et recommandations concernant le statut fiscal de l'organisme public transfrontalier et de son personnel». Dans l'arrêt du 30 juin 1995, n° IFZ 95/661M. V-N 1995, p. 2725, point 5), les Pays-Bas ont approuvé les recommandations de ce rapport. Cette Convention s'inscrit dans la même ligne que ce rapport, si ce n'est que celui-ci a perdu sa signification dans la mesure où il traite du régime frontalier instauré par l'article 15, paragraphe 3, de la Conven-

van paragraaf 3 van artikel 15 van het Belgisch-Nederlandse belastingverdrag van 19 oktober 1970 in samenhang met de punten IX tot en met XI van het daarbij behorende Protocol, aan de orde is gesteld.

Pensioenen en andere soortgelijke beloningen die door een verdragsluitende Staat of een staatkundig onderdeel of plaatselijk publiekrechtelijk lichaam daarvan, rechtstreeks of uit door hen in het leven geroepen fondsen, aan een natuurlijke persoon worden betaald terzake van door hem in publiekrechtelijke dienstbetrekking tot die Staat, dat staatkundig onderdeel of plaatselijk publiekrechtelijk lichaam verrichte werkzaamheden, mogen ingevolge paragraaf 2, onderdeel a, en in overeenstemming met het OESO-Modelverdrag 1992/1997, in die Staat worden belast. Wanneer deze pensioenen en andere soortgelijke beloningen echter worden betaald aan een natuurlijke persoon die inwoner én onderdaan is van de andere verdragsluitende Staat, dan mogen zij ingevolge paragraaf 2, subparagraaf b), echter uitsluitend worden belast in die andere Staat.

In punt 23 van Protocol I is voor de toepassing van paragraaf 2 van artikel 19 bepaald dat uit Nederland afkomstige pensioenen onder de reikwijdte van paragraaf 2 vallen voor zover de aanspraak daarop is opgebouwd gedurende het vervullen van een publiekrechtelijke dienstbetrekking en ongeacht door wie de uitbetaling ervan plaatsvindt. Voor de situaties waarbij een natuurlijke persoon bij gelegenheid van overgang van een publiekrechtelijke dienstbetrekking naar een particuliere dienstbetrekking of omgekeerd, zijn opgebouwde pensioenrechten — door middel van overdracht of overname van pensioenkapitaal — inbrengt in de pensioenregeling of pensioenvoorziening die in de nieuwe dienstbetrekking geldt, is in punt 23 van Protocol I voorts neergelegd dat ter bepaling van het gedeelte van de pensioenuitkeringen dat onder de reikwijdte van paragraaf 2 van artikel 19 valt, deze uitkeringen naar evenredigheid worden verdeeld over het aantal jaren gedurende welke de totale aanspraak op die uitkeringen in de publiekrechtelijke respectievelijk particuliere dienstbetrekking is opgebouwd. De heffingsbevoegdheid van het gedeelte van de pensioenuitkeringen dat aldus niet onder paragraaf 2 van artikel 19 valt, wordt bepaald aan de hand van de bepalingen van artikel 18. Met de onderhavige rekenregel is het arrest van de Hoge Raad der Nederlanden van 23 november 1994, nr. 29 935, V-N 1994, blz. 3914, punt 7, onder het verdrag geconsolideerd. Voor wat België betreft, worden de pensioenen in het geval van een gemengde loopbaan (particuliere sector en overheidssector) gewoonlijk afzonderlijk berekend volgens de bijzonderheden eigen aan de betrokken sectoren en gestort door afzonderlijke schuldenaars die aan de respectievelijke sectoren toebehoren. Daaruit volgt dat elk afzonderlijk genomen pensioen wordt behandeld overeenkomstig de verdragsbepalingen die hierop specifiek van toepassing zijn (artikel 18 of artikel 19).

tion fiscale belgo-néerlandaise du 19 octobre 1970 et les points IX à XI du Protocole à cette Convention.

Les pensions et autres rémunérations similaires payées par un État contractant ou l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales, soit directement soit par prélèvement sur des fonds qu'ils ont constitués, à une personne physique, au titre d'activités exercées par cette personne dans le cadre d'un emploi salarié public au service de cet État ou de cette subdivision politique ou collectivité locale, sont imposables dans cet État en vertu du paragraphe 2, a), et conformément au Modèle de Convention de l'OCDE 1992/1997. Toutefois, lorsque ces pensions et autres rémunérations similaires sont payées à une personne physique qui est un résident de l'autre État contractant et qui en possède la nationalité, elles sont exclusivement imposables dans cet autre État conformément au paragraphe 2, b).

Pour l'application du paragraphe 2 de l'article 19, il est spécifié au point 23 du Protocole I que les pensions provenant des Pays-Bas tombent dans le champ d'application du paragraphe 2 dans la mesure où les droits à ces pensions ont été constitués dans le cadre de l'exercice d'un emploi salarié public et ce, quel que soit la personne qui paie ces pensions. Pour les cas où une personne physique, lorsqu'elle quitte un emploi public pour un emploi privé ou vice-versa, apporte dans le régime ou le règlement de pension en vigueur dans son nouvel emploi — par le biais d'un transfert ou d'une reprise du capital de pension — les droits à pension qu'elle a constitués, il est également précisé au point 23 du Protocole I que, pour déterminer la partie des prestations de pension qui tombe dans le champ d'application du paragraphe 2, ces prestations doivent être réparties au prorata du nombre d'années pendant lesquelles l'ensemble des droits à ces prestations ont été constitués, respectivement, dans le cadre d'un emploi privé et dans le cadre d'un emploi public. Le pouvoir d'imposer la partie des prestations qui ne tombe pas dans le champ d'application du paragraphe 2 est attribué conformément aux dispositions de l'article 18. Cette méthode de calcul confirme dans la Convention l'arrêt du *Hoge Raad der Nederlanden* du 23 novembre 1994, n° 29 935, V-N 1994, p. 3914, point 7. En Belgique, dans le cas d'une carrière mixte (secteur privé et secteur public), les pensions sont normalement calculées séparément selon les règles spécifiques propres à chaque secteur et versées par des débiteurs différents appartenant à chacun des deux secteurs respectifs. Il s'ensuit que chaque pension est traitée séparément selon les dispositions conventionnelles qui lui sont spécifiquement applicables (article 18 ou article 19).

Ten slotte is in paragraaf 3, in lijn met het OESO Modelverdrag 1992/1997, bepaald dat de bepalingen van de artikelen 15, 16, 17 en 18 van toepassing zijn op lonen, salarissen en andere soortgelijke beloningen alsmede op pensioenen die worden betaald terzake van het verrichten van werkzaamheden in het kader van een door een verdragsluitende Staat, een staatkundig onderdeel of een plaatselijk publiekrechtelijk lichaam daarvan, uitgeoefend op winst gericht bedrijf.

#### *Leraren en studenten (artikel 20)*

In paragraaf 1 is bepaald dat beloningen, van welke aard ook, die inwoners van een verdragsluitende Staat in hun hoedanigheid van hoogleraar of ander lid van het onderwijzend personeel verkrijgen terzake van het geven van onderwijs of het verrichten van wetenschappelijk onderzoek aan een in de andere verdragsluitende Staat gevestigde universiteit of andere officieel erkende onderwijsinstelling, in die andere Staat gedurende een periode van ten hoogste twee jaar zijn vrijgesteld van belastingheffing en uitsluitend zijn onderworpen aan de belastingheffing van de eerstbedoelde Staat. De periode van twee jaar begint te lopen vanaf de datum waarop de onderwijs- of onderzoeksfunctie in de andere verdragsluitende Staat feitelijk een aanvang neemt; de datum waarop met het oog op de onderwijs- of onderzoeksfunctie het verblijf van de hoogleraar of ander lid van het onderwijzend personeel in de andere verdragsluitende Staat een aanvang neemt is derhalve niet van belang. Wanneer de duur van deze functie twee jaar overschrijdt, is de andere verdragsluitende Staat met ingang van het derde jaar overeenkomstig de bepalingen van artikel 15 en 19, naar gelang het geval, heffingsbevoegd met betrekking tot de desbetreffende beloningen.

De bepalingen van paragraaf 1 vinden ingevolge paragraaf 2 geen toepassing met betrekking tot beloningen voor wetenschappelijk onderzoek dat niet wordt verricht in het algemeen belang, maar in de eerste plaats voor het persoonlijke nut van een bepaalde persoon of bepaalde personen.

Wanneer een student of een persoon die voor een beroep of bedrijf in opleiding is, uitsluitend voor zijn studie of opleiding in een verdragsluitende Staat verblijft, zijn de bedragen die hij ten behoeve van zijn onderhoud, studie of opleiding ontvangt ingevolge paragraaf 3 en overeenkomstig het OESO Modelverdrag 1992/1997, in die Staat vrijgesteld van belastingheffing op voorwaarde dat die bedragen afkomstig zijn uit bronnen buiten die Staat. Voorts geldt als voorwaarde voor toepassing van deze bepaling dat de student of voor een beroep of bedrijf in opleiding zijnde persoon inwoner is van de andere verdragsluitende Staat, dan wel onmiddellijk voorafgaande aan zijn bezoek aan de verdragsluitende Staat waar hij zijn studie of opleiding volgt, inwoner van de andere verdragsluitende Staat was.

Enfin, conformément au Modèle de Convention de l'OCDE 1992/1997, il est prévu au paragraphe 3 que les dispositions des articles 15, 16, 17 et 18 s'appliquent aux salaires, traitements et autres rémunérations similaires, ainsi qu'aux pensions, payés au titre d'activités exercées dans le cadre d'une activité industrielle ou commerciale exercée par un État contractant ou l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales.

#### *Professeurs et étudiants (article 20)*

Le paragraphe 1 prévoit que les rémunérations quelconques que les résidents d'un État contractant reçoivent en leur qualité de professeur ou autre membre du personnel enseignant, au titre de l'enseignement donné ou des travaux de recherche scientifique effectués dans une université ou une autre institution d'enseignement officiellement reconnue établie dans l'autre État contractant sont, pendant une période maximale de deux ans, exemptées d'impôt dans cet autre État et exclusivement imposables dans le premier État. La période de deux ans prend cours à la date du début effectif de la fonction d'enseignant ou de chercheur dans l'autre État contractant; la date à partir de laquelle le professeur ou autre membre du personnel enseignant séjourne dans l'autre État contractant en vue d'y remplir cette fonction d'enseignant ou de chercheur est donc sans importance. Lorsque la durée de cette fonction excède deux ans, l'autre État contractant a le droit, à partir de la troisième année, d'imposer ces rémunérations conformément aux dispositions de l'article 15 ou de l'article 19, selon le cas.

En vertu du paragraphe 2, les dispositions du paragraphe 1 ne s'appliquent pas aux rémunérations payées pour des travaux de recherche scientifique lorsque cette recherche est effectuée non dans l'intérêt général mais principalement au profit personnel d'une ou de plusieurs personnes déterminées.

Lorsqu'un étudiant ou un stagiaire séjourne dans un État contractant à seule fin d'y poursuivre ses études ou sa formation, les sommes qu'il reçoit pour couvrir ses frais d'entretien, d'études ou de formation sont exonérées d'impôt dans cet État, en vertu du paragraphe 3 et conformément au Modèle de Convention de l'OCDE 1992/1997, à condition que ces sommes proviennent de sources situées en dehors de cet État. L'application de cette disposition est également subordonnée à la condition que l'étudiant ou le stagiaire soit un résident de l'autre État contractant, ou qu'il ait été un résident de l'autre État contractant immédiatement avant son séjour dans l'État contractant où il poursuit ses études ou sa formation.

*Andere inkomsten (artikel 21)*

In paragraaf 1 is, in afwijking van het OESO Modelverdrag 1992/1997, bepaald dat het heffingsrecht over inkomensbestanddelen, ongeacht de afkomst ervan, die niet in de artikelen 6 tot en met 20 van het verdrag worden behandeld, slechts dan exclusief aan de verdragsluitende Staat waarvan de genierter inwoner is, toekomt indien zij in die Staat zijn belast. Een inkomensbestanddeel is belast indien het daadwerkelijk wordt begrepen in de grondslag waarnaar de belasting wordt geheven, dat wil zeggen zonder dat daarvoor vervolgens een objectieve vrijstelling wordt verleend. De omstandigheid dat de omvang van het inkomensbestanddeel op forfaitaire wijze wordt bepaald, is daarbij niet relevant. Indien het desbetreffende inkomensbestanddeel in de verdragsluitende Staat waarvan de genierter inwoner is, niet is belast, dan mag het in de andere verdragsluitende Staat worden belast.

Op grond van paragraaf 1 mag Nederland bijvoorbeeld belasting heffen over het door een inwoner van België in Nederland behaalde belastbare resultaat uit overige werkzaamheden in de zin van artikel 7.2, tweede lid, onderdeel c, van de Nederlandse Wet inkomstenbelasting 2001, indien dit belastbare resultaat uit overige werkzaamheden ingevolge het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 niet belast is. In de omgekeerde situatie zal België bijvoorbeeld belasting mogen heffen over een door een inwoner van Nederland in België verkregen prijs als bedoeld in artikel 90, ten 2<sup>o</sup> van het Belgisch Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, indien deze prijs ingevolge de Nederlandse Wet inkomstenbelasting 2001 niet belast is.

Paragraaf 2 bepaalt, in overeenstemming met het OESO Modelverdrag 1992/1997, dat paragraaf 1 niet van toepassing is op inkomensbestanddelen, andere dan inkomsten uit onroerende goederen zoals omschreven in paragraaf 2 van artikel 6, die een inwoner van een verdragsluitende Staat verkrijgt, terwijl hij beschikt over een in de andere verdragsluitende Staat gevestigde vaste inrichting of vaste basis waarmee het goed of het recht dat de desbetreffende inkomensbestanddelen oplevert wezenlijk is verbonden; in dat geval zijn de bepalingen van artikel 7 of artikel 14 van toepassing. De in deze paragraaf gehanteerde uitdrukking «onroerende goederen» wordt voor wat Nederland betreft ingevolge punt 1 van Protocol I gelezen als «onroerende zaken»; zie de toelichting bij paragraaf 2 van artikel 2.

*Vermogen (artikel 22 en punten 1 en 7 van Protocol I)*

Vooropgesteld moet worden dat de bepalingen van artikel 22 slechts betekenis hebben indien ten minste een van beide verdragsluitende Staten (opnieuw) een

*Autres revenus (article 21)*

Le paragraphe 1 prévoit, par dérogation au Modèle de Convention de l'OCDE 1992/1997, que le droit, exclusif, d'imposer les éléments de revenu, d'où qu'ils proviennent, qui ne sont pas traités dans les articles 6 à 20 de la Convention n'est attribué à l'État contractant dont le bénéficiaire est un résident que si ces revenus sont imposés dans cet État. Un élément de revenu est imposé lorsqu'il est effectivement compris dans la base sur laquelle l'impôt est perçu, c'est-à-dire sans qu'il bénéficie par la suite d'une exemption objective. Le fait que le montant de l'élément de revenu soit déterminé de manière forfaitaire est sans importance à cet égard. Lorsque l'élément de revenu concerné n'est pas imposé dans l'État contractant dont le bénéficiaire est un résident, il est imposable dans l'autre État contractant.

Sur la base du paragraphe 1, les Pays-Bas peuvent, par exemple, imposer le résultat imposable d'autres activités (*overige werkzaamheden*) au sens de l'article 7.2, deuxième alinéa, c, de la loi néerlandaise de 2001 sur l'impôt sur le revenu (*Wet inkomstenbelasting 2001*), qu'un résident de la Belgique réalise aux Pays-Bas, lorsque ce résultat imposable d'autres activités n'est pas imposé en vertu du Code des impôts sur les revenus 1992. Dans la situation inverse, la Belgique pourra, par exemple, imposer un prix au sens de l'article 90, 2<sup>o</sup>, du Code belge des impôts sur les revenus 1992, reçu en Belgique par un résident des Pays-Bas, si ce prix n'est pas imposé en vertu de la loi néerlandaise de 2001 sur l'impôt sur le revenu (*Wet inkomstenbelasting 2001*).

Le paragraphe 2 prévoit, conformément au Modèle de Convention de l'OCDE 1992/1997, que le paragraphe 1 n'est pas applicable aux éléments de revenu, autres que les revenus de biens immobiliers tels qu'ils sont définis au paragraphe 2 de l'article 6, que reçoit un résident d'un État contractant, lorsque ce résident dispose d'un établissement stable ou d'une base fixe situé dans l'autre État contractant, auquel le bien ou le droit générateur des éléments de revenu en question se rattache effectivement; dans ce cas, ce sont les dispositions de l'article 7 ou de l'article 14 qui sont applicables. Conformément au point 1 du Protocole I, l'expression «*onroerende goederen*» (biens immobiliers) employée dans ce paragraphe doit, en ce qui concerne les Pays-Bas, se lire «*onroerende zaken*»; voir le commentaire relatif au paragraphe 2 de l'article 2.

*Fortune (article 22 et points 1 et 7 du Protocole I)*

Il faut partir du principe que les dispositions de l'article 22 n'auront d'effet que si au moins un des deux États contractants (ré)introduit un impôt sur la

vermogensbelasting invoert. In dit kader wordt kortheidshalve verwezen naar de toelichting bij artikel 2, paragraaf 3, subparagraaf *b*), ten 5°.

Artikel 22 is geheel in overeenstemming met het OESO Modelverdrag 1992/1997. Derhalve is in paragraaf 1 bepaald dat het door een inwoner van een verdragsluitende Staat bezeten vermogen bestaande uit in de andere verdragsluitende Staat gelegen onroerende goederen als omschreven in artikel 6, in die andere Staat mag worden belast. De in de paragraaf 1 gehanteerde uitdrukking «onroerende goederen» wordt voor wat Nederland betreft ingevolge punt 1 van Protocol I gelezen als «onroerende zaken»; zie de toelichting bij paragraaf 2 van artikel 2. Paragraaf 2 bepaalt dat het door een inwoner van een verdragsluitende Staat bezeten vermogen bestaande uit roerende goederen die behoren tot de activa van een vaste inrichting of tot een vaste basis waarover die inwoner in de andere verdragsluitende Staat beschikt, in die andere Staat mag worden belast. In paragraaf 3 is bepaald dat vermogen bestaande uit in internationaal verkeer geëxploiteerde schepen, binnenvaartschepen en luchtvaartuigen en daarbij gebruikte roerende goederen, slechts belastbaar is in de verdragsluitende Staat waar de plaats van de werkelijke leiding van de scheep- of luchtvaartonderneming is gelegen. Voor de toepassing van deze paragraaf in de situatie waarin de plaats van werkelijke leiding aan boord van een schip of binnenvaartschip is gelegen, vindt het bepaalde in paragraaf 3 van artikel 8 overeenkomstige toepassing. Ten slotte is in de «saldo-bepaling» van paragraaf 4 bepaald dat alle andere bestanddelen van het vermogen van een inwoner van een verdragsluitende Staat slechts in die Staat belastbaar zijn.

Voor een toelichting bij punt 7 van Protocol I wordt verwezen naar de toelichting bij artikel 6.

#### *Voorkoming van dubbele belasting (artikel 23 en punten 24 en 25 van Protocol I)*

Paragraaf 1 bevat de regels voor de wijze waarop voor een inwoner van België die inkomsten verkrijgt die ingevolge de bepalingen van het verdrag in Nederland zijn belast, dubbele belasting wordt vermeden. Daartoe is in subparagraaf *a*), bepaald dat dubbele belasting over dergelijke inkomsten, andere dan dividenden, interest en het bovenmatig gedeelte van royalty's, wordt voorkomen door toepassing van de vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud zoals neergelegd in artikel 155 van het Belgische Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992. Punt 24, paragraaf *a*), van Protocol I, bevat echter een voorbehoud voor de heffing van aanvullende belastingen die door de Belgische gemeenten en agglomeraties worden vastgesteld. Deze aanvullende belastingen worden geheven bij wijze van opcentiemen op de verschuldigde personenbelasting. Zonder nadere voorziening

fortune. À cet égard, il est renvoyé par souci de concision au commentaire de l'article 2, paragraphe 3, *b*), 5°.

L'article 22 est entièrement conforme au Modèle de Convention de l'OCDE 1992/1997. Le paragraphe 1 prévoit dès lors que la fortune que possède un résident d'un État contractant et qui est constituée par des biens immobiliers, tels que définis à l'article 6, qui sont situés dans l'autre État contractant, est imposable dans cet autre État. L'expression «*onroerende goederen*» employée au paragraphe 1 doit, pour les Pays-Bas, se lire «*onroerende zaken*» conformément au point 1 du Protocole I; voir le commentaire relatif au paragraphe 2 de l'article 2. Le paragraphe 2 stipule que la fortune que possède un résident d'un État contractant et qui est constituée par des biens mobiliers faisant partie de l'actif d'un établissement stable ou d'une base fixe dont ce résident dispose dans l'autre État contractant est imposable dans cet autre État. Il est précisé au paragraphe 3 que la fortune constituée par des navires, des bateaux servant à la navigation intérieure et des aéronefs exploités en trafic international, ainsi que par des biens mobiliers affectés à cette exploitation, n'est imposable que dans l'État contractant où le siège de direction effective de l'entreprise de navigation maritime, intérieure ou aérienne est situé. Pour l'application de ce paragraphe dans le cas où le siège de direction effective d'une entreprise se trouve à bord d'un navire ou d'un bateau, les dispositions de l'article 8, paragraphe 3, s'appliquent *mutatis mutandis*. Enfin, en vertu de la disposition «résiduaire» du paragraphe 4, tous les autres éléments de la fortune d'un résident d'un État contractant ne sont imposables que dans cet État.

Pour ce qui concerne le point 7 du Protocole I, il convient de se référer au commentaire relatif à l'article 6.

#### *Prévention de la double imposition (article 23 et points 24 et 25 du Protocole I)*

Le paragraphe 1 énonce les règles selon lesquelles la double imposition est évitée pour un résident de la Belgique qui reçoit des revenus imposés aux Pays-Bas en vertu des dispositions de la Convention. À cette fin, il est prévu au *a*) que la double imposition de tels revenus, à l'exception des dividendes, des intérêts et de la partie excédentaire des redevances, est évitée par l'application de la méthode d'exemption avec réserve de progressivité prévue à l'article 155 du Code belge des impôts sur les revenus 1992. Le point 24, *a*), du Protocole I, introduit néanmoins une exception pour la perception des taxes additionnelles établies par les communes et agglomérations belges. Ces taxes additionnelles sont perçues sous la forme de centimes additionnels à l'impôt des personnes physiques dû. À défaut d'autre disposition, l'application à l'impôt des personnes physiques de la méthode d'exemption

impliceert deze systematiek dat de toepassing van de hiervoor vermelde vrijstellingsmethode inzake personenbelasting een directe vermindering van de verschuldigde aanvullende belastingen meebrengt. Het onderhavige voorbehoud voorkomt dit effect gedeeltelijk; met betrekking tot de beroepsinkomsten die ingevolge het verdrag ter belastingheffing aan Nederland zijn toegewezen en die in België vrijgesteld zijn met progressievoorbehoud overeenkomstig artikel 23, paragraaf 1, subparagraaf *a*), van het verdrag, mogen de aanvullende belastingen worden berekend op de personenbelasting die in België verschuldigd zou zijn ingeval de betrokken beroepsinkomsten Belgische inkomsten waren geweest. Onder beroepsinkomsten worden in dit verband verstaan de inkomsten als bedoeld in artikel 23 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992.

Voorkoming van dubbele belasting over dividenden, andere dan deelnemingsdividenden als bedoeld in subparagraaf *c*, interest en het bovenmatig gedeelte van de royalty's, wordt ingevolge subparagraaf *b* verleend volgens de in de artikelen 285 en volgende van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 neergelegde verrekeningsmethode. Voorkoming van dubbele belasting over deelnemingsdividenden wordt ingevolge subparagraaf *c*), verleend door toepassing van het in de artikelen 202 en volgende van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 neergelegde stelsel inzake definitief belaste inkomsten, hetgeen in principe vrijstelling van heffing van vennootschapsbelasting over deze dividenden meebrengt. In punt 24, paragraaf *b*), van Protocol I is in dit kader bepaald dat het bepaalde in paragraaf 1, subparagraaf *c*), van artikel 23 tevens van toepassing is op deelnemingsdividenden die zijn uitgekeerd door een vennootschap die in een derde Staat is gevestigd en die via een in Nederland gevestigde vennootschap naar een in België gevestigde vennootschap zijn gevloeid. Voorwaarde daartoe is dat de in de derde Staat gevestigde vennootschap onderworpen is aan een met de Belgische vennootschapsbelasting overeenkomende belasting.

In subparagraaf *d*) is ten slotte een «inhaalregeling» opgenomen voor verliezen die toerekenbaar zijn aan een in Nederland gelegen vaste inrichting. Onder het Belgische stelsel kunnen verliezen van een vaste inrichting «direct» in mindering komen op de totale winst van de onderneming. Met de inhaalregeling wordt bewerkstelligd dat voor nadien met behulp van de vaste inrichting behaalde winsten slechts voorkoming van dubbele belasting volgens de vrijstellingsmethode wordt verleend voor zover zij de eerdere verliezen overtreffen, behoudens voor zover deze aan de vaste inrichting toerekenbare verliezen voor de Nederlandse belastingheffing niet voor verliescompensatie in aanmerking zijn gekomen.

Paragraaf 2 bevat de regels voor de wijze waarop voor een inwoner van Nederland die inkomensbe-

précitée a pour conséquence directe une réduction du montant des taxes additionnelles dues. L'exception prévue au point 24, *a*), du Protocole I permet d'éviter en partie cette conséquence; elle permet, en ce qui concerne les revenus professionnels imposables aux Pays-Bas en vertu de la Convention et exemptés sous réserve de progressivité en Belgique conformément à l'article 23, paragraphe 1, *a*), de la Convention, de calculer les taxes additionnelles sur l'impôt des personnes physiques qui aurait été dû en Belgique si les revenus professionnels en question avaient été des revenus belges. À cet égard, on entend par revenus professionnels les revenus visés à l'article 23 du Code des impôts sur les revenus 1992.

La double imposition des dividendes, autres que les dividendes de participations visés au *c*), des intérêts et de la partie excédentaire des redevances, est évitée, conformément au *b*), selon la méthode d'imputation prévue aux articles 285 et suivants du Code des impôts sur les revenus 1992. La double imposition des dividendes de participations est évitée, conformément au *c*), par l'application du régime des revenus définitivement taxés organisé par les articles 202 et suivants du Code des impôts sur les revenus 1992, qui entraîne en principe une exemption de l'impôt des sociétés afférent à ces dividendes. Le point 24, *b*), du Protocole I précise à cet égard que la disposition prévue à l'article 23, paragraphe 1, *c*), s'applique également aux dividendes de participations distribués par une société établie dans un État tiers qu'une société établie en Belgique reçoit par l'intermédiaire d'une société établie aux Pays-Bas et ce, à condition que la société établie dans un État tiers soit assujettie à un impôt analogue à l'impôt belge des sociétés.

Enfin, le *d*) contient une «mesure de rattrapage» pour les pertes imputables à un établissement stable situé aux Pays-Bas. En Belgique, les pertes d'un tel établissement stable peuvent être déduites «directement» des bénéfices totaux de l'entreprise. Par suite de la mesure de rattrapage, la double imposition par la méthode de l'exemption n'est réalisée, en ce qui concerne les bénéfices réalisés ultérieurement par l'intermédiaire de l'établissement stable, que dans la mesure où ces bénéfices excèdent les pertes antérieures, à moins que ces pertes imputables à l'établissement stable n'aient pas été prises en considération pour une compensation des pertes aux fins de l'imposition aux Pays-Bas.

Le paragraphe 2 énonce les règles de prévention de la double imposition pour un résident des Pays-Bas



standdelen verkrijgt of vermogensbestanddelen bezit die ingevolge de bepalingen van het verdrag in België mogen worden belast, dubbele belasting wordt vermeden. Hierbij wordt vooropgesteld dat deze bepalingen geen praktische betekenis hebben voor zover zij zien op de heffing van vermogensbelasting. Ingevolge artikel 11.1 van de wet inkomstenbelasting 2001 is de Wet op de vermogensbelasting 1964 met ingang van 1 januari 2001 immers ingetrokken. Verwezen wordt naar de toelichting bij de artikelen 2 en 22. In subparagraaf a is bepaald dat Nederland bevoegd is bij het heffen van belasting van inwoners van Nederland de inkomens- of vermogensbestanddelen die ingevolge het verdrag in België mogen worden belast te begrijpen in de grondslag waarnaar de belasting wordt geheven.

In subparagraaf b is vervolgens bepaald dat dubbele belasting over de inkomens- of vermogensbestanddelen die zijn begrepen in de grondslag als is bedoeld in subparagraaf a en die ingevolge artikel 6, artikel 7, artikel 10, paragrafen 5 en 7, artikel 11, paragraaf 5, artikel 12, paragraaf 3, artikel 13, paragrafen 1 en 2, artikel 14, artikel 15, paragraaf 1, artikel 18, paragrafen 2, 3 en 6, artikel 19, paragraaf 1, subparagraaf a), en paragraaf 2, subparagraaf a, artikel 21, paragraaf 2, en artikel 22, paragrafen 1 en 2, in België mogen worden belast, wordt voorkomen door toepassing van de in het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 neergelegde vrijstellingsmethode c.q. vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud. In punt 25 van Protocol I is in dit verband voor de heffing van vermogensbelasting bepaald dat voor de toepassing van de vrijstellingsmethode de waarde van de in artikel 22, paragraaf 1, bedoelde vermogensbestanddelen wordt verminderd met de waarde van de schulden die zijn verzekerd door hypotheek op die vermogensbestanddelen alsmede dat de waarde van de vermogensbestanddelen als bedoeld in artikel 22, paragraaf 2, wordt verminderd met de waarde van de tot de vaste inrichting of vaste basis behorende schulden.

Deze bepaling, die is geïntroduceerd naar aanleiding van de arresten van de Hoge Raad der Nederlanden van 20 april 1983, BNB 1983/203 t/m 205, strekt ertoe zeker te stellen dat voor de vermogensbelasting een «netto-vrijstelling» wordt verleend. Voor de inkomensbestanddelen die in de grondslag als bedoeld in subparagraaf a), zijn begrepen en die ingevolge artikel 10, paragraaf 2, artikel 11, paragraaf 2, artikel 16 en artikel 17 in België mogen worden belast, wordt ingevolge subparagraaf c), voorkoming van dubbele belasting verleend door toepassing van de in het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 neergelegde verrekeningsmethode.

Ter voorkoming van dubbele belasting over aan een vaste inrichting of vaste basis toerekenbare inkomensbestanddelen hanteert Nederland bij wijze van hoofdregel de vrijstellingsmethode met progressie-

qui perçoit des éléments de revenu ou possède des éléments de fortune imposables en Belgique en vertu des dispositions de la Convention. Il convient de souligner que ces mesures sont dépourvues d'effet pratique dans la mesure où elles concernent la perception d'un impôt sur la fortune. La loi de 1964 sur l'impôt sur la fortune (*Wet op de vermogensbelasting 1964*) est en effet abrogée depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2001 en vertu de l'article 11.1 de la loi de 2001 sur l'impôt sur le revenu (*Wet inkomstenbelasting 2001*). On se référera à cet égard aux commentaires relatifs aux articles 2 et 22. Il est prévu au a) que les Pays-Bas peuvent, lors de l'imposition des résidents des Pays-Bas, inclure dans la base imposable les éléments du revenu ou de la fortune qui sont imposables en Belgique en vertu de la Convention.

Il est ensuite stipulé au b) que la double imposition des éléments du revenu ou de la fortune qui sont compris dans la base imposable visée au a) et qui sont imposables en Belgique en vertu de l'article 6, de l'article 7, de l'article 10, paragraphes 5 et 7, de l'article 11, paragraphe 5, de l'article 12, paragraphe 3, de l'article 13, paragraphes 1 et 2, de l'article 14, de l'article 15, paragraphe 1, de l'article 18, paragraphes 2, 3 et 6, de l'article 19, paragraphe 1, a), et paragraphe 2, a), de l'article 21, paragraphe 2, et de l'article 22, paragraphes 1 et 2, est évitée par l'application de la méthode d'exemption prévue par l'arrêté de 2001 sur la prévention de la double imposition (*Besluit voorkoming dubbele belasting 2001*), en l'occurrence la méthode d'exemption avec réserve de progressivité. À cet égard, le point 25 du Protocole I précise en ce qui concerne la perception de l'impôt sur la fortune que, pour l'application de la méthode d'exemption, la valeur des éléments de fortune visés à l'article 22, paragraphe 1, est diminuée de la valeur des dettes garanties par une hypothèque sur ces éléments de fortune et la valeur des éléments de fortune visés à l'article 22, paragraphe 2, est diminuée de la valeur des dettes de l'établissement stable ou de la base fixe.

Cette disposition, introduite suite aux arrêts du *Hoge Raad der Nederlanden* du 20 avril 1983, BNB 1983/203 à 205, vise à garantir que l'exemption accordée en ce qui concerne l'impôt sur la fortune est une «exemption nette». En ce qui concerne les éléments de revenu qui sont compris dans la base imposable visée au a) et qui sont imposables en Belgique en vertu de l'article 10, paragraphe 2, de l'article 11, paragraphe 2, de l'article 16 et de l'article 17, la double imposition est évitée, conformément au c), par l'application de la méthode d'imputation prévue dans l'arrêté de 2001 sur la prévention de la double imposition (*Besluit voorkoming dubbele belasting 2001*)

Pour la prévention de la double imposition des éléments de revenu imputables à un établissement stable ou une base fixe, les Pays-Bas utilisent en règle générale la méthode de l'exemption avec réserve de

voorbehoud, dit ongeacht of deze bestanddelen in de staat waarin de vaste inrichting of de vaste basis is gevestigd aan belastingheffing zijn onderworpen (zie subparagraaf *b*), hiervóór). Deze systematiek kan aanleiding geven tot oneigenlijk gebruik bij «passief» inkomen. Onder «passief» inkomen wordt verstaan beleggingsinkomen en inkomen uit passieve financieringswerkzaamheden als zijn bedoeld in artikel 13, tweede lid, laatste volzin, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969; in het algemeen betreft dit derhalve dividenden, interest en royalty's.

Worden dergelijke inkomensbestanddelen rechtstreeks genoten, dan wordt daarvoor, mits zij in de grondslag worden begrepen waarover de Nederlandse belasting wordt geheven, ingevolge subparagraaf *c* ter voorkoming van dubbele belasting de aan de bron geheven buitenlandse belasting verrekend met de Nederlandse belasting. Met andere woorden, de uiteindelijke belastingdruk op dergelijke inkomensbestanddelen behoort in principe bepaald te worden door de in Nederland heersende belastingdruk (principe van kapitaal-export-neutraliteit). Ingeval de buitenlandse belastingdruk lager is dan de Nederlandse belastingdruk, is het «voordelig» om deze inkomstenbestanddelen over een vaste inrichting of vaste basis «te leiden».

Immers, bij toepassing van vorenbedoelde hoofdregel wordt vanwege de vrijstellingsmethode de uiteindelijke belastingdruk dan bepaald door de in het buitenland heersende belastingdruk (principe van kapitaal-import-neutraliteit). Om dit gevolg te vermijden is het vast Nederlands verdragsbeleid om de zogenoemde «zwarte-gatenbepaling» van subparagraaf *d* op te nemen. Op grond van die bepaling wordt in de gevallen als voorzien in artikel 39 van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 bij het verlenen van voorkoming van dubbele belasting voor inkomstenbestanddelen die ingevolge artikel 7, artikel 10, paragraaf 5, artikel 11, paragraaf 5, artikel 12, paragraaf 3, artikel 14 en artikel 21 in België mogen worden belast, niet de vrijstellingsmethode maar de verrekeningsmethode gehanteerd.

Zoals in de toelichting op paragraaf 8 van artikel 11 is opgemerkt, strekken de — weliswaar wederkerig geformuleerde — bepalingen van die paragraaf er primair toe fiscale emigratie van Nederlandse aanmerkelijkbelanghouders naar België tegen te gaan. Voorts is opgemerkt dat die paragraaf *de facto* een (beperkte) consolidatie van artikel 7.2., tweede lid, onderdeel *c*, in samenhang met artikel 3.92 van de Wet inkomstenbelasting 2001 onder het verdrag impliceert. Ervan uitgaande dat ook bij deze vorm van interest aan het primaat van de woonstaat zo veel als mogelijk recht moet worden gedaan, is er voor gekozen om de Nederlandse belastingheffing *de facto* als een «aanvullende» belastingheffing te laten funge-

progressivité et ce, que ces éléments de revenu soient ou non soumis à l'impôt dans l'État où est situé l'établissement stable ou la base fixe (voir *b*) ci-avant). Ce système peut donner lieu à des abus en ce qui concerne les revenus «passifs». On entend par revenus «passifs» les revenus de placements et les revenus d'activités de financement passives visées à l'article 13, deuxième alinéa, dernière phrase, de la loi de 1969 sur l'impôt des sociétés (*Wet op de vennootschapsbelasting 1969*); il s'agit donc en général de dividendes, d'intérêts et de redevances.

Lorsque ces revenus sont perçus directement, la double imposition est évitée, à condition que les revenus en question soient compris dans la base sur laquelle l'impôt néerlandais est perçu, en imputant, conformément au *c*), l'impôt étranger perçu à la source sur l'impôt néerlandais. En d'autres termes, la pression fiscale qui pèse en définitive sur ces éléments de revenu est en principe déterminée par la pression fiscale qui existe aux Pays-Bas (principe de neutralité à l'exportation des capitaux). Si la pression fiscale étrangère est inférieure à la pression fiscale qui existe aux Pays-Bas, il est «avantageux» de faire «transiter» ces éléments de revenu par un établissement stable ou une base fixe.

Dans ce cas en effet, en application de la règle générale précitée, la pression fiscale définitive sera, par suite de l'application de la méthode d'exemption, déterminée par la pression fiscale étrangère (principe de neutralité à l'importation des capitaux). Pour éviter cela, les Pays-Bas ont comme politique conventionnelle constante d'insérer dans leurs conventions la clause anti-abus («zwarte-gatenbepaling») qui figure au *d*). En vertu de cette disposition, c'est la méthode de l'imputation et non celle de l'exemption qui est utilisée, dans les cas visés à l'article 39 de l'arrêté de 2001 sur la prévention de la double imposition (*Besluit voorkoming dubbele belasting 2001*), pour prévenir la double imposition des éléments de revenu imposables en Belgique conformément aux dispositions de l'article 7, de l'article 10, paragraphe 5, de l'article 11, paragraphe 5, de l'article 12, paragraphe 3, de l'article 14 et de l'article 21.

Comme indiqué dans le commentaire relatif au paragraphe 8 de l'article 11, les dispositions de ce paragraphe — bien que rédigées de manière bilatérale — visent avant tout à combattre l'émigration fiscale vers la Belgique des détenteurs de participations importantes néerlandais. Il convient également de noter que ce paragraphe implique *de facto* une confirmation (limitée) dans la Convention des dispositions de l'article 7.2, deuxième alinéa, *c*, et de l'article 3.92 de la loi de 2001 sur l'impôt sur le revenu (*Wet inkomstenbelasting 2001*). Partant du principe que la primauté de l'État de résidence doit, dans la mesure du possible, être également respectée pour cette forme d'intérêts, il a été décidé de faire fonctionner en fait

ren. Dit wordt bereikt door het verlenen van een zogenoemde bronstaatcredit. In de — evenals paragraaf 8 van artikel 11 wederkerig geformuleerde — paragraaf 3 van artikel 23 is daartoe bepaald dat de bronstaat een aftrek toestaat van de belasting die de woonstaat over deze interest heft. Het bedrag van deze aftrek is gelijk aan de in de woonstaat over de interest geheven belasting, doch bedraagt niet meer dan de daarover in de bronstaat geheven belasting vóór aftrek.

*Werkzaamheden buitengaats (artikel 24 en punt 7 van Protocol I)*

Zowel België als Nederland heeft fiscale jurisdictie over het deel van de in de Noordzee gelegen deel van het continentale plat dat ingevolge het verdrag van Genève van 1958 aan België respectievelijk Nederland is toegewezen. Artikel 24 strekt ertoe om deze fiscale jurisdicties, die in de onderscheiden nationale belastingwetten zijn opgenomen, onder het verdrag te kunnen effectueren.

In paragraaf 1 is neergelegd dat de bepalingen van artikel 24 toepassing vinden niettegenstaande enigerlei andere bepaling van het verdrag. Dit moet niet worden opgevat in de zin dat de andere bepalingen van het verdrag hun zin en betekenis zouden verliezen indien het gaat om de belastingheffing terzake van werkzaamheden buitengaats. Voor zover die andere bepalingen niet in strijd zijn met hetgeen in artikel 24 is bepaald, blijven zij onverkort van kracht; artikel 24 heeft derhalve in zoverre slechts een aanvullende betekenis. Dit volgt reeds uit de tweede volzin van paragraaf 1, waarin is bepaald dat artikel 24 niet van toepassing is indien de door een persoon verrichte werkzaamheden buitengaats voor hem ingevolge artikel 5 een vaste inrichting vormen of een vaste basis waarop de bepalingen van artikel 14 toepassing vinden.

Paragraaf 2 bevat de definitie van de uitdrukking «werkzaamheden buitengaats». Daaronder worden verstaan alle werkzaamheden die buitengaats worden verricht in verband met de exploratie en exploitatie van de in de Noordzee gelegen delen van het continentale plat waarover België respectievelijk Nederland jurisdictie heeft alsmede van hun natuurlijke rijkdommen.

In paragraaf 3 is bepaald dat de werkzaamheden buitengaats die een onderneming in en op het deel van het in de Noordzee gelegen continentale plat van de andere verdragsluitende Staat verricht, niettegenstaande de bepalingen van artikel 5, geacht worden te geschieden met behulp van een in die andere Staat gevestigde vaste inrichting, zodat de daarmee behaalde winst volgens de bepalingen van artikel 7 aldaar mag worden belast. Op praktische gronden wordt echter geen vaste inrichting aanwezig geacht

l'impôt néerlandais comme un impôt « additionnel ». Ceci est réalisé par l'octroi d'un crédit par l'État de la source. À cette fin, il est prévu au paragraphe 3 de l'article 23 — rédigé de manière bilatérale comme le paragraphe 8 de l'article 11 — que l'État de la source accorde une déduction au titre de l'impôt que l'État de résidence perçoit sur ces intérêts. Le montant de cette déduction est égal à l'impôt perçu sur ces intérêts dans l'État de résidence mais ne peut excéder l'impôt perçu sur ces revenus dans l'État de la source, calculé avant déduction.

*Activités en mer (article 24 et point 7 du Protocole I)*

Tant la Belgique que les Pays-Bas ont une juridiction fiscale sur la partie du plateau continental située dans la Mer du Nord qui est attribuée respectivement à la Belgique et aux Pays-Bas en vertu de la Convention de Genève de 1958. L'article 24 vise à permettre l'exercice dans le cadre de la Convention de ces juridictions fiscales, qui ont été intégrées dans les législations fiscales respectives des deux États.

Le paragraphe 1 stipule que les dispositions de l'article 24 s'appliquent nonobstant toute autre disposition de la Convention. Ceci ne doit pas être interprété en ce sens que les autres dispositions de la Convention perdraient toute signification lorsqu'il s'agit de l'imposition des revenus d'activités en mer. Ces autres dispositions restent intégralement applicables dans la mesure où elles ne sont pas contraires aux dispositions de l'article 24; dans cette mesure, l'article 24 n'a dès lors qu'une portée complémentaire. Ceci ressort d'ailleurs de la deuxième phrase du paragraphe 1, qui précise que l'article 24 n'est pas applicable lorsque les activités en mer exercées par une personne constituent pour cette personne un établissement stable selon les dispositions de l'article 5 ou une base fixe à laquelle les dispositions de l'article 14 sont applicables.

Le paragraphe 2 définit l'expression « activités en mer ». On entend par là toutes les activités exercées en mer qui ont trait à l'exploration ou à l'exploitation des parties du plateau continental situées dans la Mer du Nord sur lesquelles la Belgique ou les Pays-Bas ont une juridiction ainsi qu'à l'exploration ou à l'exploitation de leurs ressources naturelles.

Le paragraphe 3 prévoit que les activités en mer qu'une entreprise exerce dans et sur la partie du plateau continental située dans la Mer du Nord dévolue à l'autre État contractant sont considérées, nonobstant les dispositions de l'article 5, comme étant exercées par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans cet autre État, de sorte que les bénéfices tirés de ces activités sont imposables dans cet autre État conformément aux dispositions de l'article 7. Pour des raisons pratiques, on considère néanmoins

indien die werkzaamheden in een tijdvak van 12 maanden al dan niet aansluitend niet meer dan 30 dagen duren. De beoordeling of aan de 30-dagetermin wordt voldaan, verloopt langs dezelfde lijn als bij paragraaf 3 van artikel 5 geldt voor de beoordeling van de termijn voor bouwwerken c.a. In algemene zin betekent dit derhalve dat de duur van het contract op basis waarvan de onderneming de werkzaamheden buitengaats verricht, bepalend is en dat reguliere en onverwachte onderbrekingen van deze werkzaamheden moeten worden meegenomen.

Teneinde oneigenlijk gebruik te voorkomen, is voorts bepaald dat de duur van de werkzaamheden buitengaats die in het kader van hetzelfde project in gelieerde verhoudingen opvolgend worden verricht door twee of meer verbonden vennootschappen, bij elkaar opgeteld moeten worden. Indien de duur van het project aldus een al dan niet aaneengesloten termijn van 30 dagen in een tijdvak van 12 maanden overschrijdt, wordt ieder van de vennootschappen geacht de werkzaamheden buitengaats te hebben verricht met behulp van een vaste inrichting, ongeacht of één of meer van deze vennootschappen afzonderlijk dergelijke werkzaamheden heeft *c.q.* hebben verricht gedurende minder dan 30 dagen. Een vennootschap wordt geacht verbonden te zijn met een andere vennootschap indien de een onmiddellijk of middellijk ten minste een derde deel van het kapitaal van de andere vennootschap bezit of indien een persoon onmiddellijk of middellijk ten minste een derde deel van het kapitaal van beide vennootschappen bezit. Ten slotte is in dit kader in punt 7 van Protocol I bepaald dat exploratie- en exploitatierechten van natuurlijke rijkdommen, met inbegrip van rechten op, belangen bij, of voordelen uit vermogensbestanddelen die voortvloeien uit die exploratie of exploitatie, worden aangemerkt als onroerende goederen die zijn gelegen in de verdragsluitende Staat op wiens zeebodem en ondergrond daarvan de rechten betrekking hebben en tevens als behorend tot het vermogen van een vaste inrichting die in die Staat is gevestigd. Hiermee wordt verduidelijkt dat inkomsten die uit dergelijke rechten worden getrokken en winst die met de vervreemding van dergelijke rechten wordt behaald, aan de bronstaat ter belastingheffing toekomt. Zie tevens de toelichting bij artikel 6.

Ingevolge paragraaf 4 wordt de uitdrukking «werkzaamheden buitengaats» voor de toepassing van paragraaf 3 geacht niet te omvatten: (a) (een combinatie) van hulp- en nevenwerkzaamheden als bedoeld in paragraaf 4 van artikel 5, (b) werkzaamheden die worden verricht met schepen die primair zijn ontworpen voor het verrichten van sleep- of ankerwerkzaamheden, en (c) het vervoer van voorraden en personeel door schepen, binnenschepen of luchtvaartuigen in internationaal verkeer. Deze uitzonderingen, die zijn ontleend aan het Nederlands-Zweedse

qu'il n'y a pas d'établissement stable lorsque la durée de ces activités n'excède pas 30 jours, consécutifs ou non, au cours d'une période de douze mois. Pour déterminer si la durée minimale de 30 jours est ou non atteinte, on procède de la même manière que pour l'appréciation de la durée minimale en matière de chantiers, etc au paragraphe 3 de l'article 5. Ceci implique dès lors, de manière générale, que la durée prévue par le contrat sur la base duquel l'entreprise exerce les activités en mer est déterminante et que les interruptions régulières et imprévues de ces activités doivent être prises en compte.

Afin d'éviter les abus, la Convention prévoit en outre qu'il y a lieu de cumuler la durée des activités en mer qui, dans le cadre d'un même projet, sont exercées, de manière consécutive et dans des liens l'association, par deux ou plusieurs sociétés associées. Si, de cette manière, la durée du projet excède une période — consécutive ou non — de 30 jours au cours d'une période de 12 mois, chacune des sociétés est considérée comme ayant exercé les activités en mer au moyen d'un établissement stable, même si, séparément, une ou plusieurs de ces sociétés a, ou ont, exercé de telles activités pendant moins de 30 jours. Une société est considérée comme associée à une autre société si une de ces sociétés détient directement ou indirectement au moins un tiers du capital de l'autre ou si une personne détient directement ou indirectement au moins un tiers du capital des deux sociétés. Enfin, il est précisé au point 7 du Protocole I que les droits d'exploration et d'exploitation de ressources naturelles, y compris les droits portant sur des actifs résultant de cette exploration ou exploitation, les intérêts dans de tels actifs ou les gains tirés de tels actifs, sont considérés à la fois comme des biens immobiliers situés dans l'État contractant au lit de la mer et au sous-sol duquel ces droits se rapportent et comme faisant partie de l'actif d'un établissement stable situé dans cet État. Ceci établit clairement que le pouvoir d'imposer les revenus tirés de tels droits et les bénéfices réalisés lors de l'aliénation de tels droits revient à l'État de la source. Voir également le commentaire relatif à l'article 6.

En vertu du paragraphe 4, on considère que le terme «activités en mer» ne comprend pas pour l'application du paragraphe 3: (a) l'exercice (cumulé) des activités préparatoires ou auxiliaires visées au paragraphe 4 de l'article 5, (b) les activités exercées au moyen de navires principalement conçus pour l'exercice d'activités de remorquage, de poussage ou de touage, et (c) le transport en trafic international, par des navires, des bateaux servant à la navigation intérieure ou des aéronefs, d'approvisionnements ou de personnel. Ces exceptions, empruntées à la

belastingverdrag (Trb. 1991, 108 en Trb. 1992, 20), dienen aldus te worden verstaan dat geen vaste inrichting op de voet van paragraaf 3 aanwezig wordt geacht indien de onderneming respectievelijk, in gelieerde verhoudingen, de verbonden vennootschappen uitsluitend buitengaats dergelijke werkzaamheden verricht(en). Worden dergelijke werkzaamheden door de onderneming of, in gelieerde verhoudingen, door de verbonden vennootschappen naast de «hoofdwerkzaamheden» verricht, dan worden zij in die hoofdwerkzaamheden «meegetrokken». Voorts laat paragraaf 4, zoals paragraaf 1, de toepassing van de andere bepalingen van het verdrag onverlet. Dit impliceert dat werkzaamheden als bedoeld in subparagraaf *b*) van paragraaf 4 in voorkomende gevallen door een onderneming uitgeoefend kunnen worden met behulp van een in de andere verdragsluitende Staat gevestigde vaste inrichting in de zin van artikel 5, alsmede dat met betrekking tot werkzaamheden als bedoeld in subparagraaf *c*), van paragraaf 4 de bepalingen van artikel 8 gelden.

Paragraaf 5 bevat een bepaling volgens welke, niettegenstaande de bepalingen van artikel 14, een vaste basis aanwezig wordt geacht in geval een inwoner van een verdragsluitende Staat in het kader van een zelfstandig beroep of van andere werkzaamheden van zelfstandige aard gedurende een aaneengesloten periode van ten minste 30 dagen werkzaamheden buitengaats verricht in de andere verdragsluitende Staat, zodat de daarmee behaalde inkomsten volgens de bepalingen van artikel 14 aldaar mogen worden belast. Voor de beoordeling van deze 30-dagentermijn geldt *mutatis mutandis* hetzelfde als is opgemerkt met betrekking tot de beoordeling van de 30-dagentermijn van paragraaf 3.

In paragraaf 6 is neergelegd dat salarissen, lonen en andere soortgelijke beloningen die door een inwoner van een verdragsluitende Staat worden verkregen terzake van een dienstbetrekking die wordt uitgeoefend in verband met werkzaamheden buitengaats die worden verricht met behulp van een volgens artikel 5 of volgens paragraaf 3 van artikel 24 in de andere verdragsluitende Staat gevestigde vaste inrichting steeds ter belastingheffing toekomen aan de verdragsluitende Staat waar de in het kader van die dienstbetrekking verrichte arbeid feitelijk heeft plaatsgevonden. Deze regeling stemt overeen met de voor inkomsten uit niet-zelfstandige beroepen geldende hoofdregel die is neergelegd in paragraaf 1 van artikel 15 en houdt *de facto* het onweerlegbare vermoeden in dat deze inkomsten ten laste komen van de vaste inrichting.

Krachtens het bepaalde in paragraaf 7 verlenen de verdragsluitende Staten aan hun inwoners voorkoming van dubbele belasting volgens de — voor wat België betreft — in artikel 23, paragraaf 1, subparagraaf *a*, en — voor wat Nederland betreft — in artikel 23, paragraaf 2, subparagraaf *b*), omschreven vrijstel-

Convention préventive de la double imposition entre les Pays-Bas et la Suède (Trb. 1991, 108 et Trb. 1992, 20), doivent être comprises en ce sens que l'on considère qu'il n'y a pas d'établissement stable au sens du paragraphe 3 lorsque l'entreprise ou — lorsqu'il existe des liens l'association — les sociétés associées exerce(nt) exclusivement de telles activités en mer. Lorsque l'entreprise ou — lorsqu'il existe des liens l'association — les sociétés associées exerce(nt) ces activités en plus de leurs «activités principales», ces activités sont traitées comme les activités principales. Par ailleurs, comme c'est également le cas pour le paragraphe 1, le paragraphe 4 n'affecte pas l'application des autres dispositions de la Convention. Ceci implique qu'une entreprise peut, le cas échéant, exercer des activités visées au paragraphe 4, *b*), par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans l'autre État contractant au sens de l'article 5, et que les dispositions de l'article 8 s'appliquent aux activités visées au paragraphe 4, *c*).

Le paragraphe 5 contient une disposition selon laquelle on considère, nonobstant les dispositions de l'article 14, qu'il existe une base fixe lorsqu'un résident d'un État contractant exerce, dans le cadre d'une profession indépendante ou d'autres activités de caractère indépendant, des activités en mer dans l'autre État contractant pendant une période ininterrompue d'au moins 30 jours, de sorte que les revenus tirés de ces activités sont imposables dans cet autre État conformément aux dispositions de l'article 14. Pour l'appréciation de cette durée minimale de 30 jours, les remarques relatives au calcul de la durée minimale de 30 jours prévue au paragraphe 3 s'appliquent *mutatis mutandis*.

Le paragraphe 6 prévoit que les salaires, traitements et autres rémunérations similaires qu'un résident d'un État contractant reçoit au titre d'un emploi salarié se rapportant à des activités en mer exercées par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans l'autre État contractant au sens de l'article 5 ou au sens du paragraphe 3 de l'article 24 sont toujours imposables dans l'État contractant où l'activité a effectivement été exercée dans le cadre de cet emploi. Cette disposition est conforme à la règle générale énoncée au paragraphe 1 de l'article 15 pour les revenus de professions dépendantes et introduit de facto la présomption irréfutable que la charge de ces revenus est supportée par l'établissement stable.

Conformément aux dispositions du paragraphe 7, les États contractants, en ce qui concerne leurs résidents, préviennent, selon la méthode de l'exemption avec réserve de progressivité prévue respectivement à l'article 23, paragraphe 1, *a*), dans le cas de la Belgique, et à l'article 23, paragraphe 2, *b*), dans le cas des

lingsmethode met progressievoorbehoud voor winsten en inkomsten die op grond van artikel 24 in de andere verdragsluitende Staat mogen worden belast. Daarbij geldt als voorwaarde dat betrokkenen aan de hand van bewijsstukken aantonen dat over die winsten en inkomsten in die andere Staat daadwerkelijk belasting is betaald. Deze voorwaarde is opgenomen omdat bij werkzaamheden buitengaats het risico dat belasting wordt ontgaan groter is dan bij werkzaamheden op het vaste land.

*Instellingen voor collectieve beleggingen in effecten (artikel 25)*

Collectief beleggen in effecten geschiedt in België en Nederland veelal via instellingen voor collectieve beleggingen in effecten. Daarbij zijn twee verschillende categorieën van instellingen te onderscheiden. In de eerste plaats instellingen die aan de heffing van vennootschapsbelasting zijn onderworpen; daarbij gaat het in België om beleggingsvennootschappen en in Nederland om open fondsen voor gemene rekening, vennootschappen en andere rechtspersonen waaronder beleggingsinstellingen in de zin van artikel 28 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

Bij grensoverschrijdende beleggingen hebben deze, los van hun achterliggende aandeelhouders of anderszins deelgerechtigden functionerende, entiteiten als inwoners van de verdragsluitende Staten (zie artikel 1 in samenhang met artikel 4, paragraaf 1, van het verdrag) en als uiteindelijk gerechtigden tot de beleggingsopbrengsten recht op de verdragsvoordelen van de artikelen 10 en 11 van het verdrag. Voorts wordt collectief belegd via instellingen die niet als zodanig aan de heffing van vennootschapsbelasting zijn onderworpen; in België gaat het dan om gemeenschappelijke beleggingsfondsen en in Nederland om besloten fondsen voor gemene rekening.

Deze entiteiten zijn fiscaal transparant, hetgeen betekent dat de behaalde beleggingsopbrengsten fiscaal *pro rata parte* worden toegerekend aan de participanten in deze fondsen. Vanwege deze transparantie kunnen bij grensoverschrijdende beleggingen de verdragsvoordelen van de artikelen 10 en 11 van het verdrag normaliter niet op het niveau van de entiteiten worden gerealiseerd. Iedere participant zou derhalve deze verdragsvoordelen zelf moeten claimen. Met name in de situatie waarin een dergelijke entiteit vele participanten heeft, brengt dit voor die participanten, de administrateur van de entiteit en de belastingadministraties aanzienlijke administratieve lasten met zich mee. Ter vermijding daarvan, en ook wel om het aantal individuele aanvragen zoveel mogelijk te beperken, is in artikel 25 een praktische regeling opgenomen op grond waarvan ook in deze situaties de verdragsvoordelen via één collectieve aan-

Pays-Bas, la double imposition des bénéficiaires et des revenus qui, conformément à l'article 24, sont imposables dans l'autre État contractant. Cette prévention de la double imposition n'est réalisée qu'à la condition que les intéressés prouvent à l'aide de documents probants qu'un impôt a effectivement été payé dans cet autre État au titre de ces bénéficiaires et revenus. Cette condition a été introduite en raison du fait que, lorsque des activités sont exercées en mer, le risque d'évasion fiscale est plus important que pour des activités exercées sur la terre ferme.

*Organismes de placement collectif en valeurs mobilières (article 25)*

Le placement collectif en valeurs mobilières se fait le plus souvent, en Belgique comme aux Pays-Bas, par l'intermédiaire d'organismes de placement collectif en valeurs mobilières. À cet égard, il convient de distinguer deux catégories d'organismes. D'une part, il y a les organismes assujettis à l'impôt des sociétés; il s'agit en Belgique des sociétés d'investissement et aux Pays-Bas *des open fondsen voor gemene rekening*, des sociétés et autres personnes morales dont les beleggingsinstellingen au sens de l'article 28 de la loi de 1969 sur l'impôt des sociétés (*Wet op de vennootschapsbelasting 1969*).

Lorsqu'elles effectuent des placements transfrontaliers, ces entités, qui fonctionnent indépendamment de leurs actionnaires ou associés, peuvent, en tant que résidents des États contractants (voir article 1 et article 4, paragraphe 1, de la Convention) et bénéficiaires effectifs des produits des placements, bénéficier des avantages prévus aux articles 10 et 11 de la Convention. D'autre part, il existe des organismes de placement collectif qui ne sont pas assujettis à l'impôt des sociétés en tant que tels; il s'agit en Belgique des fonds communs de placement et aux Pays-Bas *des besloten fondsen voor gemene rekening*.

Ces entités sont fiscalement transparentes, ce qui signifie que les produits de leurs placements sont, sur le plan fiscal, attribués aux participants à ces fonds proportionnellement à leur participation. En raison de cette transparence, lorsque des placements transfrontaliers sont effectués, les avantages prévus aux articles 10 et 11 de la Convention ne peuvent normalement être appliqués au niveau de l'entité. Chaque participant devrait donc revendiquer personnellement le bénéfice de ces avantages. Ceci entraîne, à la fois pour les participants, pour l'administrateur de l'entité et pour les administrations fiscales, des charges administratives considérables, en particulier lorsqu'une telle entité compte un nombre important de participants. Pour éviter cela et limiter autant que possible le nombre de demandes individuelles, l'article 25 contient une mesure pratique, selon laquelle, dans de telles situations, les avantages conventionnels

vraag door de entiteiten zelf kunnen worden gereali-seerd. Zulks kan worden gerealiseerd op twee manie-ren. In de eerste plaats bepaalt paragraaf 1 dat een in één van de verdragsluitende Staten gelegen fiscaal transparante instelling voor collectieve belegging in effecten die dividenden en/of interest verkrijgt uit de andere verdragsluitende Staat, ten behoeve van alle of voor een aantal van haar participanten een collectieve aanvraag kan indienen voor het verkrijgen van de verdragsvoordelen waarop die participanten zelf recht zouden hebben. Uitgangspunt en voorwaarde daarbij is in beginsel dat alle participanten ten behoeve van wie de verdragsvoordelen op één collectieve aanvraag worden geclaimd inwoner zijn van de verdragsluitende Staat waar de instelling voor collectieve belegging in effecten is gelegen én allen uiteindelijk gerechtigd zijn tot de betrokken verdragsvoordelen. In afwijking daarvan maakt de tweede volzin van paragraaf 1 het mogelijk voor de instelling voor collectieve belegging in effecten om op eigen naam de verdragsvoordelen van artikel 10, paragraaf 2, en artikel 11, paragraaf 2, te claimen. Uit praktische overwegingen is daartoe niet vereist dat alle participatiebewijzen in de instelling in het bezit zijn van inwoners van de verdragsluitende Staat waar de entiteit is gelegen, doch volstaan wordt met het vereiste dat ten minste 75 % van die participatiebewijzen in het bezit is van inwoners van die Staat. Daarbij wordt tevens uit praktische overwegingen verondersteld dat inwonerschap en verdragsgerechtigd samenvallen. Teneinde te voorkomen dat voor dezelfde beleggingsopbrengsten de verdragsvoordelen tweemaal zouden worden geclaimd, is in paragraaf 2 bepaald dat een participant slechts dan zelf de verdragsvoordelen kan claimen indien de instelling voor collectieve belegging in effecten niet zelf de verdragsvoordelen heeft geclaimd volgens de twee hoger vermelde modaliteiten.

*Non-discriminatie (artikel 26 en punten 22 en 26 van Protocol I)*

Paragraaf 1 verbiedt, in overeenstemming met het OESO Modelverdrag 1992/1997, dat onderdanen van een verdragsluitende Staat in de andere verdragsluitende Staat aan enige andere of zwaardere belastingheffing of daarmee verband houdende verplichting worden onderworpen dan waaraan onderdanen van die andere Staat onder overigens gelijke omstandigheden zijn of kunnen worden onderworpen. Tevens is vastgelegd dat ook de personen die geen inwoner zijn van een of van beide verdragsluitende Staten zich in voorkomend geval op de bepalingen van paragraaf 1 kunnen beroepen.

In paragraaf 2 is bepaald dat natuurlijke personen die inwoner zijn van een verdragsluitende Staat en die voordelen of inkomsten genieten die ingevolge de

peuvent également être accordés suite à une demande collective introduite par l'entité elle-même. Ceci peut se faire de deux manières. Le paragraphe 1 prévoit en premier lieu qu'un organisme de placement collectif en valeurs mobilières fiscalement transparent qui est établi dans l'un des États contractants et qui reçoit des dividendes et/ou des intérêts de l'autre État contractant peut introduire pour le compte de l'ensemble ou d'une partie de ses participants une demande collective en vue d'obtenir les avantages conventionnels auxquels ces participants auraient droit personnellement. La condition de départ pour pouvoir bénéficier de ce système est en principe que tous les participants pour le compte desquels le bénéfice des avantages conventionnels est revendiqué dans une seule demande collective soient des résidents de l'État contractant où l'organisme de placement collectif en valeurs mobilières est établi et qu'ils aient tous droit aux avantages conventionnels en question. Par dérogation à ce qui précède, la seconde phrase du paragraphe 1 permet également à l'organisme de placement collectif en valeurs mobilières de revendiquer en son propre nom les avantages prévus à l'article 10, paragraphe 2, et à l'article 11, paragraphe 2, de la Convention. Pour des raisons d'ordre pratique, il n'est pas exigé à cette fin que toutes les parts de l'organisme soient détenues par des résidents de l'État contractant où l'entité est établie mais il suffit qu'au moins 75% des parts soient détenues par des résidents de cet État. Par ailleurs, on suppose, également pour des raisons d'ordre pratique, que la résidence et le droit aux avantages conventionnels coïncident. Afin d'éviter que les avantages conventionnels soient revendiqués deux fois pour les mêmes revenus de placements, il est précisé au paragraphe 2 qu'un participant ne peut revendiquer personnellement le bénéfice des avantages prévus par la Convention que lorsque l'organisme de placement collectif en valeurs mobilières n'a pas lui-même revendiqué le bénéfice de ces avantages selon les modalités décrites ci-avant.

*Non-discrimination (article 26 points 22 et 26 du Protocole I)*

Le paragraphe 1 s'oppose, conformément au modèle de Convention de l'OCDE 1992/1997, à ce que les nationaux d'un État contractant soient soumis dans l'autre État contractant à une imposition ou obligation y relative, qui soit autre ou plus lourde que celles auxquelles sont ou peuvent être assujettis les nationaux de cet autre État qui se trouvent par ailleurs dans la même situation. Il est en outre prévu que les personnes qui ne sont pas des résidents d'un État contractant ou des deux États contractants peuvent également, le cas échéant, invoquer les dispositions du paragraphe 1.

Le paragraphe 2 prévoit que les personnes physiques qui sont des résidents d'un État contractant et qui recueillent des gains ou des revenus qui sont

bepalingen van hoofdstuk III van het verdrag aan de andere verdragsluitende Staat ter belastingheffing zijn toegewezen, bij de belastingheffing in die andere Staat *pro rata parte* (dat wil zeggen in de mate waarin die voordelen en inkomsten deel uitmaken van hun wereldinkomen) recht hebben op dezelfde persoonlijke aftrekken, tegemoetkomingen en verminderingen uit hoofde van burgerlijke staat of samenstelling van het gezin als waarop de eigen inwoners van die andere Staat recht hebben, voor zover zij overigens (dat wil zeggen los van de woonplaats) in dezelfde omstandigheden verkeren als die eigen inwoners. Voor de Belgische belastingheffing wordt dit gerealiseerd door uitbreiding te geven aan de, naar aanleiding van het door het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen op 14 februari 1995 in de zaak C-279/93 (Schumacker) gewezen arrest, in de Belgische nationale regelgeving geïntroduceerde grens van 75 %.

Deze uitbreiding bestaat hierin dat de in de Belgische nationale wet- en regelgeving voorziene fiscale tegemoetkomingen in de zin van paragraaf 2 van artikel 26 ook zullen worden verleend aan inwoners van Nederland die overeenkomstig de verdragsbepalingen in België belastbare beroepsinkomsten in de zin van artikel 244 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 hebben behaald of verkregen die minder dan 75 % van hun wereldinkomen bedragen, zij het *pro rata parte*.

Voor de Nederlandse belastingheffing wordt dit gerealiseerd door (i) de toepassing van de in artikel 2.5 van de Wet inkomstenbelasting 2001 neergelegde regeling die voor buitenlandse belastingplichtigen voorziet in de mogelijkheid te kiezen voor toepassing van de regels die gelden voor binnenlandse belastingplichtigen, of (ii) in geval geen beroep wordt gedaan op de regeling van artikel 2.5 van de Wet inkomstenbelasting 2001, door toepassing van het Besluit van 21 februari 2001, nr. CPP 2001/2745M, zoals dat luidt na herziening in verband met dit verdrag.

Herziening ervan is noodzakelijk omdat artikel 26, paragraaf 2 van dit verdrag ten opzicht van artikel 25, paragraaf 3, van het huidige verdrag van 19 oktober 1970 (op welk artikel het Besluit van 21 februari 2001 is toegespitst), voor zover van belang, slechts voorziet in het *pro rata parte* verlenen van persoonlijke aftrekken, tegemoetkomingen en verminderingen aan de buitenlandse belastingplichtige die inkomsten geniet die ingevolge hoofdstuk III van het verdrag aan Nederland ter belastingheffing zijn toegewezen.

In punt 26 van Protocol I is in dit verband — en wat betreft punt (i) hiervoor — voor zoveel nodig in aanvulling op de in artikel 2 en volgende van het Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001 neergelegde systematiek van vaststelling van de heffingsgrondslag waarover Nederlandse belasting wordt geheven bij buitenlandse belastingplichtigen die gebruik maken

imposables dans l'autre État contractant en vertu des dispositions du chapitre III de la Convention ont droit «*pro rata parte*» (c'est-à-dire dans la mesure dans laquelle ces gains et revenus sont compris dans leur revenu mondial) aux mêmes déductions personnelles, abattements et réductions en raison de leur état civil ou de leurs charges de famille, lors de l'imposition dans cet autre État, que ceux auxquels ont droit les propres résidents de cet autre État, pour autant qu'ils se trouvent par ailleurs (c'est-à-dire abstraction faite de la résidence) dans la même situation que ces propres résidents. Pour l'imposition en Belgique, cette disposition est mise en œuvre par une extension de la limite de 75 %, introduite dans la législation interne belge à la suite de l'arrêt rendu le 14 février 1995 par la Cour de Justice des Communautés européennes dans l'affaire C-279/93 (Schumacker).

Cette extension aura pour effet d'accorder également, quoique «*pro rata parte*», aux résidents des Pays-Bas qui ont obtenu ou recueilli des revenus professionnels au sens de l'article 244 du Code des impôts sur les revenus 1992, qui sont imposables en Belgique en vertu des dispositions de la Convention et qui représentent moins de 75 % de leur revenu mondial, les abattements fiscaux au sens du paragraphe 2 de l'article 26 qui sont prévus par la législation nationale belge.

Pour l'imposition aux Pays-Bas, cette disposition est mise en œuvre (i) par l'application du régime prévu à l'article 2.5 de la loi de 2001 sur l'impôt sur le revenu (*Wet inkomstenbelasting 2001*), qui permet aux contribuables non-résidents d'opter pour l'application des règles applicables aux contribuables résidents, ou (ii) s'il n'est pas fait usage du régime prévu à l'article 2.5 de la loi de 2001 sur l'impôt sur le revenu (*Wet inkomstenbelasting 2001*), par l'application de l'arrêté du 21 février 2001 (*Besluit van 21 februari, n° CPP 2001/2745M*), tel qu'il aura été révisé aux fins de cette Convention.

Une révision s'impose car, à la différence de l'article 25, paragraphe 3, de l'actuelle Convention du 19 octobre 1970 (article sur lequel est calqué l'Arrêté du 21 février 2001), l'article 26, paragraphe 2, de cette Convention ne prévoit, le cas échéant, qu'une application «proportionnelle» des déductions personnelles, abattements et réductions aux contribuables non-résidents qui recueillent des revenus imposables aux Pays-Bas en vertu des dispositions du Chapitre III de la Convention.

En ce qui concerne le (i) ci-avant, le point 26 du Protocole I contient une disposition qui complète pour autant que de besoin le régime prévu aux articles 2 et suivants de l'arrêté d'exécution de la loi de 2001 sur l'impôt sur le revenu (*Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001*) en vue de la détermination de la base imposable sur laquelle est perçu l'impôt néerlandais.



van de regeling van artikel 2.5 van de Wet inkomstenbelasting 2001 — bepaald dat ingeval omstandigheden van partners mede een rol spelen bij de vaststelling van verschuldigde Nederlandse belasting, deze omstandigheden in aanmerking worden genomen bij de vaststelling van de Nederlandse verschuldigde belasting van de natuurlijke persoon, inwoner van België, die een beroep doet op de bepalingen van paragraaf 2 van artikel 26, behoudens voor zover die omstandigheden bij die partner zelf voor de Belgische belastingheffing hebben geleid tot het verlenen van fiscale tegemoetkomingen in de zin van paragraaf 2 van artikel 26. *De ratio* van punt 26 van Protocol I is derhalve dat wordt voorkomen dat dezelfde fiscale tegemoetkomingen *de facto* tweemaal worden vergolden.

Ten slotte is nog van belang dat het in paragraaf 2 neergelegde non-discriminatiebeginsel, waar nodig, primeert op de discretionaire bevoegdheid die op het vlak van de gelijke fiscale behandeling van vaste inrichtingen van ondernemingen in de tweede volzin van paragraaf 3 van artikel 26 wordt gegeven aan de verdragsluitende Staten.

Wanneer een onderneming van een verdragsluitende Staat haar bedrijf uitoefent met behulp van een in de andere verdragsluitende Staat gevestigde vaste inrichting en daarin dezelfde werkzaamheden uitoefent als een onderneming van die andere Staat, dan mag ingevolge paragraaf 3 de belastingheffing van die vaste inrichting in die andere Staat, in overeenstemming met het OESO Modelverdrag 1992/1997, niet ongunstiger zijn dan de belastingheffing van de onderneming van die andere Staat. Deze gelijke behandeling strekt echter niet zover dat de andere Staat verplicht zou zijn om inwoners van de andere verdragsluitende Staat fiscaal gunstiger te behandelen dan zijn eigen inwoners. In paragraaf 3 is aldus verwoord dat de andere Staat niet verplicht is om bij de belastingheffing aan inwoners van de andere verdragsluitende Staat de persoonlijke aftrekken, tegemoetkomingen en verminderingen uit hoofde van de gezinstoestand of gezinslasten te verlenen die hij aan zijn eigen inwoners verleent.

In paragraaf 4 is, in overeenstemming met het OESO Modelverdrag 1992/1997, bepaald dat interest, royalty's en andere uitgaven die een onderneming van een verdragsluitende Staat betaalt aan een inwoner van de andere verdragsluitende Staat, bij het bepalen van de winst van die onderneming onder dezelfde voorwaarden in aanmerking genomen dienen te worden als wanneer zij aan een inwoner van eerstbedoelde Staat waren betaald. Benadrukt wordt dat deze bepaling de toepassing van punt 17 van Protocol I niet verhindert. Voorts geldt deze bepaling niet indien de bepalingen van artikel 9, artikel 11, paragraaf 7 of artikel 12, paragraaf 5, van toepassing zijn.

Ten slotte bepaalt paragraaf 4 dat schulden die een onderneming van een verdragsluitende Staat heeft

dais à charge des contribuables non-résidents qui ont recours aux dispositions de l'article 2.5 de la loi de 2001 sur l'impôt sur le revenu (*Wet inkomstenbelasting 2001*). Cette disposition prévoit que, lorsque la situation des partenaires intervient pour la détermination de l'impôt dû aux Pays-Bas, cette situation est prise en considération lors de la détermination de l'impôt dû aux Pays-Bas par une personne physique, résidente de la Belgique, qui invoque les dispositions du paragraphe 2 de l'article 26, sauf dans la mesure où ce même partenaire a déjà bénéficié, en raison de cette situation, d'abattement fiscaux au sens du paragraphe 2 de l'article 26 aux fins de son imposition en Belgique. L'objet du point 26 du Protocole I est donc d'empêcher que les mêmes abattements fiscaux soient en fait accordés deux fois.

Enfin, il convient également de noter que le principe de non-discrimination énoncé au paragraphe 2 prévaut, le cas échéant, sur le pouvoir discrétionnaire que la seconde phrase du paragraphe 3 de l'article 26 confère aux États contractants en matière d'égalité de traitement fiscal des établissements stables d'entreprises.

Conformément au Modèle de Convention de l'OCDE 1992/1997, lorsqu'une entreprise d'un État contractant exerce son activité par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans l'autre État contractant et qu'elle y exerce la même activité qu'une entreprise de cet autre État, l'imposition de cet établissement stable dans cet autre État ne peut, en vertu du paragraphe 3, être établie d'une façon moins favorable que l'imposition de l'entreprise de cet autre État. Cette égalité de traitement ne va toutefois pas jusqu'à obliger un État contractant à accorder aux résidents de l'autre État contractant un régime fiscal plus favorable que celui qu'il accorde à ses propres résidents. Le paragraphe 3 dit littéralement que l'autre État n'est pas obligé d'accorder aux résidents de l'autre État contractant, aux fins de leur imposition, les déductions personnelles, abattements et réductions d'impôt en fonction de la situation familiale ou des charges de famille qu'il accorde à ses propres résidents.

Le paragraphe 4 prévoit, conformément au Modèle de Convention de l'OCDE 1992/1997, que les intérêts, redevances et autres dépenses qu'une entreprise d'un État contractant paie à un résident de l'autre État contractant doivent être pris en considération, pour la détermination des bénéfices de cette entreprise, dans les mêmes conditions que s'ils avaient été payés à un résident du premier État. Il convient d'insister sur le fait que cette disposition ne fait pas obstacle à l'application du point 17 du Protocole I. En outre, cette disposition ne s'applique pas lorsque les dispositions de l'article 9, de l'article 11, paragraphe 7, ou de l'article 12, paragraphe 5, sont applicables.

Le paragraphe 4 prévoit également que les dettes d'une entreprise d'un État contractant envers un rési-

tegenover een inwoner van de andere verdragsluitende Staat, bij het bepalen van het vermogen van die onderneming onder dezelfde voorwaarden in aanmerking dienen te worden genomen als wanneer zij waren aangegaan tegenover een inwoner van eerstbedoelde Staat.

Paragraaf 5 verbiedt, in overeenstemming met het OESO Modelverdrag 1992/1997, dat ondernemingen van een verdragsluitende Staat, waarvan het kapitaal geheel of ten dele onmiddellijk of middellijk in bezit is van of wordt beheerst door een of meer inwoners van de andere verdragsluitende Staat, in eerstbedoelde Staat aan een andere of zwaardere belastingheffing of daarmee verband houdende verplichting worden onderworpen dan waaraan andere soortgelijke ondernemingen van eerstbedoelde Staat zijn of kunnen worden onderworpen.

In paragraaf 6 is, in overeenstemming met het OESO Modelverdrag 1992/1997, vastgelegd dat de bepalingen van artikel 26 van toepassing zijn op belastingen van elke soort en benaming, ook als deze belastingen ingevolge de paragrafen 3 en 4 van artikel 2 niet vallen onder de materiële werkingssfeer van het verdrag.

Paragraaf 7 voorziet voor gevallen van detachering van werknemers onder voorwaarden in een non-discriminatoire aftrek voor pensioenpremies en -bijdragen bij een voortgezette deelname aan een fiscaal erkende pensioenregeling — waaronder begrepen een pensioenregeling ingevolge een wettelijke regeling inzake sociale zekerheid, of, voor wat Nederland betreft, ingevolge een stelsel van sociale zekerheid (zie punt 22 van Protocol I) — in de verdragsluitende Staat van waaruit de detachering heeft plaatsgevonden. De voorwaarden daartoe zijn dat de werknemer op het moment van detachering reeds bijdroeg aan die fiscaal erkende pensioenregeling en deze pensioenregeling naar het oordeel van de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende Staat waarnaar de werknemer is gedetacheerd, overeenkomt met een voor de belastingheffing van die Staat erkende pensioenregeling. Een non-discriminatoire aftrek van pensioenpremies en -bijdragen geldt voor een periode van ten hoogste vijf jaar. Deze termijn sluit aan bij de maximale periode waarin in de praktijk ingevolge artikel 14 in samenhang met artikel 17 van Verordening (EEG) nr. 1408/71 detachingsbeschikkingen worden afgegeven.

In paragraaf 8 is ten slotte bepaald dat het recht op kinderbijslag ingevolge de sociale wetgeving van een verdragsluitende Staat voor de toepassing van de belastingheffing in de andere verdragsluitende Staat gelijk wordt gesteld met het recht op kinderbijslag ingevolge de sociale wetgeving van die andere Staat. Onder de uitdrukking «sociale wetgeving» dient ingevolge punt 22 van Protocol I, voor wat Nederland betreft, te worden verstaan «stelsel inzake sociale zekerheid».

dent de l'autre État contractant doivent être prises en considération, pour la détermination de la fortune de cette entreprise, dans les mêmes conditions que si elles avaient été contractées envers un résident du premier État.

Le paragraphe 5 s'oppose, conformément au Modèle de Convention de l'OCDE 1992/1997, à ce que les entreprises d'un État contractant, dont le capital est en totalité ou en partie directement ou indirectement détenu ou contrôlé par un ou plusieurs résidents de l'autre État contractant, soient soumises dans le premier État à une imposition ou obligation y relative, qui soit autre ou plus lourde que celles auxquelles sont ou peuvent être assujetties les autres entreprises similaires du premier État.

Il est précisé au paragraphe 6, comme dans le Modèle de Convention de l'OCDE 1992/1997, que les dispositions de l'article 26 s'appliquent aux impôts de toute nature ou dénomination, même si ces impôts ne sont pas visés par la Convention en vertu des paragraphes 3 et 4 de l'article 2.

Le paragraphe 7 prévoit à certaines conditions, pour les travailleurs détachés, une déduction non-discriminatoire des primes et cotisations de pension dans les cas où le travailleur reste affilié à un régime de retraite fiscalement reconnu — y compris un régime de retraite organisé conformément à la législation sociale ou, en ce qui concerne les Pays-bas, un régime de sécurité sociale (voir le point 22 du Protocole I) — dans l'État contractant d'où il a été détaché. Cette déduction est subordonnée aux conditions que le travailleur cotise déjà à ce régime de retraite fiscalement reconnu au moment de son détachement et que ce régime de retraite corresponde, pour les autorités compétentes de l'État contractant dans lequel le travailleur est détaché, à un régime de retraite reconnu aux fins de l'imposition dans cet État. Cette déduction non-discriminatoire des primes et cotisations de pension s'applique pendant une période maximale de cinq ans. Ce délai correspond à la période maximale pendant laquelle un détachement peut être accordé dans la pratique sur la base des dispositions combinées des articles 14 et 17 du Règlement (CEE) n° 1408/71.

Enfin, le paragraphe 8 prévoit que le droit aux allocations familiales découlant de la législation sociale d'un État contractant est assimilé, pour l'imposition dans l'autre État contractant, au droit aux allocations familiales découlant de la législation sociale de cet autre État. Selon le point 22 du Protocole I, l'expression «législation sociale» doit pour ce qui concerne les Pays-Bas être comprise dans le sens de «régime de sécurité sociale».

Deze bepaling is primair bedoeld om het onder de Wet op de inkomstenbelasting 1964 bestaande verschil in behandeling tussen Nederlandse en Belgische kinderbijslaguitkeringen op te heffen. Ingevolge artikel 30b, onderdeel b, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 waren Nederlandse kinderbijslaguitkeringen vrijgesteld van belastingheffing. Belgische kinderbijslaguitkeringen werden ingevolge artikel 22 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 belast als loon van derden, waar tegenover ingevolge artikel 46, eerste lid, onderdeel a, van die wet een recht op aftrek wegens buitengewone lasten wegens uitgaven tot voorziening in het levensonderhoud van kinderen en pleegkinderen jonger dan 27 jaar stond. Ingevolge artikel 3 104, onderdelen a en i, van de Wet inkomstenbelasting 2001 is dit verschil in behandeling met ingang van 1 januari 2001 opgeheven. Dit impliceert *de facto* dat de bepaling van paragraaf 8 eerst betekenis zal hebben vanaf het moment waarop in België of Nederland Nederlandse respectievelijk Belgische kinderbijslaguitkeringen anders worden behandeld dan uit «eigen land» afkomstige kinderbijslaguitkeringen.

#### *Compensatieregeling voor Nederlandse grensarbeiders (artikel 27)*

Voor een algemene toelichting op de in artikel 27 neergelegde unilaterale compensatieregelingen wordt verwezen naar de memorie van toelichting. Voorts wordt verwezen naar de aanbevelingen 5 tot en met 15 die de Nederlandse Commissie grensarbeiders in haar rapport van 21 mei 2001 heeft gedaan over de wijze waarop de bepalingen van artikel 27 zo adequaat mogelijk kunnen worden geïmplementeerd.

In paragraaf 1 is een regeling neergelegd die ertoe strekt aan de inwoner van Nederland die beloningen geniet die ingevolge de bepalingen van de artikelen 15, 16, 17 en 18, paragraaf 6, in België mogen worden belast (hierna kortheidshalve aangeduid als grensarbeider) compensatie te verlenen voor het negatieve verschil tussen de som van de Nederlandse belasting en premie volksverzekeringen die hij verschuldigd zou zijn geweest indien die beloningen uitsluitend in Nederland belast hadden mogen worden en de som van de Nederlandse en Belgische belasting en de Nederlandse premie volksverzekeringen of daarmee vergelijkbare premie en bijdrage ingevolge de Belgische sociale zekerheid (hierna: gekwalificeerde Belgische premie) die hij feitelijk verschuldigd is («gelijkheid met de buurman»). Deze compensatie wordt gerealiseerd door, voor zover nodig, de feitelijk verschuldigde Belgische belasting en gekwalificeerde Belgische premie aan te merken als ingehouden Nederlandse loonheffing en deze op de voet van artikel 9.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001 te verre-

Cette disposition vise essentiellement à supprimer la différence de traitement existant entre les allocations familiales belges et néerlandaises en vertu de la loi de 1964 sur l'impôt sur le revenu (*Wet op de inkomstenbelasting 1964*). En vertu de l'article 30b, b, de la loi de 1964 sur l'impôt sur le revenu (*Wet op de inkomstenbelasting 1964*), les allocations familiales néerlandaises étaient exemptées d'impôt. Les allocations familiales belges étaient quant à elles imposées comme «salaire de tiers» (*loon van derden*) en vertu de l'article 22 de la loi de 1964 sur l'impôt sur le revenu (*Wet op de inkomstenbelasting 1964*), alors que l'article 46, premier alinéa, a), de cette même loi prévoyait un droit à déduction pour dépenses extraordinaires au titre des dépenses exposées en vue de l'entretien des enfants et enfants adoptifs de moins de 27 ans. L'article 3104, a et i, de la loi de 2001 sur l'impôt sur le revenu (*Wet inkomstenbelasting 2001*) a supprimé cette différence de traitement à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2001. Ceci implique en fait que la disposition du paragraphe 8 n'aura d'effet qu'à partir du moment où la Belgique ou les Pays-Bas traiteront les allocations familiales néerlandaises ou belges, selon le cas, autrement que les allocations familiales de source «nationale».

#### *Régime compensatoire pour les travailleurs frontaliers néerlandais (article 27)*

Pour un commentaire général concernant les mesures compensatoires unilatérales prévues à l'article 27, il convient de se référer à l'exposé des motifs. On se référera également aux recommandations 5 à 15 que la Commission néerlandaise sur les travailleurs frontaliers a formulées dans son rapport du 21 mai 2001 concernant la manière la mieux appropriée de mettre en œuvre les dispositions de l'article 27.

Le paragraphe 1 contient une mesure visant à accorder au résident des Pays-bas qui perçoit des rémunérations imposables en Belgique en vertu des dispositions des articles 15, 16, 17 et 18, paragraphe 6, (ci-après dénommé «travailleur frontalier» par souci de concision) une compensation pour la différence négative entre la somme de l'impôt néerlandais et de la prime «*volksverzekeringen*» dont il aurait été redevable si ces rémunérations avaient été exclusivement imposables aux Pays-Bas et la somme de l'impôt néerlandais et belge et de la prime néerlandaise «*volksverzekeringen*» ou des cotisation et prime analogues dues en exécution de la sécurité sociale belge (ci-après: prime belge à prendre en considération) dont il est effectivement redevable («égalité avec le voisin»). Cette compensation est réalisée en considérant, dans la mesure nécessaire, comme impôt néerlandais retenu à la source sur les salaires l'impôt belge et la prime belge à prendre en considération effectivement dus et en les imputant, conformément à l'article 9.2 de la loi de 2001 sur l'impôt sur le revenu

kenen met de verschuldigde Nederlandse inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen.

Paragraaf 2 bevat een overgangsregeling die ertoe strekt aan de Nederlandse grensarbeider die direct voorafgaande aan het moment waarop de bepalingen van het verdrag ingevolge artikel 33, paragraaf 2, toepassing vinden terzake van het in België vervullen van een dienstbetrekking beloningen geniet, die tot dat moment ingevolge artikel 15, paragraaf 3, subparagraaf 1, van het Belgisch-Nederlandse belastingverdrag van 19 oktober 1970 in samenhang met punt IX van het daarbij behorende Protocol (hierna: de grensarbeidersregeling) slechts in Nederland belastbaar zijn, gedurende een zekere periode compensatie te verlenen voor de netto inkomensachteruitgang die hij bij voortzetting van zijn dienstbetrekking als gevolg van de gewijzigde toedeling van de heffingsrechten over deze beloningen onder dit verdrag mocht lijden.

Ingevolge paragraaf 3 wordt onder de uitdrukking «netto inkomensachteruitgang» verstaan het negatieve verschil tussen de som van de Nederlandse en Belgische belasting en de Nederlandse premie volksverzekeringen of gekwalificeerde Belgische premie die hij met toepassing van de bepalingen van dit verdrag (dat wil zeggen na toepassing van de regeling van paragraaf 1 van artikel 27) feitelijk verschuldigd is en de som van de Nederlandse en Belgische belasting en de Nederlandse premie volksverzekeringen of gekwalificeerde Belgische premie die hij verschuldigd zou zijn geweest indien op de beloningen terzake van het vervullen van vorenbedoelde dienstbetrekking onder dit verdrag de grensarbeidersregeling voortgezet toepassing zou hebben gevonden.

Ook deze compensatie wordt gerealiseerd door, voor zover nodig, de feitelijk verschuldigde Belgische belasting en gekwalificeerde Belgische premie aan te merken als ingehouden Nederlandse loonheffing en deze op de voet van artikel 9.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001 te verrekenen met de verschuldigde Nederlandse inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen.

De regeling van paragraaf 2 geldt, zoals in de vorige alinea uiteengezet is, voor een beperkte groep van grensarbeiders. Voorts heeft deze regeling, in tegenstelling tot de compensatieregeling van paragraaf 1, een beperkte geldingsduur in de zin dat slechts compensatie voor een geleden netto inkomensachteruitgang wordt verleend tot het eerste van de momenten waarop het in paragraaf 3 bedoelde verschil nihil bedraagt of waarop de desbetreffende grensarbeider niet langer de in paragraaf 2 bedoelde beloningen verkrijgt uit dezelfde dienstbetrekking (dat wil zeggen de dienstbetrekking zoals deze bestaat op het tijdstip waarop dit verdrag ingevolge artikel 33, paragraaf 2, toepassing vindt).

(*Wet inkomstenbelasting 2001*), sur l'impôt sur le revenu et la prime «*volksverzekeringen*» qu'il doit aux Pays-Bas.

Le paragraphe 2 contient une mesure transitoire visant à accorder pendant une certaine période au travailleur frontalier néerlandais qui, juste avant que les dispositions de la Convention deviennent applicables conformément à l'article 33, paragraphe 2, reçoit, au titre d'un emploi salarié exercé en Belgique, des rémunérations jusqu'alors exclusivement imposables aux Pays-Bas en vertu de l'article 15, paragraphe 3, 1, de la Convention préventive de la double imposition belgo-néerlandaise du 19 octobre 1970 et du point IX du Protocole à cette Convention (ci-après: le régime frontalier), une compensation pour la perte nette de revenu qu'il pourrait subir, s'il continuait à exercer son emploi, par suite de la modification par cette Convention de la répartition des pouvoirs d'imposition afférents à ces rémunérations.

Selon le paragraphe 3, l'expression «perte nette de revenu» doit être interprétée comme étant la différence négative entre la somme de l'impôt néerlandais et belge et de la prime néerlandaise «*volksverzekeringen*» ou de la prime belge à prendre en considération dont il est effectivement redevable en application des dispositions de cette Convention (c'est-à-dire après l'application du régime prévu au paragraphe 1 de l'article 27) et la somme de l'impôt néerlandais et belge et de la prime néerlandaise «*volksverzekeringen*» ou de la prime belge à prendre en considération dont il aurait été redevable si, en vertu de cette Convention, le régime frontalier avait continué à s'appliquer aux rémunérations perçues au titre de l'emploi précité.

Cette seconde compensation est également réalisée en considérant, dans la mesure nécessaire, comme impôt néerlandais retenu à la source sur les salaires l'impôt belge et la prime belge à prendre en considération effectivement dus et en les imputant, conformément à l'article 9.2 de la loi de 2001 sur l'impôt sur le revenu (*Wet inkomstenbelasting 2001*), sur l'impôt sur le revenu et la prime «*volksverzekeringen*» dus aux Pays-Bas.

La mesure prévue au paragraphe 2 s'applique, comme indiqué à l'alinéa précédent, à un groupe limité de travailleurs frontaliers. En outre, cette mesure, contrairement au régime compensatoire prévu au paragraphe 1, ne s'appliquera que pendant une période limitée en ce sens qu'une compensation au titre d'une perte nette de revenu n'est accordée que jusqu'au moment où, soit la différence visée au paragraphe 3 est égale à zéro, soit le travailleur frontalier concerné cesse de percevoir les rémunérations visées au paragraphe 2 au titre du même emploi (c'est-à-dire l'emploi salarié tel qu'il existe au moment de la prise d'effet, conformément à l'article 33, paragraphe 2, de cette Convention).

De reden voor deze beperkingen is terug te voeren op de toepassing van het gelijkheidsbeginsel, welk beginsel in dit verband tevens geacht wordt te omvatten de non-discriminatoire behandeling van werknemers ingevolge artikel 12 in samenhang met artikel 39 van het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap van 25 maart 1957, Trb. 1957, 74 en 91, zoals nadien gewijzigd bij het Verdrag betreffende de Europese Unie van 2 oktober 1997, Pb EG 10 november 1997, nr. C 340/193, en artikel 1, lid 1, van Verordening (EEG) nr. 1612/68.

Uitgangspunt is dat de compensatieregeling van paragraaf 2 naar aard en strekking een regeling is op grond waarvan compensatie wordt verleend voor het relatief grote inkomensverlies dat ten gevolge van een, op zichzelf geoorloofde, wijziging in de regelgeving in het algemeen wordt geleden. Dat uitgangspunt impliceert dat er vanuit het gelijkheidsbeginsel bezien geen beletsels zijn om degenen die een dergelijk inkomensverlies lijden gedurende een redelijke periode compensatie te verlenen. Degenen die het betreft zijn de Nederlandse grensarbeiders jegens wie, tot het moment waarop dit verdrag ingevolge artikel 33, paragraaf 2, toepassing vindt, de grensarbeidersregeling van toepassing is. Dit verklaart dat de regeling van paragraaf 2 slechts geldt voor een beperkte groep van grensarbeiders. Inwoners van Nederland die vanaf het moment waarop dit verdrag toepassing vindt een dienstbetrekking in België aangaan, lijden namelijk geen netto inkomensachteruitgang in de zin van paragraaf 3.

Voorts dient de beperkte geldingsduur van deze regeling te worden bezien in het licht van de redelijke periode gedurende welke compensatie kan worden verleend zonder het gelijkheidsbeginsel te schenden zowel ten opzichte van andere inwoners van Nederland die in België in dienstbetrekking werkzaam zijn als (mogelijkerwijs) ten opzichte van inwoners van België die in Nederland in dienstbetrekking werkzaam zijn. Hoezeer daarbij de invulling van een rekbaar begrip als «redelijkheid» een arbitraire aangelegenheid moge zijn, de *in casu* gegeven invulling is logisch. In de eerste plaats omdat op het moment waarop het in paragraaf 3 bedoelde verschil nihil bedraagt niet langer een inkomensverlies wordt geleden, terwijl zich nadien voordoende omstandigheden op grond waarvan wederom een netto inkomensachteruitgang in de zin van paragraaf 3 geconstateerd zou kunnen worden redelijkerwijs voor rekening en risico van betrokkenen dienen te komen. Vervolgens omdat op het moment waarop de onderhavige grensarbeider van dienstbetrekking verandert, hij zich de facto niet onderscheidt van de inwoner van Nederland die eerst na het moment waarop dit verdrag toepassing vindt een dienstbetrekking in België aanvaardt.

In paragraaf 4 is ten slotte bepaald dat de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende Staten in

Ces limitations trouvent leur source dans l'application du principe d'égalité, principe censé comprendre également le traitement non-discriminatoire des travailleurs conformément aux articles 12 et 39 du Traité instituant la Communauté européenne du 25 mars 1957, Trb. 1957, 74 et 91, tel que modifié ultérieurement par le Traité sur l'Union européenne du 2 octobre 1997, JO CE 10 novembre 1997, n° C 340/193, et l'article 1, 1<sup>er</sup> alinéa, du Règlement (CEE) n° 1612/68.

Le principe de base du régime compensatoire prévu au paragraphe 2 est qu'il s'agit, de par sa nature et de par son objectif, d'une mesure sur base de laquelle une compensation est accordée pour la perte de revenu relativement importante qui est subie de manière générale par suite d'une modification, en soi autorisée, de la législation. Ceci implique que le principe d'égalité ne s'oppose pas à ce qu'une compensation soit accordée pendant une période raisonnable aux personnes qui subissent une telle perte de revenu. Les personnes concernées sont les travailleurs frontaliers néerlandais auxquels le régime frontalier est applicable jusqu'à la prise d'effet, conformément à l'article 33, paragraphe 2, de cette Convention. Ceci explique que le régime prévu au paragraphe 2 ne s'applique qu'à un groupe limité de travailleurs frontaliers. En effet, les résidents des Pays-bas qui acceptent un emploi en Belgique à partir de la prise d'effet de cette Convention ne subissent pas de perte nette de revenu au sens du paragraphe 3.

Par ailleurs, la durée d'application limitée de cette mesure doit être considérée en tenant compte de la période pendant laquelle une compensation peut être raisonnablement accordée sans porter atteinte au principe d'égalité, tant vis-à-vis des autres résidents des Pays-Bas qui exercent un emploi salarié en Belgique que (éventuellement) vis-à-vis des résidents de la Belgique qui exercent un emploi aux Pays-Bas. Bien que l'interprétation d'un terme aussi vague que «raisonnable» laisse une certaine place à l'arbitraire, l'interprétation qui en est faite en l'occurrence est logique. En premier lieu parce que plus aucune perte de revenu n'est subie à partir du moment où la différence visée au paragraphe 3 est égale à zéro, le risque d'une nouvelle perte nette de revenu au sens du paragraphe 3, résultant d'éventuelles circonstances ultérieures, devant raisonnablement être considéré comme un risque à supporter par les intéressés. Ensuite parce que, au moment où le travailleur frontalier change d'emploi, il ne se distingue plus en fait du résident des Pays-Bas qui accepte pour la première fois un emploi en Belgique après la prise d'effet de cette Convention.

Enfin, le paragraphe 4 prévoit que les autorités compétentes des États contractants se concertent en

onderlinge overeenstemming vaststellen in welke mate de premies en bijdragen ingevolge de Belgische sociale zekerheid kunnen worden aangemerkt als gekwalificeerde Belgische premie (dat wil zeggen, zoals hiervóór is opgemerkt, als met de premie volksverzekeringen vergelijkbare premies en bijdragen). Een dergelijke vaststelling in onderlinge overeenstemming zal dienen te geschieden bij iedere substantiële wijziging in het Belgische sociale zekerheidsstelsel respectievelijk in het stelsel van de Nederlandse volksverzekeringen.

*Regeling voor onderling overleg (artikel 28 en punten 3 en 27 van Protocol I)*

Artikel 28 regelt, in overeenstemming met het OESO Modelverdrag 1992/1997, de zogenoemde procedure voor onderling overleg. Ingevolge paragraaf 1 heeft een persoon die van oordeel is dat de maatregelen van een of van beide verdragssluitende Staten voor hem (zullen) leiden tot een belastingheffing die niet in overeenstemming is met de bepalingen van het verdrag, ongeacht de rechtsmiddelen waarin de nationale wet- en regelgeving van de Staten voorziet, de bevoegdheid om binnen drie jaar nadat deze maatregelen voor het eerst aan hem ter kennis zijn gebracht zijn geval voor te leggen aan de bevoegde autoriteiten van de verdragssluitende Staat waarvan hij inwoner of — indien zijn geval onder paragraaf 1 van artikel 26 ressorteert — waarvan hij onderdaan is.

Ingevolge paragraaf 2 zal de desbetreffende bevoegde autoriteit, indien het bezwaar haar gegrond voorkomt en zij niet in staat is zelf een bevredigende oplossing te treffen, trachten voor het geval in onderlinge overeenstemming met de bevoegde autoriteit van de andere verdragssluitende Staat een zodanige regeling te treffen dat een belastingheffing die niet in overeenstemming is met het verdrag wordt vermeden. In punt 27 van Protocol I is in dit verband bepaald dat de bevoegde autoriteiten daarbij tevens overeen kunnen komen dat in de verdragssluitende Staat waar de regeling leidt tot een vermeerdering van het inkomen met betrekking tot de uit die vermeerdering voortvloeiende verschuldigde belasting wordt afgezien van belastingverhogingen, interest en kosten, indien in de andere verdragssluitende Staat waar de regeling leidt tot een corresponderende vermindering van het inkomen met betrekking tot de daaruit voortvloeiende (ambtshalve) vermindering of teruggave van belasting wordt afgezien van interest.

De aldus overeengekomen regeling wordt uitgevoerd niettegenstaande de in de nationale wet- en regelgeving van de verdragssluitende Staten opgenomen verjaringstermijnen. In paragraaf 3 is vervolgens bepaald dat de bevoegde autoriteiten van de verdragssluitende Staten in onderlinge overeen-

vue de déterminer dans quelle mesure les primes et cotisations de sécurité sociale belge peuvent être considérées comme prime belge à prendre en considération (c'est-à-dire, comme déjà indiqué ci-avant, comme des primes et cotisations analogues à la prime «*volksverzekeringen*»). Une telle concertation devra avoir lieu lors de chaque modification substantielle apportée au système de sécurité sociale belge ou au système néerlandais des «*volksverzekeringen*».

*Procédure amiable (article 28 et points 3 et 27 du Protocole I)*

L'article 28 organise la procédure amiable conformément au modèle de Convention de l'OCDE 1992/1997. En vertu du paragraphe 1, lorsqu'une personne estime que les mesures prises par un État contractant ou par les deux États contractants entraînent (ou entraîneront) pour elle une imposition non conforme aux dispositions de la Convention, cette personne a le droit, indépendamment des recours prévus par le droit interne de ces États, de soumettre son cas, dans les trois ans qui suivent la première notification de ces mesures, aux autorités compétentes de l'État contractant dont elle est un résident ou — si son cas relève de l'article 26, paragraphe 1 — dont elle possède la nationalité.

En vertu du paragraphe 2, l'autorité compétente concernée essaiera, si la requête lui paraît fondée et si elle n'est pas elle-même en mesure d'y apporter une solution satisfaisante, de résoudre le cas par voie d'accord amiable avec l'autorité compétente de l'autre État contractant de manière à éviter une imposition non conforme à la Convention. À cet égard, le point 27 du Protocole I permet aux autorités compétentes des États contractants de convenir également, dans le cadre d'une telle procédure amiable, que l'État contractant dans lequel l'accord entraîne une augmentation du revenu renonce à tous accroissements d'impôt, intérêts et frais afférents à l'impôt dû par suite de cette augmentation du revenu, à condition que l'autre État contractant, dans lequel l'accord précité entraîne une diminution correspondante du revenu, renonce à octroyer des intérêts en raison de la réduction ou du remboursement (d'office) d'impôt qui résulte de ce même accord.

L'accord ainsi obtenu est appliqué quels que soient les délais de prescription prévus par le droit interne des États contractants. Le paragraphe 3 prévoit enfin que les autorités compétentes des États contractants s'efforceront, par voie d'accord amiable, de résoudre les difficultés ou de dissiper les doutes auxquels

stemming zullen trachten moeilijkheden of twijfelpunten op te lossen die met betrekking tot de interpretatie of de toepassing van het verdrag mochten rijzen.

Met betrekking tot de toepassing van de paragrafen 1 tot en met 3 is nog het volgende van belang. In zijn arresten van 29 september 1999, nrs. 33 267 en 34 482, gepubliceerd in V-N 1999/46.9 respectievelijk V-N 1999/46.8, heeft de Hoge Raad der Nederlanden beslist dat een gezamenlijke uitleg die de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende Staten in onderlinge overeenstemming aan een in het verdrag opgenomen uitdrukking hebben gegeven slechts bindend is voor de respectievelijke belastingadministraties, maar dat die gezamenlijke uitleg de belastingrechter niet kan ontslaan van zijn verplichting om het verdrag uit te leggen indien in een voor hem aanhangig geschil daarop een beroep wordt gedaan. *De facto* in dezelfde zin heeft het Hof van Beroep te Gent beslist in zijn uitspraak van 30 oktober 1997, gepubliceerd in *Algemeen Fiscaal Tijdschrift*, nr. 2, blz. 90-91.

Met deze beslissingen lijkt een vicieuze cirkel te ontstaan. Een gezamenlijke uitleg van een uitdrukking in het verdrag die de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende Staten in onderlinge overeenstemming — binnen de context van het verdrag — zijn overeengekomen, strekt ertoe in concrete situaties dubbele belasting dan wel dubbele vrijstelling te voorkomen. Wanneer een dergelijke gezamenlijke uitleg geen bindende kracht heeft en de belastingrechters in beide Staten die uitdrukking verschillend uitleggen, dan wel hebben uitgelegd, zou in theorie wederom een situatie van dubbele belasting respectievelijk dubbele vrijstelling kunnen ontstaan.

Met het oog op het voorkomen van deze gevolgen is in punt 3 van Protocol I een bepaling opgenomen waarin de bindende kracht is vastgelegd voor — door de beide bevoegde autoriteiten bekendgemaakte — oplossingen die zij met toepassing van artikel 28 in onderlinge overeenstemming, binnen de context van het verdrag, hebben bereikt voor gevallen waarin dubbele belasting of dubbele vrijstelling zou optreden als gevolg van de toepassing van artikel 3, paragraaf 2, met betrekking tot de uitleg van een niet in het verdrag omschreven uitdrukking, of als gevolg van kwalificatieverschillen (bijvoorbeeld van een inkomstenbestanddeel of van een persoon). De belastingrechter kan uiteraard wel toetsen of de oplossing past binnen de context van het verdrag.

In paragraaf 4 is vastgelegd dat de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende Staten overleg zullen plegen over de administratieve maatregelen die nodig zijn voor de uitvoering van de bepalingen van het verdrag en in het bijzonder over de bewijsstukken die overgelegd moeten worden teneinde de in het verdrag voorziene vrijstellingen en verminderingen te kunnen verkrijgen. Deze paragraaf is met name van belang voor het treffen van uitvoeringsvoorschriften in het kader van de toepassing van de in de artikelen 10 tot

peuvent donner lieu l'interprétation ou l'application de la Convention.

Pour l'application des paragraphes 1 à 3, il convient également de tenir compte de ce qui suit. Dans ses arrêts du 29 septembre 1999, n° 33 267 et 34 482, publiés respectivement au V-N 1999/46.9 et V-N 1999/46.8, le *Hoge Raad der Nederlanden* a décidé qu'une interprétation commune donnée par les autorités compétentes des États contractants dans le cadre d'une procédure amiable à un terme ou expression employé dans la Convention ne lie que les administrations fiscales respectives et que cette interprétation commune ne dispense pas le juge fiscal de son obligation d'interpréter la Convention lorsqu'il en est requis dans le cadre d'une affaire en cours. Dans son arrêt du 30 octobre 1997, publié dans la *Revue générale de fiscalité*, n° 2, pp. 90-91, la cour d'appel de Gand a rendu une décision allant en fait dans le même sens.

Ces décisions semblent donner naissance à un cercle vicieux. L'interprétation commune d'un terme ou expression employé dans la Convention, arrêtée d'un commun accord — dans le cadre de la Convention — par les autorités compétentes des États contractants, vise à prévenir, dans les cas concrets, tant la double imposition que la double exonération. Si une telle interprétation commune n'a pas de force contraignante et si les juges fiscaux des deux États interprètent ou ont interprété différemment ce terme ou cette expression, cela pourrait théoriquement déboucher à nouveau sur une situation de double imposition ou de double exonération.

Pour éviter cela, le point 3 du Protocole I contient une disposition établissant le caractère contraignant des solutions — notifiées par les deux autorités compétentes — auxquelles celles-ci sont parvenues par voie d'accord amiable en application de l'article 28 de la Convention, afin de résoudre les cas susceptibles d'entraîner une double imposition ou une double exonération, par suite de l'application de l'article 3, paragraphe 2, relatif à l'interprétation des termes ou expressions non définis dans la Convention, ou par suite de différences de qualification (par exemple d'un élément de revenu ou d'une personne). Le juge fiscal peut évidemment vérifier si la solution est conforme à la Convention.

Le paragraphe 4 prévoit que les autorités compétentes des États contractants se concerteront au sujet des mesures administratives nécessaires à l'exécution des dispositions de la Convention et, notamment, au sujet des justifications à fournir pour bénéficier dans l'autre État des exemptions ou réductions d'impôts prévues par la Convention. Ce paragraphe concerne notamment les mesures d'exécution à prendre dans le cadre de l'application, par l'État contractant d'où proviennent les dividendes, les intérêts et les redevan-

en met 12 voorziene verlagingen van belasting door de verdragsluitende Staat waaruit het dividend, de interest en de royalty afkomstig is.

In paragraaf 5 is bepaald dat de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende Staten zich rechtstreeks met elkaar in verbinding kunnen stellen voor de toepassing van het verdrag.

Ten slotte wordt nog opgemerkt dat is afgezien van het opnemen van een algemene arbitragebepaling als sluitstuk van een procedure voor onderling overleg. Dit betekent derhalve dat in de relatie tussen België en Nederland alleen arbitrage kan plaatsvinden die binnen de grenzen van het Verdrag ter afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen (90/436/EEG) gebeurt.

#### *Uitwisseling van inlichtingen (artikel 29)*

Artikel 29 regelt, in overeenstemming met het OESO Modelverdrag 1992/1997, dat de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende Staten de inlichtingen uitwisselen die relevant zijn om uitvoering te geven aan de bepalingen van het verdrag of aan de bepalingen van ieders nationale wetgeving met betrekking tot de belastingen die ingevolge de paragrafen 3 en 4 van artikel 2 onder de materiële werkingssfeer van het verdrag vallen. In weerwil van het bepaalde in artikel 1, mogen deze inlichtingen tevens informatie over niet-inwoners omvatten.

Met betrekking tot de aldus door een verdragsluitende Staat verkregen inlichtingen geldt dezelfde geheimhoudingsverplichting als door die Staat wordt gehanteerd met betrekking tot de onder nationale wetgeving verkregen inlichtingen. Voorts mogen de verkregen inlichtingen alleen ter kennis worden gebracht van personen of autoriteiten (waaronder rechterlijke instanties en administratieve lichamen) die betrokken zijn bij, alsmede uitsluitend met het oog op, de vaststelling of invordering van, de tenuitvoerlegging of vervolging terzake van, of de beslissing in beroepszaken betrekking hebbende op de door een verdragsluitende Staat geheven belastingen. Deze personen of autoriteiten kunnen tijdens openbare terechtzittingen of in rechterlijke beslissingen melding maken van de aldus verkregen inlichtingen.

Artikel 31 bevat vervolgens, overeenkomstig het OESO Modelverdrag 1992/1997, algemene beperkingen die bij de verplichting tot het uitwisselen van inlichtingen in acht moeten worden genomen.

De uitwisseling van inlichtingen wordt mede beheerst door de Richtlijn 77/799/EEG van de Raad van de Europese Gemeenschappen van 19 december 1977, gewijzigd door de Richtlijn 79/1070/EEG van de Raad van 6 december 1979 en de Richtlijn 92/12/EEG van de Raad van 25 februari 1992 en aangevuld met

ces, des réductions d'impo't prévues aux articles 10 à 12.

Le paragraphe 5 autorise les autorités compétentes des États contractants à communiquer directement entre elles pour l'application de la Convention.

Enfin, il convient encore de noter qu'aucune disposition générale en matière d'arbitrage n'est prévue en conclusion d'une procédure amiable. Ceci implique donc que la seule forme d'arbitrage possible dans la relation entre la Belgique et les Pays-Bas devra s'inscrire dans les limites de la Convention relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfiques d'entreprises associées (90/436/CEE).

#### *Échange de renseignements (article 29)*

L'article 29 prévoit, conformément au Modèle de Convention de l'OCDE 1992/1997, que les autorités compétentes des États contractants échangent les renseignements appropriés pour appliquer les dispositions de la Convention ou celles de la législation interne de chacun des États contractants relative aux impôts visés par la Convention en vertu des paragraphes 3 et 4 de l'article 2. Nonobstant les dispositions de l'article 1, ces renseignements peuvent également concerner des non-résidents.

Un État contractant est tenu, en ce qui concerne les renseignements ainsi reçus, aux mêmes obligations en matière de secret que celles que cet État applique en ce qui concerne les renseignements obtenus en vertu de sa législation nationale. En outre, les renseignements reçus ne peuvent être communiqués qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et organes administratifs) concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts perçus par un État contractant, par les procédures ou poursuites concernant ces impôts, ou par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts, et uniquement à ces fins. Ces personnes ou autorités peuvent faire état des renseignements reçus au cours d'audiences publiques de tribunaux ou dans des jugements.

L'article 31 contient par ailleurs, conformément au Modèle de Convention de l'OCDE 1992/1997, des limitations générales dont les États contractants doivent tenir compte lorsqu'ils satisfont à l'obligation d'échanger des renseignements.

L'échange de renseignements est également régi par la Directive 77/799/CEE du Conseil des Communautés européennes du 19 décembre 1977 concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs et des impôts indirects, modifiée par la Directive 79/



de aanpassingen op grond van de toetreding van nieuwe lidstaten, betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen en de indirecte belastingen.

Op basis van deze richtlijnen en de bepalingen van artikel 27 van het huidige Belgisch-Nederlandse belastingverdrag van 19 oktober 1970 zijn de bevoegde autoriteiten van België en Nederland de Regeling van 25 september 1997 betreffende de automatische en spontane uitwisseling van inlichtingen, in België gepubliceerd in het *Belgisch Staatsblad* van 13 maart 1998 en in Nederland onder nummer AFZ97/3531 gepubliceerd in Stcrt. nr. 1997, 232, (een en ander onverminderd het bepaalde van de Overeenkomst van 24 mei 1845 inzake wisseling van renvoeien tussen de Nederlandse en Belgische administratie) en de Regeling van 3 juni 1998 betreffende de intensivering van de wederzijdse bijstand tussen de belastingdiensten van Nederland en België, in België gepubliceerd in het *Belgisch Staatsblad* van 14 juli 1998, p. 22862, en in Nederland onder nummer AFZ98/2367 gepubliceerd in Stcrt. 1998, 120, overeengekomen. Met tekstuele aanpassing zullen deze regelingen onder het onderhavige verdrag onverminderd toepassing blijven vinden.

Voorts wordt de uitwisseling van inlichtingen mede beheerst door het tussen de lidstaten van de Raad van Europa en de lidstaten van de OESO op 25 januari 1988 te Straatsburg gesloten verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken (het WABB-verdrag). In België is dit verdrag goedgekeurd bij Wet van 24 juni 2000, *Belgisch Staatsblad* van 17 oktober 2000, p. 34 926, en in werking getreden op 1 december 2000. In Nederland is dit verdrag goedgekeurd bij Rijkswet van 26 juni 1996, Stb. 1996, 382, en in werking getreden op 1 februari 1997.

*Invorderingsbijstand (artikel 30 en punten 28 en 29 van Protocol I)*

Wederzijdse bijstand bij de invordering van belastingsschulden kan in de relatie tussen België en Nederland worden verleend op basis van het op 5 september 1952 te Brussel gesloten Verdrag tussen Nederland, België en Luxemburg nopens wederkerige bijstand inzake de invordering van belastingsschulden (hierna: het Benelux invorderingsverdrag) en op basis van het in de toelichting bij artikel 29 genoemde WABB-verdrag. Voorts wordt de wederzijdse bijstand bij de invordering van belastingsschulden in de relatie tussen Nederland en België beheerst door Richtlijn nr. 76/308/EEG van de Raad van de Europese Unie van 15 maart 1976 betreffende de wederzijdse bijstand inzake invordering van schuldinvorderingen die voortvloeien uit bepaalde

IO70/CEE du Conseil du 6 décembre 1979 et la Directive 92/12/CEE du Conseil du 25 février 1992 et complétée par les adaptations rendues nécessaires suite à l'adhésion de nouveaux États membres.

Sur la base de ces directives et de l'article 27 de l'actuelle Convention fiscale belgo-néerlandaise du 19 octobre 1970, les autorités compétentes de la Belgique et des Pays-Bas ont conclu l'Arrangement du 25 septembre 1997 en matière d'échange automatique et spontané de renseignements, publié en Belgique au *Moniteur belge* du 13 mars 1998 et aux Pays-Bas au Stcrt. n° 1997, 232, sous le numéro AFZ97/3531 (sous réserve des dispositions de la Convention en matière d'échange de renvois conclue le 24 mai 1845 entre les administrations néerlandaise et belge) et l'Arrangement du 3 juin 1998 pour une intensification de l'assistance mutuelle entre les administrations fiscales des Pays-Bas et de la Belgique, publié en Belgique au *Moniteur belge* du 14 juillet 1998, p. 22862 et aux Pays-Bas au Stcrt. 1998, 120, sous le numéro AFZ98/2367. Après que les textes en aient été adaptés, ces arrangements resteront intégralement applicables en vertu de la nouvelle Convention.

Enfin, l'échange de renseignements est également régi par la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, conclue à Strasbourg le 25 janvier 1988 par les États membres du Conseil de l'Europe et les États membres de l'OCDE (Convention d'assistance OCDE-Conseil de l'Europe). En Belgique, cette Convention a été approuvée par la loi du 24 juin 2000, *Moniteur belge* du 17 octobre 2000, p. 34926, et est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> décembre 2000. Aux Pays-Bas, cette Convention a été approuvée par la loi (*Rijkswet*) du 26 juin 1996, Stb. 1996, 382, et est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> février 1997.

*Assistance au recouvrement (article 30 et points 28 et 29 du Protocole I)*

Dans le cadre de la relation entre la Belgique et les Pays-Bas, une assistance mutuelle en vue du recouvrement des créances fiscales peut actuellement être fournie sur la base de la Convention entre les Pays-Bas, la Belgique et le Luxembourg relative à l'assistance réciproque en matière de recouvrement des créances fiscales, signée à Bruxelles le 5 septembre 1952 (ci-après: la Convention Benelux en matière de recouvrement) et sur la base de la Convention d'assistance OCDE-Conseil de l'Europe, mentionnée dans le commentaire relatif à l'article 29. Par ailleurs, l'assistance mutuelle en vue du recouvrement des créances fiscales entre la Belgique et les Pays-Bas est également régie par la Directive 76/308/CEE du Conseil du 15 mars 1976 concernant l'assistance

bijdragen, rechten en belastingen, alsmede uit andere maatregelen. Deze richtlijn is gewijzigd bij Richtlijn nr. 2001/44/EG van de Raad van de Europese Unie van 15 juni 2001 en geldt sindsdien ook voor directe belastingen. Deze wijziging moet uiterlijk op 30 juni 2002 geïmplementeerd zijn in de nationale wetgeving. Onverminderd artikel 30 van het verdrag, vindt Richtlijn nr. 76/308/EEG toepassing. Voorts doet deze richtlijn geen afbreuk aan meer uitgebreide wederzijdse bijstand die staten onderling met elkaar overeenkomen.

Nederland en België hebben het wenselijk geacht de wederzijdse bijstand bij invordering ook bilateraal overeen te komen. Ten eerste is er pas na de ondertekening van onderhavig verdrag overeenstemming bereikt over de wijziging van Richtlijn nr. 76/308/EEG. Ten tweede is het bilateraal mogelijk om voor specifieke situaties afspraken te maken. Zo is afgesproken dat bijstand bij invordering wordt verleend voor de belastingen die ingevolge de paragrafen 3 en 4 van artikel 2 onder de materiële werkingssfeer van het verdrag vallen. Tevens is afgesproken om de vigerende administratieve praktijk bij het wederzijds verlenen van bijstand bij de invordering van deze belastingen te codificeren.

Artikel 31 bevat algemene beperkingen die bij de verplichting tot het verlenen van bijstand bij de invordering van belastingschulden in acht moeten worden genomen. Verwezen wordt naar de toelichting op dit artikel. De paragrafen 3 en 4 van artikel 33 bevatten ten slotte bepalingen die de overgang van de toepassing van het Benelux invorderingsverdrag naar artikel 30 van het verdrag regelen. Verwezen wordt naar de toelichting op artikel 33.

In paragraaf 1, subparagraaf *a*), van artikel 30 is de verplichting geregeld tot het wederzijds verlenen van bijstand bij de betekening van documenten die verband houden met de belastingen die onder de materiële werkingssfeer van het verdrag vallen (zie de paragrafen 3 en 4 van artikel 2). Op verzoek zal de aangezochte Staat dergelijke documenten van de verzoekende Staat betekenen volgens de methode die daarvoor ingevolge de nationale wetgeving en de administratieve praktijk van de aangezochte Staat voor soortgelijke documenten is voorgeschreven. De verzoekende Staat is uiteraard gehouden daartoe de benodigde informatie aan de aangezochte Staat te verschaffen. Paragraaf 1, subparagraaf *b*), bevat vervolgens de verplichting tot het wederzijds verlenen van bijstand bij de invordering van belastingen die onder de materiële werkingssfeer van het verdrag vallen; deze verplichting omvat tevens de invordering van de met die belastingen verband houdende opcentiemen, verhogingen, interest, kosten en niet-strafrechtelijke boeten. Tenzij de bevoegde autoritei-

mutuelle en matière de recouvrement de créances résultant de certains prélèvements, droits et impôts ainsi que d'autres mesures. Cette directive a été modifiée par la Directive 2001/44/CE du Conseil du 15 juin 2001 et est, depuis lors, également applicable aux impôts directs. Cette modification doit être transposée en droit interne au plus tard le 30 juin 2002. La Directive 76/308/CEE s'applique sans préjudice des dispositions de l'article 30 de la Convention. Par ailleurs, cette directive ne porte pas préjudice à toute forme d'assistance mutuelle plus étendue convenue entre les États.

Les Pays-Bas et la Belgique ont néanmoins estimé souhaitable de régler également de manière bilatérale l'assistance mutuelle au recouvrement. Premièrement, ce n'est qu'après la signature de cette Convention qu'un accord a été obtenu concernant la modification de la Directive 76/308/CEE. Deuxièmement, il est possible au niveau bilatéral de régler certains problèmes spécifiques. Il a dès lors été convenu de prévoir une assistance au recouvrement pour les impôts visés par la Convention en vertu des paragraphes 3 et 4 de l'article 2. Il a par ailleurs été décidé de codifier la pratique administrative en vigueur en ce qui concerne l'assistance mutuelle au recouvrement de ces impôts.

L'article 31 contient des limitations générales dont les États contractants doivent tenir compte lorsqu'ils satisfont à l'obligation d'assistance en vue du recouvrement des créances fiscales. On se référera à cet égard au commentaire relatif à cet article. Enfin, les paragraphes 3 et 4 de l'article 33 contiennent des dispositions qui organisent la transition entre l'application de la Convention Benelux en matière de recouvrement et celle de l'article 30 de la Convention. À cet égard, on se référera au commentaire relatif à l'article 33.

Le paragraphe 1, *a*), de l'article 30 établit l'obligation de se prêter mutuellement assistance en vue de la notification de documents concernant les impôts visés par la Convention (voir les paragraphes 3 et 4 de l'article 2). L'État requis notifiera sur demande les documents de ce type émanant de l'État requérant selon les formes prescrites par la législation interne et la pratique administrative de l'État requis pour la notification de documents de nature identique ou analogue. L'État requérant est évidemment tenu de fournir à l'État requis les renseignements nécessaires à cette fin. Le paragraphe 1, *b*), établit ensuite l'obligation d'assistance mutuelle en ce qui concerne le recouvrement des impôts visés par la Convention; cette obligation s'étend en même temps au recouvrement des additionnels, accroissements, intérêts, frais et amendes sans caractère pénal afférents à ces impôts. À moins que les autorités compétentes n'en conviennent autrement, l'obligation mutuelle d'assistance au recouvrement est subordonnée à la condition générale que les créances fiscales concernées soient exigi-

ten anders overeenkomen, geldt als algemene voorwaarde voor het verlenen van wederzijdse invorderingsbijstand dat de desbetreffende belastingvorderingen onherroepelijk vaststaan en eisbaar zijn. Ingevolge punt 28 van Protocol I wordt, voor wat Nederland betreft, de uitdrukking «eisbaar» gelezen als «invorderbaar».

Naast de algemene beperkingen van artikel 31 bevatten de paragrafen 2 tot en met 4, 9 en 10 bepalingen inzake de reikwijdte van de te verlenen wederzijdse bijstand. In paragraaf 2 is in dat verband gesteld dat de bepalingen van artikel 30 van toepassing zijn op elke persoon die in overeenstemming met de nationale wetgeving van de aanzoekende Staat gehouden is tot het betalen van onder de materiële werkingssfeer van het verdrag vallende belastingen (inclusief de daarmee verband houdende opcentiemen, verhogingen, interest, kosten en niet-strafrechtelijke boeten als bedoeld in paragraaf 1, subparagraaf *b*).

Paragraaf 3 bepaalt dat op verzoek van de aanzoekende Staat de aangezochte Staat belastingvorderingen betekent en invordert overeenkomstig zijn eigen nationale wetgeving en administratieve praktijk, behoudens in het geval het verdrag anders bepaalt.

In paragraaf 4 is bepaald dat de aangezochte Staat een verzoek tot het verlenen van invorderingsbijstand niet in hoeft te willigen indien de aanzoekende Staat — binnen de grenzen der redelijkheid — zelf op zijn eigen grondgebied niet alle mogelijkheden tot inning van de desbetreffende belastingvorderingen heeft benut, of indien en voor zover de aangezochte Staat de desbetreffende belastingvordering in strijd acht met het verdrag of met enig ander verdrag waarbij beide verdragssluitende Staten partij zijn.

Paragraaf 9 regelt dat belastingvorderingen waarvoor op de voet van artikel 30 bijstand bij invordering is verzocht in de aangezochte Staat geen enkel voorrecht genieten. In punt 29 van Protocol I is neergelegd dat (dit gedeelte van) de bepaling van paragraaf 9, voor wat België betreft, van toepassing is met betrekking tot het in de artikelen 422 en 423 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 opgenomen voorrecht van de Schatkist. Voorts bepaalt paragraaf 9 dat belastingvorderingen waarvoor ingevolge artikel 30 bijstand bij invordering is verzocht in de aangezochte Staat niet ingevorderd kunnen worden door middel van het in hechtenis nemen van de schuldenaar.

Ten slotte is in paragraaf 10 bepaald dat de verplichting van de aangezochte Staat om invorderingsbijstand te verlenen voor belastingschulden van een overledene of van zijn nalatenschap, afhankelijk van de vraag of deze schulden op de nalatenschap zelf of op de begunstigden tot die nalatenschap dienen te

bles et qu'elles ne puissent plus être contestées. Conformément au point 28 du Protocole I, le terme «exigible» doit, en ce qui concerne les Pays-Bas, être pris dans le sens de «recouvrable» («*invorderbaar*»).

Outre les limitations générales de l'article 31, les paragraphes 2 à 4, 9 et 10 contiennent des dispositions relatives à la portée de l'assistance mutuelle à fournir. Le paragraphe 2 stipule à cet égard que les dispositions de l'article 30 s'appliquent à toute personne qui, en vertu de la législation interne de l'État requérant, est tenue au paiement d'impôts visés par la Convention (y compris les additionnels, accroissements, intérêts, frais et amendes sans caractère pénal, visés au paragraphe 1, *b*), qui se rapportent à ces impôts).

Le paragraphe 3 prévoit que, à la demande de l'État requérant, l'État requis procède à la notification et au recouvrement des créances fiscales suivant sa propre législation interne et sa propre pratique administrative, à moins que la Convention n'en dispose autrement.

Le paragraphe 4 précise que l'État requis n'est pas obligé de donner suite à une demande d'assistance au recouvrement lorsque l'État requérant n'a pas lui-même épuisé — dans les limites de ce qui est raisonnable — tous les moyens dont il dispose sur son propre territoire en vue de recouvrer les créances fiscales concernées, ou lorsque et dans la mesure où l'État requis estime que la créance fiscale concernée est contraire aux dispositions de la Convention ou de toute autre convention à laquelle les deux États contractants sont parties.

Le paragraphe 9 stipule que les créances fiscales pour le recouvrement desquelles une assistance est demandée sur la base de l'article 30 ne jouissent d'aucun privilège dans l'État requis. Il est précisé au point 29 du Protocole I que, pour la Belgique, (cette partie de) la disposition du paragraphe 9 s'applique au privilège du Trésor visé aux articles 422 et 423 du Code des impôts sur les revenus 1992. Le paragraphe 9 prévoit par ailleurs que les créances fiscales pour le recouvrement desquelles une assistance est demandée sur la base de l'article 30 ne peuvent être recouvrées dans l'État requis au moyen de l'emprisonnement pour dette du débiteur.

Enfin, le paragraphe 10 prévoit que l'obligation pour l'État requis de prêter assistance en vue du recouvrement des dettes fiscales d'une personne décédée ou de sa succession est limitée à la valeur de la succession ou à la valeur des biens reçus par chacun des bénéficiaires de la succession, selon que ces dettes

worden verhaald, beperkt is tot de waarde van de nalatenschap respectievelijk tot de waarde van de goederen die door iedere begunstigde tot de nalatenschap worden verkregen.

In paragraaf 5 is neergelegd welke documenten de aanzoekende Staat bij een verzoek tot het verlenen van invorderingsbijstand aan de aangezochte Staat over moet leggen. Het betreft officiële afschriften van de uitvoerbare titel voor invordering van de belastingvordering in de aanzoekende Staat en van ieder ander document dat daartoe in die Staat is vereist, alsmede in voorkomend geval — met het oog op de algemene voorwaarde dat wederzijdse invorderingsbijstand slechts mogelijk is ten aanzien van belastingvorderingen die onherroepelijk vaststaan en (op)eisbaar zijn — een voor eensluidend verklaard afschrift van een op de belastingvordering betrekking hebbende beslissing van een administratief lichaam of rechtbank die kracht van gewijsde heeft verworven. In dit verband wordt nog opgemerkt dat de uitdrukking «uitvoerbare titel» ingevolge punt 28 van Protocol I, voor wat Nederland betreft, dient te worden opgevat als «executoriale titel».

Een executoriale titel voor invordering van een belastingvordering in Nederland heeft in België dezelfde rechtskracht als in Nederland (paragraaf 6, subparagraaf *a*). Omgekeerd is dit echter niet altijd het geval. In verband daarmee is in paragraaf 6, subparagraaf *b*), bepaald dat een in België uitvoerbare titel voor invordering van een belastingvordering, indien passend en in overeenstemming met de in Nederland van kracht zijnde bepalingen, zo spoedig mogelijk na de datum van ontvangst van het verzoek tot het verlenen van invorderingsbijstand door Nederland als aangezochte Staat wordt aanvaard, erkend of aangevuld, dan wel wordt vervangen door een executoriale titel voor invordering in Nederland.

Uit de diverse bepalingen van artikel 30 en uit de bepaling van artikel 31, paragraaf *a*, volgt dat de invordering in beginsel geschiedt volgens de regelgeving, de procedures en de praktijk van de aangezochte Staat. Een uitzondering geldt evenwel in principe voor de verjaringstermijnen die bij de invordering van een belastingvordering in acht genomen dienen te worden. Vanwege het feit dat het bestaan van een belastingvordering wordt beheerst door de wetgeving van de aanzoekende Staat, is dit logisch. In paragraaf 7 is dit verduidelijkt met de bepaling dat problemen met betrekking tot de verjaringstermijnen van de belastingvordering uitsluitend worden geregeld door de wetgeving van de aanzoekende Staat. In paragraaf 8 is echter bepaald dat de door de aangezochte Staat verrichte of te verrichten invorderingshandelingen, alsmede eventuele andere omstandigheden, die op grond van de nationale wetgeving van die Staat schorsing of stuiting van de verjaringstermijnen tot gevolg zouden hebben, voor de nationale wetgeving van de

doivent être recouvrées à charge de la succession elle-même ou des bénéficiaires de celle-ci.

Le paragraphe 5 énumère les documents que l'État requérant doit transmettre à l'État requis à l'appui d'une demande d'assistance au recouvrement. Il s'agit de copies officielles du titre permettant l'exécution du recouvrement de la créance fiscale dans l'État requérant et de tout autre document exigé dans cet État pour le recouvrement, ainsi que, s'il y a lieu — eu égard à la condition générale selon laquelle l'assistance mutuelle au recouvrement n'est possible que pour les créances fiscales qui sont définitives et exigibles — d'une copie certifiée conforme de toute décision relative à la créance fiscale émanant d'un organe administratif ou d'un tribunal et passée en force de chose jugée. À cet égard, il convient également de noter que, conformément au point 28 du Protocole I, l'expression «titre permettant l'exécution» doit, en ce qui concerne les Pays-Bas, être prise dans le sens de «titre exécutoire» («*executoriale titel*»).

Un titre exécutoire pour le recouvrement d'une créance fiscale aux Pays-Bas a le même effet légal en Belgique qu'aux Pays-Bas [paragraphe 6, *a*)]. L'inverse n'est cependant pas toujours vrai. À cet égard, il est stipulé au paragraphe 6, *b*), qu'un titre permettant l'exécution du recouvrement d'une créance fiscale en Belgique est, s'il y a lieu et conformément aux dispositions en vigueur aux Pays-Bas, admis, homologué, complété, ou remplacé, dans les plus brefs délais suivant la date de réception par les Pays-Bas, en tant qu'État requis, de la demande d'assistance au recouvrement, par un titre permettant l'exécution du recouvrement aux Pays-Bas.

Il ressort des diverses dispositions de l'article 30 et de la disposition de l'article 31, *a*), que le recouvrement est en principe effectué conformément à la législation, aux procédures et à la pratique en vigueur dans l'État requis. Une exception est néanmoins prévue pour les délais de prescription à prendre en considération en vue du recouvrement d'une créance fiscale. Ceci est logique, étant donné que l'existence d'une créance fiscale est régie par la législation de l'État requérant. Ce principe est clairement établi au paragraphe 7, par la disposition selon laquelle les questions concernant les délais de prescription de la créance fiscale sont exclusivement réglées par la législation de l'État requérant. Il est toutefois stipulé au paragraphe 8 que les actes de recouvrement accomplis ou à accomplir par l'État requis, ainsi que les autres circonstances éventuelles qui, suivant la législation interne de cet État, auraient pour effet de suspendre ou d'interrompre les délais de prescription, ont le même effet au regard de la législation de l'État

aanzoekende Staat hetzelfde gevolg hebben. De aangezochte Staat is verplicht de aanzoekende Staat van de daartoe genomen maatregelen in kennis te stellen.

De invorderingsprocedure geschiedt overeenkomstig de nationale wetgeving en administratieve praktijk van de aangezochte Staat. Voor het in het kader van de invordering eventueel verlenen van uitstel van betaling of het toestaan van betaling in termijnen wordt dit expliciet benadrukt in paragraaf 11. De aangezochte Staat heeft echter de verplichting om alvorens uitstel van betaling te verlenen of betaling in termijnen toe te staan de aanzoekende Staat daarvan in kennis te stellen.

In het bijzonder in gevallen waarin een belastingvordering nog niet onherroepelijk vaststaat of nog niet (op)eisbaar is, is het van groot belang dat eventuele verhaalsmogelijkheden in de aangezochte Staat geconsolideerd kunnen worden. Paragraaf 12 voorziet voor die gevallen in de mogelijkheid voor de aanzoekende Staat om de aangezochte Staat — overeenkomstig de nationale wetgeving van die Staat — te verzoeken over te gaan tot het nemen van conservatoire maatregelen. Op de te treffen of getroffen conservatoire maatregelen zijn de bepalingen van de paragrafen 1 tot en met 11 van overeenkomstige toepassing.

In paragraaf 13 is vastgelegd dat de verdragsluitende Staten wederzijds afzien van het betalen van kosten die zijn verbonden aan het wederzijds verlenen van bijstand op grond van het verdrag. Dit laat evenwel onverlet dat de aanzoekende Staat tegenover de aangezochte Staat verantwoordelijk blijft voor de financiële gevolgen van invorderingsmaatregelen die achteraf ten onrechte zijn gebleken vanwege het niet bestaan van de desbetreffende belastingvordering of vanwege het niet rechtsgeldig zijn van de uitvoerbare (executoriale) titel in de aanzoekende Staat.

Paragraaf 14 regelt de competentie van de rechter ingeval van betwisting van de op grond van artikel 30 te nemen maatregelen. Algemene regel daarbij is dat een geschil in de aanzoekende Staat aanhangig gemaakt dient te worden bij de rechter die bevoegd is daarvan kennis te nemen, en wel op de wijze die, naar gelang van het geval, daarvoor is voorzien in fiscale of burgerrechtelijke wetgeving van die Staat. Indien een dergelijk geschil aanhangig wordt gemaakt, wordt de ambtenaar die in de aangezochte Staat is belast met de invordering tegelijkertijd in kennis gesteld. Geschillen over de rechtsgeldigheid of de gevolgen van de ingevolge artikel 30 genomen conservatoire of executoriale maatregelen dienen echter in de aangezochte Staat aanhangig gemaakt te worden bij de rechter die bevoegd is daarvan kennis te nemen, en wel op de wijze die, naar gelang het geval, daarvoor is voorzien in de fiscale of burgerrechtelijke wetgeving van die Staat.

requérant. L'État requis est tenu d'informer l'État requérant des mesures prises à cette fin.

La procédure de recouvrement se déroule conformément à la législation interne et à la pratique administrative de l'État requis. Ce principe est expressément confirmé au paragraphe 11 en ce qui concerne l'octroi éventuel, dans le cadre du recouvrement, d'un délai de paiement ou d'un paiement échelonné. L'État requis a toutefois l'obligation, avant de consentir un délai de paiement ou un paiement échelonné, d'en informer l'État requérant.

Lorsqu'une créance fiscale est encore susceptible d'un recours ou n'est pas encore exigible, il est particulièrement important de pouvoir garantir les éventuelles possibilités de recouvrement dans l'État requis. En pareil cas, le paragraphe 12 prévoit la possibilité pour l'État requérant de demander à l'État requis de prendre — conformément à sa propre législation interne — des mesures conservatoires. Les dispositions des paragraphes 1 à 11 sont applicables *mutatis mutandis* aux mesures conservatoires prises ou à prendre.

Le paragraphe 13 prévoit que les États contractants renoncent de manière réciproque au remboursement des frais liés à l'assistance qu'ils se prêtent mutuellement en application de la Convention. Ceci n'affecte en rien le fait que l'État requérant reste responsable vis-à-vis de l'État requis des conséquences pécuniaires des actes de recouvrement dont il s'est avéré par la suite qu'ils ont été accomplis à tort en raison de la non-existence de la créance fiscale concernée ou de la non-validité du titre permettant l'exécution (titre exécutoire) dans l'État requérant.

Le paragraphe 14 règle la compétence du juge en cas de contestation des mesures prises sur la base de l'article 30. La règle générale en la matière est que l'affaire doit être portée devant la juridiction compétente de l'État requérant et ce, conformément à la procédure prévue par la législation fiscale ou civile, selon le cas, de cet État. Lorsqu'une telle affaire est portée devant le juge, le fonctionnaire chargé du recouvrement dans l'État requis en est informé en même temps. Les contestations relatives à la validité ou à l'effet des actes conservatoires ou d'exécution accomplis en vertu de l'article 30 doivent cependant être portées devant la juridiction compétente de l'État requis et ce, conformément à la procédure prévue par la législation fiscale ou civile, selon le cas, de cet État.

Paragraaf 15 regelt ten slotte dat de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende Staten desgewenst in overleg kunnen treden om regels vast te leggen voor de uitvoering van de bepalingen van artikel 30.

*Beperking van de artikelen 29 en 30 (artikel 31)*

In artikel 31 is bepaald dat de verplichting van een verdragsluitende Staat tot uitwisseling van inlichtingen op de voet van artikel 29 en tot het verlenen van wederzijdse bijstand bij de invordering van belastingenschulden op de voet van artikel 30 ten principale niet zover strekt dat daarvoor (a) administratieve maatregelen genomen zouden moeten worden die afwijken van de wetgeving en de administratieve praktijk van die Staat of van de andere verdragsluitende Staat, (b) bijzonderheden verstrekt zouden moeten worden die niet volgens de wetgeving of in de normale gang van de administratie van die Staat of de andere verdragsluitende Staat verkrijgbaar zijn, en (c) inlichtingen verstrekt zouden moeten worden die een handels-, bedrijfs-, nijverheids- of beroepsgeheim of een handelswijze zouden onthullen, dan wel waarvan het verstrekken in strijd zou zijn met de openbare orde.

*Diplomatieke en consulaire ambtenaren (artikel 32)*

Overeenkomstig het OESO Modelverdrag 1992/1997, bepaalt paragraaf 1 dat de bepalingen van het verdrag in geen enkel opzicht de fiscale voorrechten aantasten die leden van diplomatieke zendingen of consulaire posten ontleen aan de algemene regels van het volkenrecht of aan bepalingen van bijzondere verdragen.

In de paragrafen 2 en 3 is, mede bezien in het licht van het bepaalde in paragraaf 1 van artikel 4, de positie van diplomatieke en consulaire ambtenaren c.a. onder het verdrag verduidelijkt. Paragraaf 2 bepaalt in dit verband dat onderdanen van een verdragsluitende Staat die door die Staat naar de andere verdragsluitende Staat of een derde Staat als leden van een diplomatieke zending of consulaire post zijn uitgezonden, voor de toepassing van het verdrag geacht worden inwoners te zijn van eerstgenoemde verdragsluitende Staat indien zij aldaar, voor wat de belastingheffing over het inkomen en het vermogen betreft, aan dezelfde verplichtingen zijn onderworpen als inwoners van die Staat.

Met deze bepaling, die uitdrukking geeft aan de in de nationale belastingwetgeving van de verdragsluitende Staten neergelegde zogenoemde fictieve binnenlandse belastingplicht (artikel 3, paragraaf 1, ten 2<sup>o</sup> en ten 3<sup>o</sup> van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 voor wat België betreft en artikel 2.2, tweede lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 voor

Enfin, le paragraphe 15 prévoit que les autorités compétentes des États contractants peuvent, s'il y a lieu, se concerter pour fixer des règles en vue de l'application des dispositions de l'article 30.

*Limitation des articles 29 et 30 (article 31)*

L'article 31 stipule que l'obligation pour un État contractant d'échanger des renseignements sur la base de l'article 29 et de fournir une assistance mutuelle au recouvrement des créances fiscales sur la base de l'article 30 ne va pas quant au fond jusqu'à imposer à un État contractant (a) de prendre des mesures administratives dérogeant à sa législation et à sa pratique administrative ou à celles de l'autre État contractant, (b) de fournir des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de sa législation ou dans le cadre de sa pratique administrative normale ou de celles de l'autre État contractant, et (c) de fournir des renseignements qui révéleraient un secret commercial, industriel, professionnel ou un procédé commercial ou dont la communication serait contraire à l'ordre public.

*Fonctionnaires diplomatiques et consulaires (article 32)*

Conformément au Modèle de Convention de l'OCDE 1992/1997, le paragraphe 1 prévoit que les dispositions de la Convention ne portent en aucune manière atteinte aux privilèges fiscaux dont bénéficient les membres des missions diplomatiques ou des postes consulaires en vertu soit des règles générales du droit des gens, soit des dispositions d'accords particuliers.

Les paragraphes 2 et 3, compte tenu également des dispositions de l'article 4, paragraphe 1, précisent le statut des fonctionnaires diplomatiques et consulaires, etc. au regard de la Convention. Le paragraphe 2 prévoit à cet égard que les nationaux d'un État contractant envoyés par cet État dans l'autre État contractant ou dans un État tiers comme membres d'une mission diplomatique ou d'un poste consulaire sont considérés, pour l'application de la Convention, comme des résidents du premier État contractant s'ils y sont soumis, en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, aux mêmes obligations que les résidents de cet État.

Cette disposition, qui traduit la fiction instaurée par la législation fiscale interne des États Contractants en vertu de laquelle ces personnes sont considérées comme des résidents aux fins de leur imposition (article 3, paragraphe 1, 2<sup>o</sup> et 3<sup>o</sup> du Code des impôts sur les revenus 1992 en ce qui concerne la Belgique et article 2.2, deuxième alinéa, de la loi de 2001 sur

wat Nederland betreft), is aldus zeker gesteld dat de bepalingen van het verdrag op hen van toepassing zijn. Paragraaf 3 verduidelijkt vervolgens dat de bepalingen van het verdrag niet van toepassing zijn op internationale organisaties, hun organen en hun ambtenaren, en personen die lid zijn van diplomatieke zendingen of consulaire posten van derde Staten, indien zij in een van de verdragsluitende Staten verblijven en voor wat de belastingheffing over het inkomen en het vermogen betreft niet aan dezelfde verplichtingen zijn onderworpen als inwoners van de ene of de andere Staat.

*Inwerkingtreding (artikel 33 en punt 30 van Protocol I)*

Het verdrag treedt in werking op de vijftiende dag na de datum van ontvangst van de laatste van de kennisgevingen waarin de verdragsluitende Staten elkaar hebben medegedeeld dat de in de respectievelijke Staten grondwettelijk vereiste formaliteiten zijn vervuld. Na de inwerkingtreding vindt het verdrag met betrekking tot de aan de bron geheven belastingen ingevolge paragraaf 2, subparagraaf a, toepassing op inkomsten die toegekend of betaalbaar zijn gesteld op of na 1 januari van het jaar dat onmiddellijk volgt op het jaar waarin het verdrag in werking is getreden. In punt 30, paragraaf a, van Protocol I is bepaald dat de uitdrukking «toegekend zijn of betaalbaar zijn gesteld», voor wat Nederland betreft, geacht wordt te omvatten «ontvangen, verrekend of ter beschikking gesteld zijn, rentedragend zijn geworden en vorderbaar en inbaar zijn geworden.»

Met betrekking tot de andere naar inkomsten geheven belastingen vindt het verdrag na de inwerkingtreding ingevolge paragraaf 2, subparagraaf b, toepassing voor belastbare tijdperken die eindigen op of na 31 december van het jaar dat onmiddellijk volgt op het jaar waarin het verdrag in werking is getreden. In punt 30, paragraaf b, van Protocol I is in dit verband bepaald dat de uitdrukking «belastbare tijdperken», voor wat Nederland betreft, betekent «belastingjaren». Ten slotte vindt het verdrag na de inwerkingtreding met betrekking tot naar het vermogen geheven belastingen ingevolge paragraaf 2, subparagraaf c, toepassing op vermogensbestanddelen die op 1 januari van elk kalenderjaar na het jaar waarin het verdrag in werking is getreden, bestaan. Zoals bij artikel 2 uiteengezet is, zal deze bepaling slechts betekenis hebben indien ten minste een van beide verdragsluitende Staten (opnieuw) een vermogensbelasting invoert.

Vervolgens zijn in artikel 33 twee overgangsregelingen opgenomen. De eerste regeling heeft betrekking op de wederzijdse bijstand bij invordering van belastingschulden, terwijl de tweede regeling betrekking heeft op de beëindiging van het huidige Belgisch-Nederlandse belastingverdrag van 19 oktober 1970.

l'impôt sur le revenu (*Wet inkomstenbelasting 2001*) en ce qui concerne les Pays-Bas), permet de garantir que les dispositions de la Convention leur sont applicables. Le paragraphe 3 précise ensuite que les dispositions de la Convention ne sont pas applicables aux organisations internationales, à leurs organes et à leurs fonctionnaires, ni aux personnes qui sont membres des missions diplomatiques ou des postes consulaires d'État tiers, lorsqu'ils séjournent dans un des États contractants et ne sont pas soumis, en matière d'impôts sur le revenu ou sur la fortune, aux mêmes obligations que les résidents de l'un ou l'autre État contractant.

*Entrée en vigueur (article 33 et point 30 du Protocole I)*

La Convention entrera en vigueur le quinzième jour suivant celui de la réception de la seconde des notifications par lesquelles les États contractants se seront informés mutuellement de l'accomplissement des procédures requises par leurs constitutions respectives. Après l'entrée en vigueur, la Convention s'appliquera, conformément au paragraphe 2, a), aux impôts perçus à la source sur les revenus attribués ou mis en paiement à partir du 1<sup>er</sup> janvier de l'année qui suit immédiatement celle de l'entrée en vigueur de la Convention. Il est précisé au point 30, a), du Protocole I, que l'expression «attribués ou mis en paiement» signifie également, pour ce qui concerne les Pays-Bas, «reçus, crédités ou mis à la disposition, devenus productifs d'intérêts, devenus exigibles et devenus encaissables».

En ce qui concerne les autres impôts perçus sur les revenus, la Convention, après son entrée en vigueur, s'appliquera, conformément au paragraphe 2, b), aux périodes imposables prenant fin à partir du 31 décembre de l'année qui suit immédiatement celle de l'entrée en vigueur de la Convention. À cet égard, il est précisé au point 30, b), du Protocole I, que, en ce qui concerne les Pays-Bas, l'expression «périodes imposables» doit être prise dans le sens de «années fiscales» («*belastingjaren*»). Enfin, en ce qui concerne les impôts perçus sur la fortune, la Convention, après son entrée en vigueur, s'appliquera, conformément au paragraphe 2, c), aux éléments de fortune existant au 1<sup>er</sup> janvier de toute année civile postérieure à celle de l'entrée en vigueur de la Convention. Comme déjà signalé à propos de l'article 2, cette disposition n'aura d'effet que si au moins un des deux États contractants (ré)introduit un impôt sur la fortune.

L'article 33 contient par ailleurs deux dispositions transitoires. La première concerne l'assistance mutuelle en matière de recouvrement de créances fiscales, alors que la seconde concerne la cessation d'effet de l'actuelle Convention belgo-néerlandaise du 19 octobre 1970.

Zoals is opgemerkt in de toelichting bij artikel 30 wordt de wederzijdse bijstand bij de invordering van belastingschulden in de relatie tussen België en Nederland thans onder meer verleend op basis van het Benelux invorderingsverdrag. In paragraaf 3 van artikel 33 is bepaald dat het Benelux invorderingsverdrag niet van toepassing is met betrekking tot belastingschulden waarvoor ingevolge artikel 30 bijstand bij invordering kan worden verzocht. Deze bepaling heeft niet tot gevolg dat het Benelux invorderingsverdrag in de relatie tussen België en Nederland wordt beëindigd. Teneinde dit te verduidelijken is in paragraaf 3 voorts bepaald dat het Benelux invorderingsverdrag onverkort van toepassing blijft voor de wederzijdse bijstand bij invordering van belastingschulden die niet onder de reikwijdte van artikel 30 vallen, dat wil zeggen schulden uit hoofde van in België en Nederland op staatsniveau geheven belastingen, anders dan de belastingen die onder de materiële werkingssfeer van dit verdrag vallen.

In paragraaf 4 is vervolgens bepaald dat artikel 30 exclusieve werking heeft met betrekking tot verzoeken tot het verlenen van wederzijdse bijstand bij de invordering van onder dat artikel vallende belastingschulden die door de verzoekende verdragsluitende Staat zijn vastgesteld vóór de datum waarop dit verdrag overeenkomstig het bepaalde in paragraaf 2 van artikel 33 feitelijk toepassing vindt. De exclusieve werking strekt zich echter niet uit tot op het Benelux invorderingsverdrag gebaseerde verzoeken tot het verlenen van wederzijdse bijstand bij invordering van dergelijke belastingschulden die bij de aangezochte verdragsluitende Staat reeds zijn gedaan vóór de datum waarop dit verdrag overeenkomstig het bepaalde in paragraaf 2 feitelijk toepassing vindt. Die verzoeken worden overeenkomstig het Benelux invorderingsverdrag afgehandeld.

In paragraaf 5 is bepaald dat het huidige Belgisch-Nederlandse belastingverdrag van 19 oktober 1970, met Protocol, op de datum van inwerkingtreding van dit verdrag wordt beëindigd. Tot het moment waarop de bepalingen van dit verdrag overeenkomstig het bepaalde in paragraaf 2 van artikel 33 feitelijk toepassing vinden, blijven de bepalingen van het huidige belastingverdrag echter van toepassing.

#### *Beëindiging (artikel 34 en punt 30 van Protocol I)*

Het verdrag wordt in beginsel voor onbepaalde tijd aangegaan. Na verloop van een periode van 5 kalenderjaren na de datum van inwerkingtreding van het verdrag kan het evenwel, langs diplomatieke weg, door elk van de verdragsluitende Staten schriftelijk worden beëindigd met inachtneming van een opzegtermijn van ten minste 6 maanden vóór het einde van enig kalenderjaar. Het verdrag blijft in dat geval met

Actuellement, comme déjà signalé dans le commentaire relatif à l'article 30, l'assistance mutuelle en matière de recouvrement de créances fiscales est notamment basée, dans les relations entre la Belgique et les Pays-Bas, sur la Convention Benelux en matière de recouvrement. Au paragraphe 3 de l'article 33, il est stipulé que la Convention Benelux en matière de recouvrement ne s'applique pas aux créances fiscales pour lesquelles une assistance au recouvrement peut être demandée en vertu de l'article 30. Cette disposition n'a pas pour effet de mettre un terme à l'application de la Convention Benelux en matière de recouvrement dans les relations entre la Belgique et les Pays-Bas. Pour que ceci soit bien clair, il est précisé au paragraphe 3 que la Convention Benelux en matière de recouvrement reste intégralement applicable en ce qui concerne l'assistance mutuelle au recouvrement des créances fiscales qui ne sont pas visées par l'article 30, c'est-à-dire les créances portant sur des impôts belges et néerlandais perçus au niveau fédéral, autres que les impôts visés par cette Convention.

Le paragraphe 4 prévoit encore que c'est l'article 30 qui s'appliquera exclusivement aux demandes d'assistance mutuelle en vue du recouvrement des créances fiscales visées par cet article, qui auront été établies par l'État contractant qui introduit la demande avant la date à laquelle cette Convention sera effectivement applicable conformément aux dispositions de l'article 33, paragraphe 2. Cette application exclusive ne s'étend toutefois pas aux demandes d'assistance mutuelle basées sur la Convention Benelux en vue du recouvrement de telles créances fiscales qui auront déjà été introduites auprès de l'État requis avant la date à laquelle cette Convention sera effectivement applicable conformément aux dispositions du paragraphe 2. Ces demandes seront traitées conformément aux dispositions de la Convention Benelux en matière de recouvrement.

Il est prévu au paragraphe 5 que l'actuelle Convention belgo-néerlandaise, y compris le Protocole, du 19 octobre 1970 cessera de produire ses effets à la date d'entrée en vigueur de cette Convention. Les dispositions de l'actuelle Convention restent toutefois applicables jusqu'au moment où les dispositions de cette Convention seront effectivement applicables en vertu du paragraphe 2 de l'article 33.

#### *Dénonciation (article 34 et point 30 du Protocole I)*

La Convention est en principe conclue pour une durée indéterminée. Après l'expiration d'une période de 5 années civiles suivant la date d'entrée en vigueur de la Convention, celle-ci pourra néanmoins être dénoncée, par écrit et par la voie diplomatique, par chacun des deux États contractants, compte tenu d'un délai minimal de 6 mois avant la fin de chaque année civile. Dans cette éventualité, la Convention



betrekking tot de aan de bron geheven belastingen van toepassing op inkomsten die uiterlijk op 31 december van het jaar waarin de opzegging is gedaan, toegekend of betaalbaar zijn gesteld. In punt 30, paragraaf a, van Protocol I is bepaald dat de uitdrukking «toegekend zijn of betaalbaar zijn gesteld», voor wat Nederland betreft, geacht wordt te omvatten «ontvangen, verrekend of ter beschikking gesteld zijn, rentedragend zijn geworden en vorderbaar en inbaar zijn geworden.»

Met betrekking tot de andere naar inkomsten geheven belastingen blijft het verdrag van toepassing voor belastbare tijdperken die eindigen vóór 31 december van het jaar dat volgt op het jaar waarin de opzegging is gedaan. In punt 30, paragraaf b, van Protocol I is in dit verband bepaald dat de uitdrukking «belastbare tijdperken», voor wat Nederland betreft, betekent «belastingjaren». Ten slotte blijft het verdrag met betrekking tot naar het vermogen geheven belastingen van toepassing op vermogensbestanddelen die op 1 januari van het jaar waarin de opzegging is gedaan, bestaan. Zoals bij artikel 2 uiteengezet is zal deze laatste bepaling slechts betekenis hebben indien ten minste een van beide verdragsluitende Staten (opnieuw) een vermogensbelasting invoert.

#### *Slotformule*

Het verdrag is in de Nederlandse en Franse taal gesteld. Beide teksten zijn gelijkelijk authentiek.

#### *Macro-economische verrekening (Protocol II)*

Voor een algemene toelichting op de in Protocol II neergelegde macro-economische verrekening van zuivere belastingopbrengsten wordt verwezen naar de memorie van toelichting.

Voor ieder van de verdragsluitende Staten vormt de basis voor de macro-economische verrekening het totale bedrag aan zuivere belastingopbrengst dat jaarlijks wordt verkregen terzake van de ingevolge artikel 15 van het verdrag aan de desbetreffende Staat ter belastingheffing toegewezen lonen, salarissen en andere soortgelijke beloningen die worden genoten door natuurlijke personen die inwoner zijn van de andere verdragsluitende Staat. Onder «zuivere belastingopbrengst» wordt verstaan 20 percent van het totale bedrag van de door natuurlijke personen, die inwoner zijn van de ene verdragsluitende Staat, in de andere verdragsluitende Staat naar hun inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid verschuldigde belasting en onder de werking van Verordening (EEG) nr. 1408/71 vallende premies sociale zekerheid die door de belastingadministratie van die andere verdragsluitende Staat gelijktijdig met de belasting worden geheven. Dit betekent concreet dat de zuivere belastingopbrengst voor Nederland wordt gefixeerd op 20 percent van de Nederlandse belasting en premie

s'appliquera pour la dernière fois, en ce qui concerne les impôts perçus à la source, aux revenus attribués ou mis en paiement au plus tard le 31 décembre de l'année de la dénonciation. Il est précisé au point 30, a), du Protocole I, que l'expression «attribués ou mis en paiement» signifie également, pour ce qui concerne les Pays-Bas, «reçus, crédités ou mis à la disposition, devenus productifs d'intérêts, devenus exigibles et devenus encaissables».

En ce qui concerne les autres impôts perçus sur les revenus, la Convention s'appliquera pour la dernière fois aux périodes imposables prenant fin avant le 31 décembre de l'année qui suit celle de la dénonciation. À cet égard, il est précisé au point 30, b), du Protocole I, que, en ce qui concerne les Pays-Bas, l'expression «périodes imposables» doit être prise dans le sens de «années fiscales» («*belastingjaren*»). Enfin, en ce qui concerne les impôts perçus sur la fortune, la Convention s'appliquera pour la dernière fois aux éléments de fortune existant au 1<sup>er</sup> janvier de l'année de la dénonciation. Comme déjà mentionné à propos de l'article 2, cette dernière disposition n'aura d'effet que si au moins un des deux États contractants (ré)introduit un impôt sur la fortune.

#### *Formule finale*

La Convention est rédigée en langues néerlandaise et française. Les deux textes font également foi.

#### *Compensation macro-économique (Protocole II)*

Pour un commentaire général concernant la compensation macro-économique des recettes fiscales nettes qui est prévue au Protocole II, il convient de se reporter à l'exposé des motifs.

La base de la compensation macro-économique est constituée pour chacun des États contractants par le montant total des recettes fiscales nettes que cet État perçoit annuellement au titre des salaires, traitements et autres rémunérations similaires dont le pouvoir d'imposition lui est attribué en vertu de l'article 15 de la Convention et qui sont perçus par des personnes physiques qui sont des résidents de l'autre État contractant. On entend par «recettes fiscales nettes» 20 pour cent du montant total constitué par l'impôt dont les personnes physiques qui sont des résidents d'un État contractant sont redevables dans l'autre État contractant au titre de leurs revenus de professions dépendantes et par les primes de sécurité sociale tombant dans le champ d'application du Règlement (CEE) n° 1408/71 qui sont perçues en même temps que l'impôt par l'administration fiscale de cet autre État contractant. Concrètement, cela signifie que les recettes fiscales nettes sont fixées, pour les Pays-Bas, à 20 pour cent de l'impôt néerlandais et de la prime «*volksverzekeringen*» dont les résidents de la Belgi-

volksverzekeringen die inwoners van België verschuldigd zijn terzake van het genieten van loon c.a. dat ingevolge artikel 15 van het verdrag aan Nederland ter belastingheffing is toegewezen, en voor België op 20 % van de Belgische belasting die inwoners van Nederland verschuldigd zijn terzake van het genieten van loon c.a. dat ingevolge artikel 15 van het verdrag aan België ter belastingheffing is toegewezen.

Vorenbedoeld percentage van 20 is als volgt tot stand gekomen. Vertrekpunt is het totale bedrag dat Nederland over het jaar 1998 heeft geïncasseerd aan loon- en inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen, namelijk ca. 53,1 miljard euro. In dit bedrag is een totaal bedrag van ca. 38 miljard euro aan door Verordening (EEG) nr. 1408/71 beheerste rijksbijdragen sociale zekerheid verdisconteerd, namelijk ca. 30,3 miljard euro uit de directe premies volksverzekeringen en ca. 7,8 miljard euro uit indirecte premies sociale zekerheid(1). Op basis van deze cijfers is het procentuele aandeel van de zuivere belastingopbrengst in het totale bedrag aan loon- en inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen berekend. Voor het jaar 1998 bedraagt dit percentage 28. Vervolgens zijn de componenten van deze berekening, waar mogelijk, toegespitst op de specifieke Nederlands-Belgische situatie. Dat wil zeggen dat rekening is gehouden met de omstandigheid dat het gemiddelde loon c.a. dat inwoners van België gedurende het jaar 1998 in Nederland hebben verdiend ca. 20 420 euro bedraagt en dat onderscheid is aangebracht tussen personen jonger dan 65 jaar en personen van 65 jaar en ouder.

Die specifieke omstandigheden leiden tot een verlaging van het percentage van 28 naar 24. Hoezeer het rekening houden met deze specifieke omstandigheden ook moge duiden op een nauwkeurige berekeningsmethodiek, zij blijft «ruwe» kanten vertonen; in dit verband wordt bijvoorbeeld gewezen op het feit dat in de Nederlands-Belgische verhouding het aandeel aan indirecte premies sociale zekerheid niet nauwkeurig is te bepalen. Die «ruwe» kanten hebben ertoe geleid dat het percentage vooralsnog op 20 is gesteld (zie hierna). Op basis van de cijfers over het jaar 1998 zou het bedrag dat van Nederlandse zijde in de macro-economische verrekening wordt betrokken ca. 36,3 miljoen EUR bedragen; dit bedrag is berekend volgens de formule (20 420 euro (gemiddeld loon) min 3 630 euro (gemiddelde bedrag van de belastingvrije som))  $\times$  36,35 % (tarief volgens de eerste schijf inclusief premie volksverzekeringen)  $\times$  30 000 (aantal Belgische werknemers dat in Nederland werkzaam is)  $\times$  20% (percentage zuivere belastingopbrengst).

(1) In principe zou het bedrag van ca. 7,8 miljard euro verminderd kunnen worden met een bedrag van ca. 635,2 miljoen euro negatieve rijksbijdrage aan het AWF-fonds. Vanwege de werking van artikel 71 van Verordening (EEG) nr. 1408/71, is het echter redelijk om met deze negatieve bijdrage geen rekening te houden.

que sont redevables au titre de leurs salaires, etc, qui sont imposables aux Pays-Bas en vertu de l'article 15 de la Convention, et, pour la Belgique, à 20 pour cent de l'impôt belge dû par les résidents des Pays-Bas au titre de leurs salaires, etc, qui sont imposables en Belgique en vertu de l'article 15 de la Convention.

Le pourcentage précité de 20 a été fixé de la manière suivante. On est parti du montant total encaissé par les Pays-Bas au cours de l'année 1998 au titre de l'impôt sur les salaires, de l'impôt sur le revenu et de la prime «volksverzekeringen», c'est-à-dire environ 53,1 milliards d'euros. Ce montant comprend un montant total d'environ 38 milliards d'euros de cotisations sociales régies par le Règlement (CEE) n° 1408/71, soit environ 30,3 milliards d'euros provenant des primes directes «volksverzekeringen» et environ 7,8 milliards d'euros provenant des primes indirectes de sécurité sociale(1). C'est sur la base de ces chiffres qu'a été calculé le pourcentage représenté par les recettes fiscales nettes dans le total de l'impôt sur les salaires, de l'impôt sur le revenu et de la prime «volksverzekeringen». Pour l'année 1998, ce pourcentage est égal à 28. Les composantes de ce calcul ont ensuite été adaptées, lorsque c'était possible, à la situation spécifique belgo-néerlandaise. Ceci signifie qu'on a tenu compte du fait que le salaire, etc, moyen perçu aux Pays-Bas par les résidents de la Belgique au cours de l'année 1998 était d'environ 20 420 euros et qu'une distinction a été faite entre les personnes de moins de 65 ans et les personnes de 65 ans et plus.

Ces éléments spécifiques ont entraîné un abaissement du pourcentage de 28 à 24. Bien que la prise en compte de ces éléments spécifiques semble indiquer une méthode de calcul précise, cette méthode comporte néanmoins des aspects «approximatifs»; on doit, par exemple, noter à cet égard qu'il est impossible, dans les relations belgo-néerlandaises, de déterminer avec précision la part des cotisations sociales indirectes. En raison de ces aspects «approximatifs» le pourcentage a été fixé provisoirement à 20 (voir ci-après). Sur la base des chiffres relatifs à l'année 1998, le montant à prendre en considération en vue de la compensation macro-économique serait, du côté néerlandais, d'environ 36,3 millions d'euros; ce montant a été obtenu en appliquant la formule [20 420 euros (salaire moyen) — 3630 euros (montant moyen de la quotité exemptée d'impôt)]  $\times$  36,35 % (taux applicable à la première tranche, y compris la prime «volksverzekeringen»)  $\times$  30 000 (nombre de travailleurs belges occupés aux Pays-Bas)  $\times$  20 % (pourcentage des recettes fiscales nettes).

(1) En principe, le montant d'environ 7,8 milliard d'euros pourrait être diminué d'un montant d'environ 635,2 millions d'euros de cotisation négative au fonds AWF. Étant donné le fonctionnement de l'article 71 du Règlement (CEE) n° 1408/71, il paraît toutefois raisonnable de ne pas tenir compte de cette cotisation négative.

Een soortgelijke berekeningsmethodiek zou eveneens aan Belgische zijde toegepast moeten kunnen worden. Probleem daarbij is evenwel dat de Belgische belastingadministratie geen sociale premies heft. Dat zou er toe leiden dat voor België voor de berekening van de zuivere belastingopbrengst een percentage zou moeten worden gehanteerd dat ligt tussen de 80 en 90. Een dergelijk percentage zou een volstrekt onevenwichtig resultaat in de macro-economische verrekening te zien geven. Om die reden is vooralsnog ook aan Belgische zijde voor de berekening van de zuivere belastingopbrengst het percentage op 20 gesteld. Op basis van de cijfers over het jaar 1998 zou dan het bedrag dat van Belgische zijde in de macro-economische verrekening wordt betrokken ca. 6,8 miljoen euro bedragen; dit bedrag is berekend volgens de formule  $(20\ 637 \text{ euro (gemiddeld loon)} \times 27,43\% \text{ (gemiddeld percentage bedrijfsvoorheffing op het omgerekende maandloon van werknemers volgens schaal I en volgens schaal II volgens de regels geldend met betrekking tot het jaar 1998)} \times 6\ 000 \text{ (aantal Nederlandse werknemers die in België werkzaam zijn)} \times 20\% \text{ (percentage zuivere belastingopbrengst)})$ .

Een ander aspect van de praktische uitvoering van de macro-economische verrekening is dat in eerste instantie alleen de zuivere belasting die bij wijze van inhouding op het loon c.a. is verkregen in de macro-economische verrekening wordt betrokken. Het uiteindelijk verkregen bedrag aan zuivere belasting kan nadien als gevolg van het opleggen van aanslagen wijziging ondergaan. Die wijzigingen zullen nadien in de macro-economische verrekening worden meegenomen.

Vervolgens bepaalt Protocol II dat van de bedragen die van Belgische respectievelijk Nederlandse zijde in de macro-economische verrekening worden betrokken 50 percent ten gunste van Nederland respectievelijk België in rekening courant wordt verrekend. Het tijdstip waarop deze verrekening plaatsvindt, is het moment waarop België respectievelijk Nederland de desbetreffende zuivere belastingopbrengst heeft ontvangen *c.q.* (veelal op aanslag) heeft terugbetaald aan belanghebbenden.

Ten slotte bepaalt Protocol II dat de bevoegde autoriteiten voorafgaande aan het moment waarop het verdrag en de daarbij behorende Protocollen I en II ingevolge paragraaf 1 van artikel 33 van het verdrag in werking treden en vervolgens nadien om de 5 jaar in onderlinge overeenstemming zullen bepalen of de vorenbedoelde percentages van 20 en 50 nog adequaat geacht kunnen worden en zo niet, dat zij dan vervolgens nieuwe — voor een periode van 5 jaar geldende — percentages zullen vaststellen.

Een juiste uitvoering van de macro-economische verrekening ingevolge Protocol II vergt een adequate administratieve organisatie in de belastingadministraties van beide landen. Bij de realisering daarvan

Une méthode de calcul analogue devrait également pouvoir être appliquée du côté belge. Cependant, un problème se pose en ce sens que l'administration fiscale belge ne perçoit pas de cotisations sociales. Ceci implique que, du côté belge, on devrait appliquer pour le calcul des recettes fiscales nettes un pourcentage situé entre 80 et 90. Un tel pourcentage conduirait à un résultat tout-à-fait inéquitable en terme de compensation macro-économique. C'est pourquoi le pourcentage en vue du calcul des recettes fiscales nettes a également été fixé provisoirement à 20 du côté belge. Sur la base des chiffres relatifs à l'année 1998, le montant à prendre en considération en vue de la compensation macro-économique serait, pour la Belgique, d'environ 6,8 millions d'euros; ce montant a été obtenu en appliquant la formule  $(20\ 637 \text{ euros (salaire moyen)} \times 27,43\% \text{ (taux moyen du précompte professionnel afférent au salaire mensuel des travailleurs selon les barèmes I et II en vertu des règles applicables pour l'année 1998)} \times 6\ 000 \text{ (nombre de travailleurs néerlandais occupés en Belgique)} \times 20\% \text{ (pourcentage des recettes fiscales nettes)})$ .

Un autre aspect de la mise en œuvre pratique de la compensation macro-économique est que, dans un premier temps, seul l'impôt net perçu par voie de retenue à la source sur les salaires, etc., est pris en considération pour la compensation macro-économique. Le montant d'impôt net finalement perçu peut encore être modifié par la suite en raison de l'établissement de cotisations. Ces modifications seront intégrées par la suite dans la compensation macro-économique.

Le Protocole II prévoit également que 50 pour cent des montants à prendre en considération pour la compensation macro-économique, du côté belge et du côté néerlandais, seront portés en compte courant au profit, respectivement, des Pays-Bas et de la Belgique et ce, au moment où la Belgique et les Pays-Bas auront perçu ou, le cas échéant, remboursé aux intéressés (généralement via l'enrôlement d'une cotisation) les recettes fiscales nettes en question.

Enfin, le Protocole II prévoit que les autorités compétentes décideront d'un commun accord, avant l'entrée en vigueur de la Convention et des Protocoles I et II conformément au paragraphe 1 de l'article 33 de la Convention, et par la suite tous les cinq ans, si les pourcentages précités de 20 et de 50 peuvent toujours être considérés comme appropriés et que, si tel n'est pas le cas, elles fixeront alors de nouveaux pourcentages, valables pour une période de cinq ans.

Une application correcte de la compensation macro-économique prévue par le Protocole II exige une organisation administrative adéquate dans les administrations fiscales des deux États. Les deux

zullen de beide belastingadministraties nauw met elkaar samenwerken. Dat laat onverlet dat met deze realisering tijd is gemoeid, in het bijzonder vanwege aanzienlijke verschillen in de graad van automatisering van de beide belastingadministraties. In het licht daarvan zal het wellicht noodzakelijk blijken om het jaarlijkse saldo van de macro-economische verrekening, ervan uitgaande dat dit verdrag met ingang van het jaar 2003 toepassing vindt, in de aanvangsperiode op een geraamd gefixeerd bedrag vast te stellen.

#### *Wisseling van brieven*

In de memorie van toelichting is uiteengezet dat bij de besprekingen over het onderhavige verdrag de Europese context een belangrijke rol heeft gespeeld. Daarbij is uiteraard ook de resolutie van de Raad van Europa van 1 december 1997 inzake het belastingbeleid (98/C 2/01) aan de orde geweest. Met twee van de maatregelen waarin deze resolutie voorziet, namelijk de Ontwerp-richtlijn rente spaartegoeden (Voorstel voor een richtlijn ertoe strekkende in de Gemeenschap een minimum van effectieve belastingheffing op inkomsten uit spaargelden in de vorm van rente te garanderen, COM (1998) 295 def.-98/0193 (CNS)) en de Ontwerp-richtlijn rente & royalty's (Voorstel voor een richtlijn betreffende een gemeenschappelijke belastingregeling inzake betalingen van rente en royalty's tussen verbonden ondernemingen van verschillende lidstaten, COM (1998) 67 def.-98/0087(CNS)), is in het verdrag expliciet rekening gehouden (zie punt 16 van Protocol I).

Naar de derde maatregel waarin de resolutie van 1 december 1997 voorziet, namelijk de Gedragscode die in het kader van de verwezenlijking van Europese doelstellingen een op Europees niveau gecoördineerde actie ter bestrijding van schadelijke fiscale concurrentie betreft, is gezien de stand van zaken daaromtrent tijdens de besprekingen over het onderhavige verdrag, niet verwezen. Wel is met betrekking tot deze maatregel in de bijgevoegde briefwisseling vastgelegd dat indien op communautair niveau uitvoering aan deze gedragscode wordt gegeven de verdragsluitende Staten in gezamenlijk overleg zullen bezien of en zo ja in welke mate het verdrag dienstbaar kan zijn of kan worden gemaakt aan het scheppen van voorwaarden voor eerlijke concurrentie binnen de Europese Unie.

#### *Intentiebrief*

Zoals is opgemerkt in de memorie van toelichting heeft België de bereidheid uitgesproken om, nadat de Nederlandse Antillen en/of Aruba een stelsel van belasting hebben geïntroduceerd dat in overeenstemming is met internationaal aanvaarde fiscale beginse-

administrations fiscales collaboreront étroitement en vue de de la mise au point de cette organisation. La mise au point de cette organisation prendra néanmoins du temps, en raison notamment de différences importantes dans le niveau d'automatisation des deux administrations fiscales. Pour cette raison, en partant du principe que la Convention sera applicable à partir de 2003, il sera probablement nécessaire dans la période initiale de fixer le solde annuel de la compensation macro-économique au moyen d'une estimation.

#### *Échange de lettres*

L'exposé des motifs indique que le contexte européen a joué un rôle important lors des négociations qui ont abouti à cette Convention. Lors de ces négociations, il a naturellement aussi été question de la résolution du Conseil du 1<sup>er</sup> décembre 1997 en matière de politique fiscale (98/C 2/01). Deux des mesures prévues par cette résolution, à savoir le projet de directive épargne (proposition de directive visant à garantir un minimum d'imposition effective des revenus de l'épargne sous forme d'intérêts, COM (1998) 295 final — CNS 98/0193) et le projet de directive intérêts-redevances (Proposition de directive concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents, COM (1998) 67 final — CNS 98/0087), sont expressément prises en compte dans la Convention (voir point 16 du Protocole I).

Par contre, vu l'état d'avancement de cette question à l'époque de la négociation de cette Convention, il n'est pas fait allusion à la troisième mesure prévue dans la résolution du 1<sup>er</sup> décembre 1997, à savoir le Code de conduite qui porte sur une action coordonnée au niveau européen pour lutter contre la concurrence fiscale dommageable en vue de contribuer à la réalisation de certains objectifs européens. En ce qui concerne cette dernière mesure, il est néanmoins précisé dans l'échange de lettres joint à la Convention que, si ce code de conduite est mis en œuvre au niveau communautaire, les États contractants se concerteront en vue d'examiner, si et, le cas échéant, dans quelle mesure la Convention peut être utile ou peut être mise à profit aux fins de créer les conditions nécessaires à une concurrence loyale au sein de l'Union européenne.

#### *Lettre d'intention*

Comme indiqué dans l'exposé des motifs, la Belgique s'est déclarée disposée, après que les Antilles néerlandaises et/ou Aruba auront introduit un régime fiscal conforme aux principes fiscaux internationalement reconnus et lorsque leur politique en

len en het beleid ter uitvoering van de wet eveneens met die beginselen in overeenstemming is, desgewenst met deze landen besprekingen aan te gaan over de mogelijkheid tot het sluiten van een bilateraal belastingverdrag. Deze bereidheid is neergelegd in de onderhavige intentiebrief.

matière d'application de la législation sera également conforme à ces principes, à entamer avec ces pays, si cela s'avère souhaitable, des discussions concernant la possibilité de conclure une convention fiscale bilatérale. Cette position de la Belgique est exprimée dans cette lettre d'intention.