# Circulaire AFZ nr. 3/2013 (AFZ/97-0380) dd. 05.02.2013

BELEIDSEXPERTISE en -ONDERSTEUNING - Administratie van Fiscale Zaken

Directie: 3/2

**Circulaire AFZ nr. 3/2013 (AFZ/97-0380) dd. 05.02.2013**

Personenbelasting

Vennootschapsbelasting

Rechtspersonenbelasting

Internationale overeenkomst

Dubbelbelastingverdrag

België

Verenigde Staten van Amerika

Administratieve onderrichting

Onderrichtingen voor de toepassing van de Overeenkomst tussen de Regering van het Koninkrijk België en de Regering van de Verenigde Staten van Amerika tot het vermijden van dubbele belasting en van het ontgaan van belasting inzake belastingen naar het inkomen, ondertekend te Brussel op 27 november 2006 (hierna de Overeenkomst).

Aan alle ambtenaren van niveau A, B en C van de Administratie van fiscale zaken, van de Admini-stratie van de ondernemings- en inkomensfiscaliteit (sector directe belastingen) en van de Administratie van de bijzondere belastinginspectie.

**I. BELANGRIJKE DATA**

Ondertekening: 27 november 2006

Goedkeuring: wet van 03 juni 20071

Publicatie in Belgisch Staatsblad: 09 januari 2008

Inwerkingtreding: 28 december 2007

----------

[(1)De parlementaire documenten kunnen worden ingekeken op de website van de Administratie van fiscale zaken (AFZ):http://fiscus.fgov.be/interfafznl/nl/international/conventions/databank\_expose.htm]

----------

Toepassing in België :

- op de bij de bron verschuldigde belastingen op inkomsten die zijn toegekend of betaalbaar gesteld vanaf 1 februari 2008;

- op de andere belastingen op inkomsten die betrekking hebben op belastbare tijdperken die aanvangen vanaf 1 januari 2008.

1. De Overeenkomst vervangt de Overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting die op 9 juli 1970 werd ondertekend tussen België en de Verenigde Staten (zoals gewijzigd door het Aanvullend Protocol van 31 december 1987), hierna de Overeenkomst van 1970. Ze vertoont een gro-te gelijkenis met de bepalingen van het OESO-Model van belastingovereenkomst (hierna het OESO-Model) en van de andere door België gesloten belastingovereenkomsten. Ze bevat evenwel talrijke specifieke bepalingen. In principe worden enkel de specifieke bepalingen van de Overeenkomst die afwijken van het OESO-Model2 hierna besproken.

---------

[(2)Het OESO-Model (met inbegrip van de commentaar bij de artikelen) kan worden ingekeken op de website van de AFZ :<http://fiscus.fgov.be/interfafznl/nl/international/ocde/ocde.htm>. Voor de interpretatie van de bepalingen van de Overeenkomst die vergelijkbaar zijn met de bepalingen van de artikelen van het OESO-Model, kan er nuttig gebruik worden gemaakt van de OESO-commentaar bij de desbetreffende bepalingen en van deeventuele bemerkingen die België bij die commentaar gemaakt heeft.]

----------

2. De Amerikaanse Schatkist heeft een "Technical Explanation" bij de Overeenkomst opgesteld, een officiële leidraad die duidelijk maakt op welke manier de Amerikaanse belastingautoriteiten in principe de bepalingen van de Overeenkomst interpreteren. Die Technical Explanation kan worden ingekeken op de website <http://www.irs.gov/Businesses/International-Businesses/Belgium---Tax-Treaty-Documents>

3. De commentaar vermeldt in bepaalde gevallen de toepasselijke bepalingen van het Wetboek van de Verenigde Staten. Het Wetboek van de Verenigde Staten, in het Engels United States Code, is de codificatie van het algemene en permanente Amerikaans federaal recht. Het kan worden geraadpleegd op de site van de IRS [http://www.irs.gov/Tax-Professionals/Tax-Code,-Regulations-and-Official-Guidance](http://www.irs.gov/Tax-Professionals/Tax-Code%2c-Regulations-and-Official-Guidance) via een link naar de Cornell University Law School. Het VS Wetboek omvat 50 Titels; titel 26 vormt de Internal Revenue Code. Die Titel 26 is verdeeld in Ondertitels waarvan subtitel A (Inkomstenbelastingen) ons in het bijzonder interesseert. Titel 26 is als volgt opgebouwd: Titel > Subtitel > Hoofdstuk > Subhoofdstuk > Deel > Onderdeel > Afdeling (§). De afdelingen van de Internal Revenue Code zijn genummerd van 1. tot 9.833.

Op diezelfde site van de IRS (<http://www.irs.gov/taxpros/>) vindt men de bepalingen van het Amerikaanse Ministerie van Financiën (Treasury Regulations) inzake de toepassing van sommige afde-lingen van het Wetboek alsmede richtlijnen uitgaande van de IRS (Official IRS Tax Guidances).

4. Moeilijkheden of twijfels waartoe de interpretatie of de toepassing van sommige bepalingen van de Overeenkomst aanleiding geeft moeten door de bevoegde autoriteiten nog worden geregeld in het kader van een regeling voor onderling overleg. De op paragraaf 3 van artikel 25 (Regeling voor onderling overleg) gebaseerde procedure moet het mogelijk maken om de eventuele verschillen aangaande de interpretatie of de toepassing van de verdragsbepalingen weg te werken. Deze circulaire zal worden aangevuld met een addendum zodra er een regeling in onderling overleg bereikt is aangaande de interpretatie of de toepassing van één of meer verdragsbepalingen

**II. WERKINGSSFEER EN DEFINITIES**

**Artikel 1 (Algemene reikwijdte)**

Paragraaf 1

5. Paragraaf 1 bepaalt dat de Overeenkomst van toepassing is op de inwoners van België, van de Verenigde Staten of van beide Staten, behalve indien de Overeenkomst het anders bepaalt.

6. Sommige bepalingen van de Overeenkomst zijn immers van toepassing op personen die geen inwoner zijn van een overeenkomstsluitende Staat. Bijvoorbeeld:

- artikel 18 (Overheidsfuncties) heeft eveneens betrekking op ambtenaren van een overeenkomstsluitende Staat die inwoner zijn van derde Staten;

- artikel 23 (Non-discriminatie) is eveneens van toepassing op onderdanen van een overeenkomstsluitende Staat die inwoner zijn van derde Staten;

- een personenvennootschap of elke andere vereniging van personen die niet als dusdanig aan belasting onderworpen is in een overeenkomstsluitende Staat en die dus geen inwoner is van een overeenkomstsluitende Staat, kan een regeling voor onderling overleg indienen ▪overeenkomstig artikel 24 (Regeling voor onderling overleg);

Paragraaf 2

7. Paragraaf 2 bevestigt het algemeen principe volgens hetwelk de Overeenkomst de fiscale voordelen niet beperkt die voortvloeien of later zullen voortvloeien uit de interne wetgeving van de overeenkomstsluitende Staten of uit elk ander door de overeenkomstsluitende Staten gesloten verdrag. De Overeenkomst staat een overeenkomstsluitende Staat niet toe een inwoner van een over-eenkomstsluitende Staat zwaarder te belasten dan voorzien in zijn interne wetgeving of in een door hem gesloten internationaal verdrag.

8. Er zijn evenwel twee uitzonderingen op dit principe:

- er wordt in zekere mate afgeweken van art. 156 WIB 1992, dat voorziet in een vermindering tot de helft voor het deel van de personenbelasting dat overeenstemt met in het buitenland verwezenlijkte en belaste inkomsten (deze afwijking wordt hierna besproken in het kader van de commentaar op artikel 22, paragraaf 4, a);

- er wordt in zekere mate afgeweken van de Algemene Overeenkomst inzake de handel in diensten (zie paragraaf 3 hierna).

Paragraaf 3

9. Paragraaf 3 regelt de wisselwerking tussen de Algemene Overeenkomst inzake de handel in diensten (hierna "de Algemene Overeenkomst") en de Overeenkomst.

10. Krachtens artikel XVII van de Algemene Overeenkomst behandelt elke lidstaat de diensten en de verstrekkers van diensten van elke andere lidstaat op een manier die niet minder gunstig is dan die waarop hij zijn eigen soortgelijke diensten en verstrekkers van diensten behandelt.

11. Paragraaf 3 bepaalt dat :

- artikel XVII van de Algemene Overeenkomst niet van toepassing is op een belastingmaatregel behalve indien de bevoegde autoriteiten beslissen - in het kader van artikel 24 (Regeling voor onderling overleg) van de Overeenkomst en niet in het kader van de procedure waarin artikel XXII van de Algemene Overeenkomst voorziet - dat deze belastingmaatregel buiten de reikwijdte valt van artikel 23 (Non-discriminatie) van de Overeenkomst; en

- elke kwestie aangaande de interpretatie of toepassing van de Overeenkomst uitsluitend beslist wordt in overeenstemming met de procedure waarin artikel 24 (Regeling voor onderling overleg) van de Overeenkomst voorziet en niet in overeenstemming met de procedure waarin artikel XXII van de Algemene Overeenkomst voorziet .

12. Het begrip "belastingmaatregel" wordt in zeer brede zin gedefinieerd en beoogt eveneens een beslissing of een administratieve handeling die uitgaat van een belastingadministratie.

Paragrafen 4 et 5

13. Paragraaf 4 bevat een vrijwaringsclausule waardoor de Verenigde Staten belasting kunnen heffen conform het Amerikaans intern recht alsof de Overeenkomst niet bestond:

- van de inwoners van de Verenigde Staten in de zin van artikel 4 (Inwoner);

- en van de Amerikaanse staatsburgers die geen inwoner zijn van de Verenigde Staten in de zin van artikel 4 (Inwoner); die staatsburgers zijn in de Verenigde Staten belastbaar op het geheel van hun wereldwijde inkomen, ongeacht hun woonplaats.

14. Paragraaf 4 stelt de Verenigde Staten met name in staat om toepassing te maken van :

- de afdelingen 951 tot 965 (Onderdeel F) van de Internal Revenue Code inzake de controlled foreign corporations (CFC) om een inwoner van de Verenigde Staten in de zin van artikel 4 (Inwoner), te belasten zonder rekening te houden met de verdragsbepalingen. Deze wetgeving maakt het mogelijk dat er in de Verenigde Staten, ongeacht elke daadwerkelijke uitkering3, in hoofde van de Amerikaanse aandeelhouder daadwerkelijk belasting wordt geheven van de "passieve" winst van zijn buitenlandse dochterondernemingen;

---------

[(3)België is van oordeel dat, behoudens andersluidende bepaling, een dubbelbelastingverdag een overeenkomstsluitende Staat niet toelaat om op grond van een wetgeving inzake de gecontroleerde buitenlandse vennootschappen een van zijn inwoners te belasten ter zake van inkomsten die zijn verwezenlijkt door een vennootschap die inwoner is van de andere overeenkomstsluitende Staat, door de inkomsten die door de vennootschap zijn verwezenlijkt fictief aan zijn inwoner toe te kennen naar rato van de deelname van zijn inwoner in de vennootschap (zie de bemerkingen van België bij paragraaf 27.4 van de commentaar bij artikel 1 (Personen op wie de Overeenkomst van toepassing is) van het OESO-Model, bij paragraaf 79 van de commentaar bij artikel 7 (Ondernemingswinst) van het OESO-Model en bij paragraaf 68.1 van de commentaar bij artikel 10 (Dividenden) van het OESO-Model.]

----------

- de afdelingen 1291 tot 1298 van de Internal Revenue Code inzake de"passive foreign investment companies" (PFIC).

Paragraaf 4 laat de Verenigde Staten ook toe om een inwoner van de Verenigde Staten, die vennoot is in een vennootschap die inwoner is van België in de zin van art. 2, §1, 5°, b) WIB 1992 en in de Verenigde Staten als een fiscaal transparante entiteit wordt behandeld, overeenkomstig de Amerikaanse wetgeving te belasten ter zake van de door die vennootschap verwezenlijkte inkomsten naar rato van zijn deelname in die vennootschap.

15. Paragraaf 4 stelt de Verenigde Staten tevens in staat om belasting te heffen van personen die geen Amerikaans staatsburger noch inwoner van de Verenigde Staten meer zijn maar die voorheen gedurende een lange periode Amerikaans staatsburger of inwoner van de Verenigde Staten waren. De Verenigde Staten kunnen bijgevolg de bepalingen toepassen van hun interne wetgeving (Afdeling 877 van de Internal Revenue Code) die een "zaaksgevolg" instelt ter zake van natuurlijke personen die omwille van redenen die geacht worden van fiscale aard te zijn, emigreren. Dergelijke natuurlijke persoon kan in de Verenigde Staten op sommige inkomsten worden belast gedurende een tijdvak van 10 jaar na het verlies van zijn hoedanigheid van staatsburger of inwoner. Een natuurlijke persoon wordt geacht te zijn uitgeweken naar het buitenland omwille van fiscale redenen :

- indien zijn gemiddelde fiscale schuld gedurende de vijf jaren die voorafgaan aan zijn vertrek ten minste 124.000 dollar (geïndexeerd bedrag) bedraagt, of

- indien zijn nettovermogen op het ogenblik van zijn vertrek ten minste 2.000.000 dollar (geïndexeerd bedrag) bedraagt.

16. Paragraaf 5 kent evenwel de voordelen waarin sommige verdragsbepalingen voorzien toe aan de inwoners, staatsburgers, voormalige inwoners of voormalige staatsburgers van de Verenigde Staten, zelfs indien het Amerikaans intern recht niet voorziet in die voordelen (zie hierna in het kader van de commentaar bij de desbetreffende bepalingen).

17. Paragraaf 5, a) vermeldt een reeks bepalingen die van toepassing zijn op alle in paragraaf 4 beoogde staatsburgers of inwoners. Het gaat om :

- paragraaf 2 van artikel 9 (Afhankelijke ondernemingen) die het recht op een gepaste herziening waarborgt waardoor economische dubbele belasting vermeden wordt die voortkomt uit de herziening van de winst die overeenkomstig paragraaf 1 van artikel 9 werd verricht;

- de paragrafen 1,b), 2, 5, 6 en 9 van artikel 17 (Pensioenen, sociale zekerheid, lijfrenten en uitkeringen tot onderhoud);

- artikel 22 (Vermijding van dubbele belasting) dat meer bepaald het recht verleent om in de Verenigde Staten een krediet te verkrijgen voor de inkomstenbelasting die door België in overeenstemming met de Overeenkomst werd geheven en dit zelfs wanneer er op grond van het Amerikaans intern recht geen enkel belastingkrediet verschuldigd is (zie de commentaar bij paragraaf 4 van artikel 22 hierna);

- artikel 23 (Non-discriminatie);

- artikel 24 (Regeling voor onderling overleg).

18. Paragraaf 5(b) vermeldt een reeks bepalingen die van toepassing zijn op natuurlijke personen die geen staatsburger van de Verenigde Staten zijn en die aldaar niet het statuut van duur-zaam inwoner verworven hebben door het verkrijgen van een groene kaart. Het gaat om inwoners van de Verenigde Staten die houder zijn van een tijdelijke verblijfsvergunning(een zogenaamd "non-immigrantvisum"). De bedoelde bepalingen zijn :

- paragraaf 7 van artikel 17 (Pensioenen, sociale zekerheid, lijfrenten en uitkeringen tot onderhoud) die betrekking heeft op het verlenen van voordelen die verband houden met bijdragen tot een pensioenplan;

- artikel 18 (Overheidsfuncties);

- artikel 19 (Studenten, stagiaires, leraren en onderzoekers);

- artikel 27 (Leden van diplomatieke zendingen en van consulaire posten).

19. Opmerking : van Belgische zijde kan het voordeel van de bijzondere belastingregeling voor buitenlandse kaderleden enkel worden toegekend aan buitenlandse kaderleden die als niet-inwo-ners beschouwd worden. Het gevolg daarvan is dat de betrokkenen niet voldoen aan de voorwaarden om aanspraak te kunnen maken op de voordelen waarin de door België gesloten overeenkom-sten voorzien voor inwoners van België. Vermits ze geen inwoners van België zijn in de zin van het Belgisch intern recht, zijn die buitenlandse kaderleden evenmin inwoners van België in de zin van artikel 4 (Inwoner) van de Overeenkomst. De paragrafen 4 en 5 zijn derhalve niet op hen van toepassing. Op grond van de feitelijke situatie waarin ze zich ten opzichte van de Verenigde Staten bevinden, kunnen de buitenlandse kaderleden voor de toepassing van de Overeenkomst evenwel als inwoners van de Verenigde Staten beschouwd worden.

20. Wanneer het erom gaat te bepalen welke bepalingen van de Amerikaanse wetgeving bedoeld zijn in paragraaf 4, is de draagwijdte van de tekst duidelijk. Wanneer het erom gaat paragraaf 4 te interpreteren ten opzichte van de Belgische wetgeving, kan er twijfel bestaan aangaande de precieze draagwijdte van de tekst. Paragraaf 4 zou aldus kunnen worden geïnterpreteerd dat hij België toestaat om, overeenkomstig art. 227 tot 248 WIB 1992 (Belasting van niet-inwoners) en zonder rekening te houden met de bepalingen van de Overeenkomst, belasting te heffen van de inkomsten die in België zijn behaald of verkregen door een inwoner van de Verenigde Staten die een Belgische staatsburger of een voormalige Belgische staatsburger is. Paragraaf 4 zou bijvoorbeeld aldus kunnen worden geïnterpreteerd dat hij België zou toestaan om, overeenkomstig art. 228, § 2, 3°, d) WIB 1992 en in tegenspraak met artikel 15 (Tantièmes) van de Overeenkomst, belasting te heffen van de tantièmes die een inwoner van de Verenigde Staten die een Belgische staatsburger is, ontvangt voor het mandaat dat hij buiten het Belgische grondgebied uitoefent in zijn hoe-danigheid van lid van de raad van bestuur van een vennootschap die inwoner van België is.

21. Dergelijke interpretatie stemt evenwel niet overeen met de intentie van de onderhandelaars en moet bijgevolg worden verworpen. Overeenkomstig de intentie van de onderhandelaars dekt paragraaf 4 immers de belastingstelsels die op algemene wijze de onderdanen die in het buitenland verblijven, aan de inkomstenbelasting onderwerpen op basis van hun nationaliteit ("belasting van het staatsburgerschap") teneinde in het bijzonder het ontgaan van belasting te vermijden. Indien België in de toekomst een dergelijk stelsel zou aannemen, zou paragraaf 4 de toepassing van dat stelsel toelaten. Bij gebrek aan dergelijk stelsel, heeft paragraaf 4 geen gevolgen voor de belastingheffing van Belgische staatsburgers of voormalige Belgische staatsburgers die in de Verenigde Staten verblijven. Bij gebrek aan bepalingen in het Belgisch intern recht aangaande de belastingheffing van personen die voorheen gedurende een lange periode inwoner waren van België, heeft paragraaf 4 evenmin gevolgen voor de belastingheffing in België van de inwoners van de Verenigde Staten die voorheen gedurende een lange periode inwoner waren van België.

Paragraaf 6

22. Paragraaf 6 waarborgt uitdrukkelijk de toekenning van de verdragsvoordelen voor de inkomsten die afkomstig zijn uit een overeenkomstsluitende Staat en die met behulp van een hybride entiteit gerealiseerd zijn. Voor de toepassing van de artikelen 6 tot 21 van de Overeenkomst moeten de desbetreffende inkomsten worden beschouwd als inkomsten die door een inwoner van de andere overeenkomstsluitende Staat behaald zijn, voor zover die andere overeenkomstsluitende Staat de desbetreffende inkomsten, voor de toepassing van een door de Overeenkomst beoogde belasting, behandelt als inkomsten van een inwoner. Paragraaf 6 heeft geen invloed op het belastingstelsel dat door de woonstaat moet worden toegepast op een van zijn inwoners die een inkomen ontvangt dat afkomstig is uit de andere overeenkomstsluitende Staat. Overeenkomstig artikel 1 (Algemene reikwijdte), paragrafen 4 en 5 wordt de belastingheffing van die inwoner immers niet beïnvloed door de Overeenkomst, onder voorbehoud van de toepassing van artikel 22 (Vermijding van dubbele belasting). Het Belgisch intern recht is bijgevolg geheel en al van toepassing op een inwoner van België, in de zin van artikel 4 (Inwoner) van de Overeenkomst , die inkomsten ontvangt die afkomstig zijn uit de Verenigde Staten, onder voorbehoud van de toepassing van de bepalingen van artikel 22, paragraaf 1.

23. De problematiek van de fiscaal transparante entiteiten wordt besproken in bijlage I bij de circulaire.

**Artikel 2 (Belastingen waarop de Overeenkomst van toepassing is)**

24. Artikel 2 definieert de werkingssfeer van de Overeenkomst, namelijk de belastingen naar het inkomen.

25. Het stemt in grote mate overeen met het OESO-Model. In tegenstelling tot het OESO-Model heeft het evenwel slechts betrekking op de inkomstenbelastingen die worden geheven "ten behoeve van een overeenkomstsluitende Staat" en niet op die welke worden geheven "ten behoeve van een overeenkomstsluitende Staat, de staatkundige onderdelen of plaatselijke gemeenschappen daarvan". Dit stemt overeen met het verdragsbeleid van de Verenigde Staten die niet wensen dat de Overeenkomst van toepassing is op de inkomstenbelastingen die worden geheven door de gefedereerde Staten die deel uitmaken van de Verenigde Staten.

26. Wat België betreft is de Overeenkomst dus normaal gezien niet van toepassing op de onroerende voorheffing die wordt geheven ten behoeve van de gewesten noch op de aanvullende ge-meentebelasting en de aanvullende agglomeratiebelasting op de personenbelasting. De Belgische Raad van State heeft evenwel tussen 25/03/2010 en 29/04/2010 verscheidene adviezen gepubliceerd aangaande door België gesloten protocollen die de uitwisseling van inlichtingen behandelen met betrekking tot de belastingen van elke soort en benaming die door of ten behoeve van de overeenkomstsluitende Staten worden geheven. De Raad van State is in zijn adviezen van mening dat, ondanks de aanwijzingen in tegengestelde zin in de memorie van toelichting, het niet mogelijk is een bepaling die van toepassing is op de belastingen van elke soort en benaming die geheven worden door of ten behoeve van de overeenkomstsluitende Staten, anders te interpreteren dan dat ze het geheel van de in België geheven belastingen omvat, waarbij het van weinig belang is of ze "ten behoeve van" de federale autoriteit of ten behoeve van een ander bestuursniveau geheven zijn. De Raad van State oordeelt bijgevolg dat de gewestbelastingen door de verscheidene protocollen gedekt zijn en dat deze gemengde verdragen zijn. Op 10 januari 2011 heeft de Intermini-steriële Conferentie "Buitenlands Beleid" het gemengd karakter van de desbetreffende protocollen bekrachtigd. In de mate dat de Interministeriële Conferentie "Buitenlands Beleid" rekening gehouden heeft met het advies van de Raad van State om te beslissen dat de desbetreffende protocollen gemengde verdragen zijn, moet eveneens rekening gehouden worden met dit advies om te bepalen of de Overeenkomst met de Verenigde Staten al dan niet de door de gemeenten en de agglo-meraties gevestigde aanvullende belastingen uitsluit van de werkingssfeer van artikel 2.

27. Rekening houdend met het voorafgaande hebben de Belgische en Amerikaanse bevoegde autoriteiten een verdrag gesloten overeenkomstig paragraaf 3 van artikel 24 (Regeling voor onderling overleg) teneinde de twijfelpunten uit de weg te ruimen die ten gevolge van de adviezen van de Raad van State voortkwamen uit de interpretatie van artikel 2. De bevoegde autoriteiten zijn overeengekomen dat, wat België betreft, de in artikel 2, paragraaf 3, a) bedoelde belastingen de door de gemeenten en agglomeraties gevestigde aanvullende belastingen op de inkomstenbelastingen omvatten. In tegenstelling tot hetgeen vermeld is in de memorie van toelichting bij het ontwerp van goedkeuringswet van de Overeenkomst mag de Belgische belastingadministratie bijgevolg geen toepassing maken van artikel 466bis WIB 1992 en mag ze de aanvullende gemeente-belasting en de aanvullende agglomeratiebelasting niet berekenen op de beroepsinkomsten die vrijgesteld zijn overeenkomstig artikel 22 (Vermijding van dubbele belasting) van de Overeenkomst met de Verenigde Staten.

28. Wat de Verenigde Staten betreft zijn de belastingen waarop de Overeenkomst l van toepassing is de federale inkomstenbelastingen opgelegd door de Internal Revenue Code alsmede de fe-derale indirecte belastingen waaraan particuliere stichtingen onderworpen zijn (afdeling 4940 tot 4948 van de Internal Revenue Code). De Overeenkomst is niet van toepassing op de federale indirecte belasting waaraan de aan buitenlandse verzekeraars betaalde verzekeringspremies onder-worpen zijn ("excise tax" geregeld door afdeling 4371 tot 4374 van de Internal Revenue Code). Voor zover paragraaf 3, b) van artikel 2 uitdrukkelijk slechts belastingen vermeldt die ten behoeve van de federale Staat worden geheven, is er geen twijfel omtrent het feit dat voor de Verenigde Staten de belastingen die ten behoeve van de gefedereerde Staten worden geheven, uitgesloten zijn van de werkingssfeer van artikel 2.

**Artikel 3 (Algemene bepalingen)**

29. Dit artikel definieert verschillende in de Overeenkomst gebruikte uitdrukkingen en verschilt op een aantal punten van artikel 3 van het OESO-Model. Die verschillen worden hierna besproken.

Paragraaf 1

Persoon

30. Degene die aanspraak maakt op de toepassing van de Overeenkomst moet een "persoon" in de zin van de Overeenkomst zijn. Alleen een dergelijke "persoon" kan eventueel een inwoner in de zin van de Overeenkomst zijn.

31. Subparagraaf 1, a) vermeldt uitdrukkelijk dat de uitdrukking "persoon" naast een natuurlijke persoon, een vennootschap en elke andere vereniging van personen, ook een nalatenschap, een trust en een deelgenootschap (partnership)4omvat. Deelgenootschappen worden in ieder geval als "personen" beschouwd omdat ze vallen onder de definitie van "vennootschap" of, bij gebrek daaraan, omdat ze andere verenigingen van personen vormen. Voor de toepassing van een belasting-overeenkomst worden trusts eveneens als personen beschouwd5.

---------

[(4) Subparagraaf 1, a) maakt geen melding van stichtingen. Volgens paragraaf 2 van de commentaar bij artikel 3 (Algemene bepalingen) van het OESO-Model mag een stichting als een persoon beschouwd worden.]

[(5) Voor zover de definitie van de uitdrukking "persoon" de "natuurlijke personen, de vennootschappen en elke andere vereniging van personen" omvat, mag men ervan uitgaan dat een trust over het algemeen onder die definitie valt. In een aantal gevallen kan een trust immers beschouwd worden als een vereniging van personen. In andere gevallen, en afhankelijk van de geldende wetgeving, kan de "trustee", de "set-tlor" of de "beneficiary" beschouwd worden als de persoon die de met behulp van een trust verwezenlijkte inkomsten verkrijgt.]

---------

32. Overeenkomstig artikel 122 van het Belgisch Wetboek van internationaal privaatrecht betekent het begrip "trust" een rechtsverhouding die door een rechtshandeling van de oprichter of door een rechterlijke beslissing in het leven wordt geroepen, waarbij goederen onder de macht van een trustee worden gebracht om ze te besturen ten behoeve van een gerechtigde of voor een bepaald doel. Die rechtsverhouding heeft de volgende kenmerken:

- behoudens uitzondering vormen de goederen van de trust een afzonderlijk vermogen en maken zij geen deel uit van het vermogen van de oprichter van de trust, vaak "settlor" of "grantor" genoemd, of van dat van de "trustee";

- de rechtstitel betreffende de goederen van de trust is opgesteld op naam van de trustee of op naam van een andere persoon voor rekening van de trustee;

- de trustee heeft de bevoegdheid en de plicht, ter zake waarvan hij verantwoording verschuldigd is, om in overeenstemming met de bepalingen van de trust en de bijzondere verplichtingen waaraan hij door de wet is onderworpen, de goederen van de trust te besturen en te beheren of erover te beschikken.

33. Artikel 122 en volgende van het Wetboek hebben niet tot doel in België het oprichten van trusts mogelijk te maken. Het enige doel bestaat erin een trust die op geldige wijze naar buitenlands recht werd opgericht, te erkennen. De bepalingen van het Wetboek beogen slechts die trusts waarbij een strikt onderscheid bestaat tussen de goederen van de trust en het vermogen van de trustee. Andere vormen van fiduciaire relaties die een doelvermogen creëren zonder een strikte afscheiding in te stellen tussen het fiduciaire vermogen en het persoonlijke vermogen van de fiduciaire, worden niet beoogd door dit Wetboek.

34. Een nalatenschap omvat alle goederen van een overledene die op de dag van overlijden bestonden alsmede de opbrengsten en de inkomsten en de goederen die eerder werden geschonken en die opnieuw worden opgenomen in de onverdeelde nalatenschap.

35. De vraag of een in de Verenigde Staten gevestigde trust kan beschouwd worden als een inwoner van een overeenkomstsluitende Staat in de zin van artikel 4 (Inwoner) en als de uiteindelijk gerechtigde tot de inkomsten voor de toepassing van de artikelen 10 (Dividenden), 11 (Interest) en 12 (Royalty's) leidt tot talrijke onzekerheden. Deze vraag moet zorgvuldig onderzocht worden, rekening houdend met de juridische kenmerken van de trust die wordt gecontroleerd en van het belastingstelsel dat in de Verenigde Staten van toepassing is op dat type van trust.

36. Een trust mag in principe worden behandeld als een inwoner van de Verenigde Staten wanneer die trust als dusdanig onderworpen is aan de inkomstenbelasting in de Verenigde Staten (zelfs indien de belasting waaraan de trust onderworpen is, in de praktijk geïnd wordt bij de trustees in hun hoedanigheid van trustees en indien de trustees geen inwoner zijn van de Verenigde Staten). Er moet een onderscheid gemaakt worden tussen deze situatie en die waarbij het de begunstigden zijn, en niet de trust, die daadwerkelijk aan de belasting onderworpen worden in de Verenigde Staten (zie paragraaf 38 hierna).

37. Wanneer de trust vanuit fiscaal standpunt beschouwd wordt als de eigenaar van de inkomsten in de woonstaat, kan hij bovendien beschouwd worden als de uiteindelijk gerechtigde tot de roerende inkomsten die hij ontvangt. Dit kan het geval zijn wanneer een "discretionary trust" inkomsten die hij in de loop van een bepaald belastbaar tijdperk heeft ontvangen, opspaart en die inkomsten op discretionaire wijze uitkeert aan de begunstigden in de loop van volgende belastbare tijdperken.

38. Wanneer de door de trust ontvangen inkomsten niet belast worden in hoofde van de trust maar in hoofde van de gerechtigden en hun oorspronkelijke karakter behouden, moeten de gerechtigden beschouwd worden als de uiteindelijk gerechtigden tot de inkomsten. Wanneer een gerechtigde een inwoner van de Verenigde Staten is, kunnen de verdragsbepalingen dus van toepassing zijn op de inkomsten uit Belgische bronnen die door deze gerechtigde behaald worden.

39. Er zullen later meer specifieke richtlijnen gegeven worden aangaande de toepassing van belastingovereenkomsten op trusts.

Vennootschap

40. De uitdrukking "vennootschap", die in subparagraaf 1, b) gedefinieerd wordt, betekent elke rechtspersoon of elke entiteit (vereniging van personen) die voor de belastingheffing als een rechtspersoon wordt behandeld in de Staat wiens wetgeving de onderneming beheerst. De uitdrukking "organised" die in de authentieke Engelse tekst voorkomt, werd vertaald in de niet authen-tieke Franse en Nederlandse teksten als "constitué" en "opgericht". Aangezien alleen de Engelse tekst rechtsgeldig is, mag geen rekening worden gehouden met de vertalingen voor het interpreteren van de Overeenkomst voor zover die vertalingen leiden tot een verschillende interpretatie.

41. De door de Belgische wetgeving beheerste entiteiten die voor de belastingheffing als rechtspersonen worden beschouwd zijn:

- de vennootschappen naar Belgisch recht die gedefinieerd zijn in art. 2, §1, 5°, b) WIB1992 (daaronder begrepen de in het buitenland opgerichte vennootschappen die hun maatschappelijke zetel naar België hebben overgebracht, zich in België geregistreerd hebben en een rechtsvorm hebben aangenomen waarin het Wetboek van vennootschappen voorziet);

- de rechtspersonen die overeenkomstig art. 220 WIB 1992 onderworpen zijn aan de rechtspersonenbelasting (met name de Staat, de Gemeenschappen, de Gewesten, de provincies, de agglomeraties, de federaties van gemeenten, de openbare centra voor maatschappelijk welzijn, de openbare kerkelijke instellingen, de verenigingen zonder winstoogmerk en de private stichtingen).

Onderneming van een overeenkomstsluitende Staat

42. Subparagraaf 1,c) bepaalt dat de uitdrukking "onderneming van een overeenkomstsluitende Staat" eveneens betrekking heeft op een onderneming die door een inwoner van een overeenkomstsluitende Staat wordt gedreven met behulp van een entiteit die in die overeenkomstsluitende Staat wordt behandeld als zijnde fiscaal transparant. De desbetreffende entiteit kan gevestigd zijn op het grondgebied van een overeenkomstsluitende Staat of van een derde Staat.

43. De uitdrukking "onderneming" dekt immers elke ondernemingsvorm die door een inwoner van een overeenkomstsluitende Staat wordt uitgeoefend, ongeacht of die onderneming wettelijk geregeld is in de vorm van een vennootschap, van een "partnership", van een persoonlijke onderneming of in een andere vorm. In het bijzondere geval dat een onderneming door een inwoner van de Verenigde Staten uitgebaat wordt met behulp van een entiteit die in de Verenigde Staten als fiscaal transparant behandeld wordt, moet die onderneming voor de toepassing van artikel 7 (Onder-nemingswinst) beschouwd worden als een onderneming die door die inwoner uitgebaat wordt, en dit in de mate waarin het zijn aandeel betreft in de winst die met behulp van die entiteit verwezenlijkt werd. Indien de entiteit in België over een vaste inrichting beschikt, moet het aandeel van die inwoner in de winst die aan die vaste inrichting kan worden toegerekend voor de toepassing van artikel 7 dus gezien worden als winst van een onderneming van de Verenigde Staten die kan worden toegerekend aan een vaste inrichting waarover die onderneming in België beschikt. De bepalingen van subparagraaf 1, c) zijn gewoon een toepassing van de beginselen waarin paragraaf 6 van artikel 1 (Algemene reikwijdte) voorziet.

Voorbeeld

Een inwoner van de Verenigde Staten is vennoot in een vennootschap die inwoner is van Liechtenstein (een land waarmee België geen dubbelbelastingverdrag gesloten heeft). Die vennootschap voert constructiewerkzaamheden uit in België op een werf waarvan de duur minder bedraagt dan 12 maanden en die geen vaste inrichting is op grond van subparagraaf 3, a) van artikel 5 (Vaste inrichting). Die vennootschap, die rechtspersoonlijkheid volgens de Liechtensteinse wetgeving heeft, wordt in de Verenigde Staten als een fiscaal transparante entiteit behandeld.

In dit voorbeeld moet men ervan uitgaan dat de inwoner van de Verenigde Staten een onderneming uitbaat met behulp van de vennootschap in Liechtenstein voor zover het zijn aandeel in de winst van die vennootschap betreft. Het aandeel van die inwoner in de winst die aan de werf kan worden toegerekend, is dus geen winst die kan worden toegerekend aan een in België gevestigde vaste inrichting en is dus niet belastbaar in België, en dit ondanks het feit dat de vennootschap uit Liechtenstein op grond van artikel 229 WIB 1992 over een Belgische inrichting beschikt waarvan de winst belastbaar is in België.

44. De problematiek van de fiscaal transparante entiteiten wordt meer in detail besproken in bijlage I bij de circulaire.

Onderneming -n Bedrijf

45. Het vaststellen of een werkzaamheid wordt uitgeoefend in het kader van een onderneming, wordt in principe geregeld overeenkomstig de interne wetgeving van de overeenkomstsluitende Staten.

46. Subparagrafen 1, d) en e) bepalen evenwel dat de uitdrukking "onderneming" betrekking heeft op het uitoefenen van eender welk bedrijf, daaronder begrepen het uitoefenen van een vrij beroep of van andere werkzaamheden van zelfstandige aard, dit zelfs indien de uitoefening van die werkzaamheden geen onderneming vormt in de zin van het interne recht van een Staat. Deze bepalingen werden in 2000 in het OESO-Model toegevoegd nadat artikel 14 dat betrekking had op zelfstandige beroepen, was opgeheven. Ze waarborgen dat wanneer er geen bijzondere bepalingen zijn met betrekking tot zelfstandige beroepen, al die beroepen beoogd zijn in het kader van de werkzaamheden van ondernemingen en dat de bepalingen van artikel 5 (Vaste inrichting) en van artikel 7 (Ondernemingswinst) van toepassing zijn op de winst uit zelfstandige beroepen.

Internationaal verkeer

47. Subparagraaf 1,f) definieert het internationaal verkeer. Op grond van deze definitie is er geen internationaal verkeer wanneer "het vervoer" van passagiers of van goederen per schip of luchtvaartuig enkel plaatsvindt tussen op het grondgebied van een overeenkomstsluitende Staat gelegen plaatsen.

48. Er is bijgevolg geen internationaal verkeer wanneer passagiers of goederen enkel worden vervoerd van een in de Verenigde Staten gelegen luchthaven naar een andere in de Verenigde Staten gelegen luchthaven. Dit is zelfs zo indien dat vervoer wordt uitgevoerd door een vliegtuig dat afkomstig is uit een buiten de Verenigde Staten gelegen luchthaven. Bijvoorbeeld, SN Brussels, een luchtvaartmaatschappij die inwoner is van België, vervoert passagiers van Zaventem naar Chicago met een halte in Washington waar een aantal passagiers aan boord gaat. Het vervoer van de passagiers die in Washington aan boord zijn gegaan naar Chicago is geen internationaal verkeer en artikel 8 (Zeevaart en luchtvaart) is niet van toepassing op de uit dat vervoer afkomstige winst. De winst die betrekking heeft op het vervoer van de passagiers die in Washington aan boord zijn gegaan, is belastbaar overeenkomstig de regels die in artikel 7 (Ondernemingswinst) zijn bepaald. Dit houdt in dat die winst in de Verenigde Staten belastbaar is indien SN Brussels zijn werkzaamheid in de Verenigde Staten uitoefent met behulp van een vaste inrichting en op voorwaarde dat die winst aan die vaste inrichting kan worden toegerekend (dat wil zeggen wanneer de tickets inzake het desbetreffende vervoer door bedoelde vaste inrichting werden verkocht).

49. Er is daarentegen wel internationaal verkeer indien SN Brussels, een luchtvaartmaatschappij die inwoner is van België, passagiers vervoert van Zaventem naar Chicago met een halte in Washington waar de passagiers van vliegtuig veranderen om hun vlucht naar Chicago verder te zetten. Het gehele vervoer Zaventem/Chicago wordt beschouwd als internationaal verkeer, zelfs indien het vervoer tussen Washington en Chicago is uitgevoerd aan boord van een vliegtuig dat slechts tussen die twee plaatsen wordt geëxploiteerd. Dit is eveneens het geval wanneer het vervoer tussen Washington en Chicago wordt uitgevoerd door een andere zelfstandige onderneming op grond van een contract dat met SN Brussels werd gesloten: alle winst die door SN Brussels uit de organisatie van het vervoer Zaventem/Chicago werd behaald, is verwezenlijkt in het kader van internationaal verkeer, zelfs indien artikel 7 (Ondernemingswinst) en niet artikel 8 (Zeevaart en luchtvaart) van toepassing is op de winst die door de andere onderneming wordt behaald uit de binnenlandse vlucht. Het gehele vervoer wordt eveneens als internationaal verkeer beschouwd indien de luchtvaartmaatschappij de passagiers vervoert van Washington naar een andere bestemming op Amerikaans grondgebied (bijvoorbeeld New York) door middel van een ander vervoermiddel (bijvoorbeeld een bus). In beide laatstgenoemde gevallen moet het laatste deel van het vervoer, door een andere onderneming of door middel van een ander vervoermiddel, worden vermeld op het ticket van het internationaal vervoer.

50. De definitie beoogt "vervoer door een schip of luchtvaartuig" zonder dat vereist is dat dit vervoer wordt gedaan door een schip of luchtvaartuig dat door een inwoner van een overeenkomstsluitende Staat wordt geëxploiteerd. De regel dat de beloningen van de leden van de vaste bemanning van een schip of luchtvaartuig dat in internationaal verkeer geëxploiteerd wordt uitsluitend belastbaar zijn in de woonstaat, geldt overeenkomstig artikel 14 (Inkomsten uit een dienst-betrekking), paragraaf 3 dus ook wanneer het schip of luchtvaartuig geëxploiteerd wordt door een inwoner van een derde Staat.

Pensioenfonds

51. Subparagraaf 1, k) definieert de uitdrukking "pensioenfonds".

52. Het betreft elke persoon die in een overeenkomstsluitende Staat gevestigd is en waarvan de belangrijkste werkzaamheid erin bestaat :

A. pensioenuitkeringen te beheren of te verschaffen (dat wil zeggen een eigenlijk pensioenfonds);

of

B. inkomsten te verwezenlijken voor rekening van één of meer eigenlijke pensioenfondsen (dat wil zeggen een persoon die beleggingen beheert voor rekening van één of meerdere fondsen).

en die:

A. in het geval van België, opgericht is naar Belgisch recht en die wordt gereguleerd door de Commissie voor het Bank-, Financie- en Assurantiewezen (CBFA);

B. in het geval van de Verenigde Staten, in de Verenigde Staten van belasting is vrijgesteld met betrekking tot de desbetreffende werkzaamheden.

53. De Wet van 2 juli 2010 heeft de toezichtsarchitectuur van de financiële sector in België gewijzigd. De wetgever heeft geopteerd voor een bipolair model, het zogenaamde "Twin Peaks"-model. De implementatie van dit model vanaf 1 april 2011 is als volgt georganiseerd:

- De Nationale Bank van België is verantwoordelijk voor het individuele prudentiële toezicht van de meerderheid der financiële instellingen (microprudentieel toezicht).

- De Autoriteit voor Financiële Diensten en Markten (FSMA), die de CBFA opvolgt, staat in voor het toezicht op de financiële markten en de beursgenoteerde vennootschappen, voor de goedkeuring van en de controle van sommige categorieën van financiële instellingen, voor het toezicht op het naleven van de gedragsregels door de financiële tussenpersonen, voor het toezicht op de commercialisatie van de beleggingsproducten die voor het grote publiek bestemd zijn en voor het uitoefenen van het toezicht op de instellingen voor bedrijfspensioenvoorziening.

54. Er zal in onderlinge overeenstemming tussen de bevoegde autoriteiten op basis van paragraaf 3 van artikel 24 (Regeling voor onderling overleg) worden overeengekomen dat de uitdrukking "pensioenfonds" in het geval van België vanaf 1 april 2011 een entiteit beoogt die onder toezicht staat van de FSMA of van de Nationale Bank van België. Dat akkoord moet nog afgerond worden.

55. Wat België betreft :

A. De definitie dekt de instellingen voor bedrijfspensioenvoorziening bedoeld in de Wet van 27 oktober 2006 betreffende het toezicht op de instellingen voor bedrijfspensioenvoorziening. Het betreft elke entiteit die opgericht is onder de vorm van een organisme voor de financiering van pensioenen (of tot 1 januari 2012, onder de vorm van een VZW of van een onderlinge verzekeringsvereniging) waarvan de belangrijkste werkzaamheid erin bestaat pensioenuitkeringen te beheren of te verschaffen. De lijst van de instellingen voor bedrijfspensioenvoorziening die erkend zijn of ingeschreven zijn staat op de site van de FSMA ([www.fsma.be](http://www.fsma.be/)).

B. Er bestaat geen specifiek statuut voor personen die hoofdzakelijk het vermogen van één of meerdere eigenlijke pensioenfondsen beheren. Die personen zijn dus als dusdanig niet onderworpen aan het toezicht van de FSMA of van de Nationale Bank. De definitie dekt bijgevolg normaal gezien die personen niet.

Het is gebruikelijk dat instellingen voor bedrijfspensioenvoorziening het beheer van hun vermogen toevertrouwen aan instellingen zoals banken, beursvennootschappen, vennootschappen voor beleggingsadvies, vermogensbeheervennootschappen, die onder toezicht staan van de FSMA of van de Nationale Bank. Aangezien de belangrijkste werkzaamheid van deze instellingen over het algemeen niet bestaat uit het beheren van het vermogen van pensioenfondsen, worden ze over het algemeen niet beoogd in de definitie van artikel 3, paragraaf 1, k).

In principe omvat de definitie niet de institutionele instellingen voor collectieve belegging met een veranderlijk aantal rechten van deelneming waarvan het statuut geregeld wordt door het KB/WIB van 7 december 2007 (BS van 18/12/2007)6. Deze instellingen zijn immers niet onderworpen aan het prudentieel toezicht van de FSMA of van de Nationale Bank. Deze instellingen moeten vragen om te worden ingeschreven op een lijst die door de FOD Financiën wordt bijgehouden (deze lijst kan worden geraadpleegd op de site van de Thesaurie [www.treasury.fgov.be](http://www.treasury.fgov.be/)). De Belgische en Amerikaanse bevoegde autoriteiten onderzoeken evenwel de mogelijkheid om tot een regeling in onderling overleg te komen waarin bepaald wordt dat de "institutionele instellingen voor collectieve belegging met een veranderlijk aantal rechten van deelneming", die als uitsluitend doel hebben collectieve beleggingen te doen in de categorie van beleggingen die zijn toegelaten in artikel 7, eerste lid, 2° van de wet van 20 juli 2004, BS van 18 december 2007, gelijkgesteld zijn aan entiteiten die onder toezicht staan van de FSMA of van de Nationale Bank van België.

----------

[(6)De Belgische bevoegde autoriteit onderzoekt evenwel samen met de Amerikaanse bevoegde autoriteit of het mogelijk is de pensioenfondsen onder de definitie te laten vallen mits een onderlinge overeenstemming die gebaseerd is op artikel 24, paragraaf 3.]

---------

Wanneer instellingen voor bedrijfspensioenvoorziening het beheer van hun vermogen toevertrouwen aan een instelling voor collectieve belegging die onder toezicht staat van het FSMA of van de Nationale Bank en waarvan de belangrijkste werkzaamheid bestaat uit het beheren van het vermogen van eigenlijke pensioenfondsen, is zulke instelling voor collectieve belegging daarentegen wèl gedekt door de definitie van artikel 3, paragraaf 1, k).

C. De uitdrukking "pensioenfonds" die voorkomt in artikel 17 (Pensioenen, sociale zekerheid, lijfrenten en uitkeringen tot onderhoud), paragraaf 7 en 9, is van toepassing op een verzekeringsonderneming, een voorzorgsinstelling of een instelling voor bedrijfspensioenvoorziening die definitief bijdragen of premies int zoals bedoeld in de artikelen 52 3°, 52 7° bis, 59, 1451 en 1453WIB 1992 en die krachtens een aanvullend pensioenstelsel betaald zijn. Deze interpretatie werd geformaliseerd door middel van een minnelijk akkoord tussen de bevoegde autoriteiten op grond van artikel 24 (Regeling voor onderling overleg), paragraaf 3.

56. Wat de Verenigde Staten betreft, gaat het om entiteiten die bedoeld zijn in verscheidene afdelingen van de Internal Revenue Code:

- een trust die pensioenuitkeringen verschaft die voldoen aan de voorwaarden die bepaald zijn in afdeling 401(a) (Qualified pension, profit-sharing and stock bonus plans) of in afdeling 403(b) (Annuity purchased by section 501(c)(3) organization or public school);

- een trust die instaat voor het vormen van een individuele pensioenrekening waarop afdeling 408 (Individual retirement accounts) van toepassing is of van een individuele Roth pensioenrekening waarop afdeling 408A (Roth IRAs) van toepassing is of van een pensioenrekening die bedoeld is in afdeling 408(p) (Simple retirement accounts);

- een trust die pensioenuitkeringen verschaft die voldoen aan de voorwaarden die zijn bepaald in afdeling 408(k) (Simplified employee pension);

- een trust bedoeld in afdeling 457(g) (Governmental plans) die pensioenuitkeringen verschaft in het kader van een stelsel dat gedefinieerd is in afdeling 457(b);

- het Thrift Savings Funds bedoeld in afdeling 7701(j).

57. Pensioenplannen waarop afdeling 401(k) van toepassing is en de trusts van groepen die beschreven zijn in Ruling 81-100 die voldoen aan de voorwaarden van Ruling 2004-67 zijn eveneens gedekt door de definitie.

Paragraaf 2

58. Net als in het OESO-Model heeft elke niet in de Overeenkomst omschreven uitdrukking in principe de betekenis die door de wetgeving van de Staat die de Overeenkomst toepast aan die uitdrukking wordt toegekend op het ogenblik dat die Staat de Overeenkomst toepast, tenzij het zinsverband anders vereist.

De verwijzing naar de wetgeving van de Staat die de Overeenkomst toepast, heeft betrekking op de wetgeving van die Staat alsmede op de rechtspraak welke die wetgeving interpreteert.

Het zinsverband wordt met name gevormd door de intentie van de overeenkomstsluitende Staten bij het sluiten van de Overeenkomst, door de betekenis die het OESO-Model aan een uitdrukking geeft of door de betekenis die de wetgeving van de andere overeenkomstsluitende Staat aan de desbetreffende uitdrukking toekent. De inhoud van dat zinsverband kan in het kader van een regeling voor onderling overleg door de bevoegde autoriteiten verduidelijkt worden.

59. Paragraaf 2 bepaalt evenwel dat de bevoegde autoriteiten in het kader van de regeling voor onderling overleg waarin artikel 24 (Regeling voor onderling overleg) voorziet, ook een gemeenschappelijke interpretatie mogen overeenkomen voor een uitdrukking die niet in de Overeen-komst omschreven is. Dergelijke gemeenschappelijke interpretatie kan met name worden aangenomen wanneer :

- een uitdrukking niet omschreven wordt in het interne recht van de overeenkomstsluitende Staat die de Overeenkomst toepast; of

- de definities van een uitdrukking een verschillende draagwijdte hebben in het interne recht van de Verenigde Staten en in dat van België.

Wanneer duidelijk blijkt dat de context een specifieke interpretatie vereist, laat paragraaf 2 de bevoegde autoriteiten evenwel niet toe om van die interpretatie af te wijken.

60. Er wordt benadrukt dat de Overeenkomst slechts in het Engels werd ondertekend. De Engelse tekst vormt dus de enige authentieke tekst. De Nederlandse tekst en de Franse tekst zijn slechts officieuze vertalingen. In geval van verschil tussen de teksten mag enkel rekening gehouden worden met de Engelse tekst van de Overeenkomst bij het vaststellen van de draagwijdte van een in de Overeenkomst gebruikte uitdrukking.

**Artikel 4 (Inwoner)**

Algemene regel (paragraaf 1)

61. Volgens de algemene regel van paragraaf 1 betekent het begrip woonplaats in de zin van de Overeenkomst iedere persoon die, ingevolge de interne belastingwetgeving van een overeenkomstsluitende Staat, in die overeenkomstsluitende Staat onbeperkt aan belasting is onderworpen op grond van zijn woonplaats, verblijf, staatsburgerschap, plaats van leiding, plaats van oprichting of enige andere soortgelijke omstandigheid. Personen die door de interne belastingwetgeving van een overeenkomstsluitende Staat zouden beschouwd worden als een inwoner maar slechts aan een belasting zouden onderworpen zijn die beperkt is tot de inkomsten die uit die Staat afkomstig zijn of tot winst die kan worden toegerekend aan een vaste inrichting in die Staat, vallen niet onder die definitie.

62. Krachtens de Belgische belastingwetgeving is een natuurlijke persoon die rijksinwoner is in de zin van art. 2, § 1, 1° van het WIB 1992, onderworpen aan de personenbelasting en is die persoon bijgevolg een inwoner van België in de zin van artikel 4, paragraaf 1. De elementen op basis waarvan kan worden uitgemaakt of een natuurlijke persoon inwoner van België is, worden uitgelegd in paragraaf 7 tot 32 van de circulaire Ci.RH.241/585.607 (AOIF 19/2007) van 12.07.2007.

63. Een natuurlijke persoon die voldoet aan één van de volgende voorwaarden, wordt op grond van de Amerikaanse belastingwetgeving beschouwd als een inwoner van de Verenigde Staten:

- een Amerikaans staatsburger;

- een buitenlander die :

- het wettelijk statuut van permanent inwoner heeft (dat wil zeggen een buitenlander die een "groene kaart" heeft);

- gedurende het laatste kalenderjaar ten minste 183 dagen in de Verenigde Staten verbleven heeft. Leden van het diplomatiek korps, personen die gedetacheerd zijn bij internationale organisaties, leraren, stagiairs, studenten en sportbeoefenaars die tijdelijk komen, moeten niet voldoen aan dat criterium.

- gedurende het laatste kalenderjaar meer dan 30 dagen en gedurende een periode die datzelfde kalenderjaar en de twee daaraan voorafgaande kalenderjaren beslaat, ten minste 183 dagen in de Verenigde Staten verbleven heeft. De formule die moet worden gebruikt om dit te bepalen, houdt rekening met het totaal van de dagen voor het laatste jaar (100 percent), met een derde (1/3) van de dagen voor het voorlaatste jaar en met een zesde (1/6) voor het daaraan voorafgaande jaar (bijvoorbeeld, een persoon die in de VS verblijft gedurende 60 dagen in 2009, 270 dagen in 2008 en 240 dagen in 2007 wordt beschouwd als een inwoner van de VS krachtens de Amerikaanse wetgeving: meer dan 30 dagen in 2009 en meer dan 183 dagen gedurende het tijdvak van 3 jaar (60 + 270/3 + 240/6)).

64.Een persoon die geen natuurlijke persoon is, is inwoner van België wanneer die persoon in België zijn maatschappelijke zetel, zijn voornaamste inrichting of zijn zetel van bestuur of beheer heeft en onderworpen is aan de vennootschapsbelasting (cf. de definitie van art. 2, § 1, 5° van het WIB 1992) of aan de rechtspersonenbelasting. Een persoon die geen natuurlijke persoon is, is inwoner van de Verenigde Staten wanneer hij beheerst wordt door de wetgeving van de Verenigde Staten of van één van de deelstaten daarvan. Een vennootschap die niet door de Amerikaanse wet-geving beheerst wordt, wordt aldaar bijgevolg beschouwd als een buitenlandse vennootschap die uitsluitend belastbaar is op haar inkomsten uit Amerikaanse bronnen. Deze verschillende concepten kunnen leiden tot problemen, met name van dubbele woonplaats.

Amerikaanse staatsburgers en permanente inwoners (paragraaf 2)

65. Paragraaf 2 voorziet evenwel in een uitzondering op deze algemene regel voor Amerikaanse staatsburgers en buitenlanders die het statuut van permanent inwoner van de Verenigde Staten hebben. Voor de toepassing van de Overeenkomst worden die personen slechts als inwoner van de Verenigde Staten beschouwd :

- indien ze hoofdzakelijk aanwezig zijn in de Verenigde Staten of aldaar een duurzaam tehuis hebben of er gewoonlijk verblijven; en

- indien ze geen inwoner zijn van een andere Staat dan België conform een overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting tussen die derde Staat en België.

66. Aangezien die personen inwoner zijn van de derde Staat waarmee België een belastingovereenkomst heeft gesloten, wordt de dubbele belasting van de inkomsten uit Belgische bronnen geregeld door de tussen België en die derde Staat gesloten Overeenkomst. Deze voorwaarde heeft tot doel te vermijden dat een Amerikaans staatsburger of een permanente inwoner van de Verenigde Staten de bepalingen van deze Overeenkomst zou kiezen die voordeliger zouden zijn dan de voordelen van de overeenkomst die door België werd gesloten met de derde woonstaat.

In paragraaf 3 vermelde entiteiten

67. Om inwoner van een overeenkomstsluitende Staat te kunnen zijn, moet een persoon volgens de algemene regel van paragraaf 1 aldaar aan belasting onderworpen zijn. Een persoon wordt geacht aan belasting onderworpen te zijn vanaf het ogenblik dat er een onbeperkte belastingplicht bestaat, zelfs indien de betrokken Staat niet effectief belasting toepast. Bijvoorbeeld: de liefdadigheidsinstellingen zijn in de Verenigde Staten van belasting vrijgesteld op voorwaarde dat ze voldoen aan de voorwaarden waarin de belastingwetgeving voorziet om die vrijstelling te genieten en dat ze inwoners zijn voor de toepassing van de Overeenkomst.

68. Paragraaf 3 vermeldt uitdrukkelijk verscheidene in een overeenkomstsluitende Staat gevestigde organisaties, die ipso facto beschouwd worden als inwoner van die overeenkomstsluitende Staat, dit zelfs wanneer zij daar niet aan belasting zijn onderworpen. De betrokken entiteiten zijn de in artikel 3 gedefinieerde pensioenfondsen en de organisaties die uitsluitend een godsdienstig, liefdadig, wetenschappelijk, artistiek, cultureel of opvoedkundig doel nastreven.

Dubbele woonplaats van natuurlijke personen (paragraaf 4)

69. Paragraaf 4 regelt de gevallen van dubbele woonplaats van natuurlijke personen overeenkomstig de regels bepaald in het OESO-Model. Er wordt de voorkeur gegeven aan de overeen-komstsluitende Staat waarmee de banden het sterkst zijn.

70. Paragraaf 4 geeft de voorkeur aan de overeenkomstsluitende Staat waar de persoon een duurzaam tehuis tot zijn beschikking heeft, dat wil zeggen daar waar hij onafgebroken en niet slechts af en toe een tehuis tot zijn beschikking heeft. Indien de natuurlijke persoon in de twee overeenkomstsluitende Staten zo'n tehuis heeft, geeft paragraaf 4 de voorkeur aan de Staat waar-mee zijn persoonlijke en economische betrekkingen het nauwst zijn, dat wil zeggen de Staat waarin zich het middelpunt van de levensbelangen van de betrokkene bevindt (met name zijn familiale en sociale betrekkingen, zijn bezigheden, zijn politieke, culturele of andere activiteiten, de zetel van zijn zaken, de plaats van waaruit hij zijn goederen beheert). Indien het onmogelijk is de woonplaats te bepalen door middel van het criterium van het duurzaam tehuis of het middelpunt van de levensbelangen, voorziet paragraaf 4 in ondergeschikte criteria die, in volgorde van voorrang, het gewoonlijk verblijf en dan de nationaliteit zijn.

Dubbele woonplaats van personen die geen natuurlijke personen zijn (paragraaf 5)

71. In tegenstelling tot het OESO-Model voorziet de Overeenkomst niet in één enkel en objectief criterium om de gevallen van dubbele woonplaats van rechtspersonen te regelen. De bevoegde autoriteiten van beide overeenkomstsluitende Staten moeten proberen die gevallen te regelen in het kader van de regeling voor onderling overleg. Indien de bevoegde autoriteiten niet tot overeenstemming komen om te bepalen welke Staat voor de toepassing van de Overeenkomst als enige woonstaat wordt aangeduid, kan de betrokken persoon de voordelen van de verdragsbepalingen niet genieten, met uitzondering van:

- artikel 22 (Vermijding van dubbele belasting), paragraaf 1: een persoon die tegelijkertijd inwoner is van België en van de Verenigde Staten en die uit de Verenigde Staten inkomsten behaalt die geen dividenden, interest en royalty's zijn, is in België vrijgesteld van belasting op de inkomsten uit Amerikaanse bronnen die ingevolge de Over-eenkomst in de Verenigde Staten belast zijn;

- artikel 23 (Non-discriminatie), paragraaf 1: een persoon die tegelijkertijd inwoner is van België en van de Verenigde Staten en die overeenkomstig de Amerikaanse wetgeving opgericht is, mag in België niet onderworpen worden aan een belasting die anders of zwaarder is dan die waaraan een persoon onderworpen is die inwoner is van België, die overeenkomstig de Belgische wetgeving is opgericht en die zich in dezelfde situatie bevindt;

- artikel 24 (Regeling voor onderling overleg).

72. Het vermijden van dubbele belasting waarin de Amerikaanse wetgeving voorziet (belastingkrediet) is van toepassing op de inkomsten die door een inwoner van de Verenigde Staten die eveneens inwoner is van België uit Belgische bron worden behaald, zelfs indien geen enkele bepaling in die zin voorkomt in de Overeenkomst. De betrokken persoon blijft immers inwoner van de Verenigde Staten voor de toepassing van de interne wetgeving en voor de toepassing van artikel 4, paragraaf 1 van de belastingovereenkomsten die de Verenigde Staten gesloten hebben met derde Staten (paragraaf 2 van artikel 1 (Algemene reikwijdte) waarborgt uitdrukkelijk deze toepassingen).

Bovendien mogen de inlichtingen met betrekking tot personen met een dubbele woonplaats op basis van artikel 25 (Uitwisseling van inlichtingen en administratieve bijstand) worden uitgewisseld. De uitwisseling van inlichtingen is immers niet beperkt door artikel 1 (Algemene reikwijdte) en staat toe dat de interne belastingwetgeving wordt toegepast zonder dat er sprake is van de toepassing van een verdragsbepaling.

73. Met uitzondering van die welke uitdrukkelijk worden vermeld in paragraaf 5 (zie paragraaf 71 hierboven), hebben personen met dubbele woonplaats geen recht op de voordelen die de Overeenkomst biedt. Die personen hebben bijvoorbeeld geen recht op de belastingvrijstellingen en verminderingen waarin de artikelen 10 (Dividenden), 11 (Interest) en 12 (Royalty's) voorzien voor inkomsten uit Belgische of Amerikaanse bron waartoe die persoon de uiteindelijk gerechtigde is. Gevallen waarbij een persoon, niet zijnde een natuurlijke persoon, wegens zijn woonplaats in meer dan één Staat aan de belasting onderworpen is, zijn in de praktijk evenwel vrij zeldzaam. Een vennootschap die in de Verenigde Staten overeenkomstig de Amerikaanse wetgeving opgericht is en die haar zetel van bestuur in België heeft, zou op grond van de interne wetgeving van elke Staat evenwel kunnen beschouwd worden als een inwoner van de Verenigde Staten en van België. De bevoegde autoriteiten van de twee Staten proberen die gevallen te regelen via een regeling voor onderling overleg (eventueel via een arbitrage overeenkomstig de paragrafen 7 en 8 van artikel 24).

74. Wanneer daarentegen de persoon in kwestie dividenden betaalt aan een inwoner van een overeenkomstsluitende Staat, kan die inwoner aanspraak maken op de voordelen waarin artikel 10 (Dividenden) voorziet.

Voorbeeld

Op grond van paragraaf 1 van artikel 4 (Inwoner) is vennootschap XCO een inwoner van België én een inwoner van de Verenigde Staten. De bevoegde autoriteiten slagen er niet in om tot overeenstemming te komen om te bepalen welke Staat de enige woonstaat is voor de toepassing van de Overeenkomst.

XCO keert dividenden uit aan zijn aandeelhouders : een vennootschap die inwoner is van de Ver-enigde Staten en die 50 % van het vermogen en van de stemgerechtigde aandelen van XCO bezit, en een vennootschap die inwoner is van België en die eveneens 50 % van het vermogen en van de stemgerechtigde aandelen van XCO bezit.

Toepassing van artikel 10 door België op de dividenden die werden uitgekeerd door XCO, die een vennootschap is die ook inwoner is van België :

-de dividenden die XCO betaalt aan de vennootschap die inwoner is van de Verenigde Staten genieten in België de vrijstelling waarin is voorzien door artikel 10, paragraaf 47. In de mate waarin XCO op grond van paragraaf 1 van artikel 4 een inwoner van België is, worden de dividenden in België belast volgens de bepalingen van de Overeenkomst. De bepalingen van paragraaf 2, b) van artikel 22 (Vermijding van dubbele belasting) zouden dus in de Verenigde Staten toegepast moeten worden teneinde de eventueleeconomische dubbele belasting te vermijden (verrekening van de Belgische belasting die betrekking heeft op de winst waaruit de dividenden werden betaald, voor zover er na verrekening van de Amerikaanse belasting die betrekking heeft op diezelfde winst nog verder economische dubbele belasting zou bestaan).

---------

[(7)Wanneer voldaan is aan de voorwaarden voor het toekennen van de regeling die ingevoerd wordt door art. 106, § 5, kan ook de vrijstelling van roerende voorheffing worden toegekend op grond van deze bepaling.]

---------

- de dividenden die XCO betaalt aan de vennootschap die inwoner is van België zijn in België belastbaar overeenkomstig de Belgische interne wetgeving (normaal gezien vrijstelling van roerende voorheffing en toepassing van de artikelen 202 tot 205 WIB 1992).

Toepassing van artikel 10 door de Verenigde Staten op de dividenden die werden uitgekeerd door XCO, die een vennootschap is die ook inwoner is van de Verenigde Staten :

-de dividenden die XCO betaalt aan de vennootschap die inwoner is van België genieten de belastingvermindering waarin is voorzien door artikel 10, paragraaf 2 (beperking van de belasting tot 5 % van het brutobedrag van de dividenden). In de mate waarin XCO op grond van paragraaf 1 van artikel 4 eveneens een inwoner van de Verenigde Staten is , worden de dividenden in de Verenigde Staten belast volgens de bepalingen van de Overeenkomst. In de veronderstelling dat de aftrek waarin artikel 202, § 1, 1° voorziet niet van toepassing is, zijn de bepalingen van paragraaf 1, d) van artikel 22 (Vermijding van dubbele belasting) in België van toepassing om de dubbele belasting te vermijden (verrekening van de belasting van 5 % die door de Verenigde Staten overeenkomstig artikel 10 geheven werd).

- de dividenden die XCO betaalt aan de vennootschap die inwoner is van de Verenigde Staten zijn in de Verenigde Staten belastbaar overeenkomstig de Amerikaanse interne wetgeving.

75. De toepassing van de artikelen 11 (Interest) en 12 (Royalty's) zouden niet tot bijzondere moeilijkheden mogen leiden voor zover die artikelen in de meeste gevallen voorzien in een uitsluitende belastingheffing in de woonstaat van de gerechtigde tot de inkomsten. Wanneer de bepalingen van paragraaf 2 van artikel 11 van toepassing zijn, moet de bron van de interest bovendien vastgesteld worden overeenkomstig paragraaf 5 van dit artikel. Dat zou het over het algemeen mogelijk moeten maken een verband te leggen tussen een interestdragende lening en de Verenigde Staten of België en dit in functie van de economische band tussen die lening en de infrastructuur van de vennootschap in de Verenigde Staten of in België.

Voorbeeld

Dezelfde vennootschap XCO betaald interest zoals bedoeld in paragraaf 2 van artikel 11 aan een verbonden vennootschap die inwoner is van België. De lening werd aangegaan om de werking te waarborgen van een in de Verenigde Staten gelegen productie-eenheid die de interestlast draagt.

Toepassing van artikel 11 door België op de interest die werd betaald door XCO, die een vennootschap is die inwoner is van België :

-de interest die XCO betaalt aan de vennootschap die inwoner is van België, is in België niet belastbaar ingevolge artikel 11 omdat hij ingevolge paragraaf 5 van artikel 11 moet beschouwd worden als zijnde afkomstig uit de Verenigde Staten. Men moet er immers van uitgaan dat XCO in de Verenigde Staten over een vaste inrichting beschikt (de productie-eenheid) en dat de schuld die aanleiding geeft tot de betaling van de interest werd aangegaan voor die vaste inrichting, die de interestlast draagt.

Toepassing van artikel 11 door de Verenigde Staten op de interest die werd betaald door XCO, die een vennootschap is die ook inwoner is van de Verenigde Staten:

-de interest die XCO betaalt aan de vennootschap die inwoner is van België, is belastbaar in de Verenigde Staten overeenkomstig paragraaf 2 van artikel 11. De interest is betaald door een inwoner van de Verenigde Staten en wordt beschouwd als zijnde afkomstig uit de Verenigde Staten.

76. Paragraaf 2 van artikel 4 van de Overeenkomst tussen België en de Verenigde Staten heeft geen gevolgen voor de regeling die van toepassing is op dividenden, interest of royalty's, die aan een inwoner van een derde Staat worden betaald door een vennootschap die tegelijk beschouwd wordt als zijnde een vennootschap die inwoner is van België en als zijnde een vennootschap die in-woner is van de Verenigde Staten. Het enige doel van deze paragraaf is het regelen van een geval van dubbele belasting voor de toepassing van deze Overeenkomst.

**Artikel 5 (Vaste inrichting)**

77. Artikel 5 stemt voor het grootste deel overeen met het OESO-Model. Het wijkt evenwel af van het OESO-Model met betrekking tot de exploratie van natuurlijke rijkdommen (exploratie aan land of in zee).

78. Een installatie gebruikt voor de exploratie van natuurlijke rijkdommen is een vaste inrichting overeenkomstig paragraaf 1 van artikel 5 (wanneer die installatie een vaste bedrijfsinrichting is met behulp waarvan de onderneming haar werkzaamheden geheel of gedeeltelijk uitoefent ). Het feit dat paragraaf 2, f) van artikel 5 enkel de plaatsen beoogt waar natuurlijke rijkdommen worden gewonnen en niet die waar er naar natuurlijke rijkdommen wordt gezocht, verandert niets aan deze analyse. Paragraaf 2 bevat immers een geenszins beperkende lijst met voorbeelden die een vaste inrichting zouden kunnen zijn wanneer voldaan is aan de in paragraaf 1 vastgelegde voorwaarden.

79. Er wordt over het algemeen van uitgegaan dat er sprake is van een bedrijfsinrichting wanneer, rekening houdend met de aard van de bedrijfswerkzaamheden, een gegeven plaats binnen dewelke die werkzaamheden verplaatst worden, op commercieel en geografisch vlak een samenhangend geheel vormt ten aanzien van die werkzaamheden (zie de paragrafen 5.1 en 5.2 van de commentaar bij artikel 5 van het OESO-Model). Een mijnconcessie van 100 vierkante kilometer is dus een bedrijfsinrichting, zelfs al kunnen de onderzoekswerkzaamheden binnen de mijnconcessie van de ene naar de andere site verplaatst worden, voor zover die concessie binnen het kader van het mijnonderzoek een unieke geografische en commerciële eenheid vormt.

80. Om een vaste inrichting te zijn moet een bedrijfsinrichting vast zijn, met andere woorden ze moet een zekere graad van duurzaamheid hebben en dus niet van louter tijdelijke aard zijn. In de praktijk mag men stellen dat er sprake is van een vaste inrichting wanneer de bedrijfsinrichting ge-durende minstens 6 maanden aangehouden wordt, met andere woorden, wanneer er binnen de mijnconcessie gedurende ten minste 6 maanden onderzoekswerkzaamheden worden verricht (zie de paragrafen 6 tot 6.3 van de commentaar bij artikel 5 van het OESO-Model).

81. Niettegenstaande paragraaf 1, bepaalt paragraaf 3, b) evenwel dat een vaste bedrijfsinrichting met behulp waarvan onderzoekswerkzaamheden verricht worden slechts een vaste in-richting is :

- wanneer de duur van die installatie 12 maanden overschrijdt; of

- wanneer het onderzoek gedurende een al dan niet onderbroken tijdvak van meer dan 12 maanden plaatsvindt op het grondgebied van een overeenkomstsluitende Staat.; hier wordt

82. Om te bepalen of de duur van die installatie meer dan 12 maanden bedraagt wordt gebruik gemaakt van de toepassingsregels die door de paragrafen 18 tot 20 van de commentaar bij artikel 5 van het OESO-Model zijn voorgeschreven om de duur vast te stellen van de plaats van uitvoering van een bouwwerk of van constructiewerkzaamheden. Wanneer een algemeen aannemer een deel van de onderzoekswerkzaamheden uitbesteedt aan onderaannemers, moet in dit verband enerzijds worden opgemerkt dat:

- de tijd die elke onderaannemer doorbrengt op de plaats waar het onderzoek wordt verricht moet beschouwd worden als tijd die de ondernemer aan de onderzoeksactiviteit gespendeerd heeft; en

- dat de onderaannemer zelf een vaste inrichting heeft indien hij gedurende meer dan 12 maanden een onderzoeksactiviteit verricht binnen de mijnconcessie.

Het onderzoek naar natuurlijke rijkdommen zoals bedoeld in paragraaf 3, b) omvat werkzaamheden van voorbereidende aard of hulpwerkzaamheden die nauw samenhangen met het onderzoek, zoals bijvoorbeeld het installeren of het demonteren van uitrusting die gebruikt wordt voor het onderzoek. Werkzaamheden van bijkomende aard, zoals het zorgen voor maaltijden voor het personeel dat meewerkt aan het onderzoek of zoals het vervoer van dat personeel, vallen daar niet onder. Zodoende moet er van uitgegaan worden dat er sprake is van een onderzoeksactiviteit vanaf de datum waarop de onderneming haar werkzaamheden aanvat, met inbegrip van de nauw verbonden voorbereidende werkzaamheden die op de plaats van het onderzoek uitgevoerd worden (bijvoorbeeld de installatie door de onderneming zelf of door een onderaannemer van de uitrusting die het onderzoek vereist). Een werkzaamheid die op de plaats van het onderzoek wordt uitgevoerd door een onderaannemer en die niet nauw samenhangt met het onderzoek valt niet onder de toepassing van paragraaf 3, b). Die werkzaamheid kan evenwel een vaste inrichting vormen voor die onderaannemer indien de voorwaarden van paragraaf 1 van artikel 5 vervuld zijn.

83. De exploratie van natuurlijke rijkdommen, die een onderneming uitsluitend voor eigen rekening met behulp van een installatie verricht, vormt normaliter een werkzaamheid die van voorbereidende aard is of het karakter van een hulpwerkzaamheid heeft zoals bedoeld in artikel 5, paragraaf 4, e), zelfs indien de duur ervan 12 maanden overschrijdt. Het gebruik dat voor het uitoefenen van die voorbereidende werkzaamheid of die hulpwerkzaamheid van de installatie gemaakt wordt doet dus geen vaste inrichting ontstaan, behalve indien de prospectiewerkzaamheid de enige of de voornaamste werkzaamheid van de onderneming uitmaakt.

84. Paragraaf 5 van artikel 5 bepaalt onder welke voorwaarden een onderneming geacht wordt over een vaste inrichting te beschikken als gevolg van de werkzaamheden van een persoon die voor rekening van die onderneming optreedt. De verwoording van die paragraaf is licht verschillend van die van paragraaf 5 van artikel 5 van het OESO-Model. Opdat de onderneming over een vaste inrichting zou beschikken, vereist het OESO-Model dat de persoon over een machtiging beschikt die hem toelaat om "namens de onderneming" contracten te sluiten, terwijl paragraaf 5 van de Overeenkomst stelt dat de persoon over een machtiging moet beschikken om contracten te sluiten die "bindend zijn voor de onderneming". Deze twee formuleringen hebben een identieke draagwijdte. Ze hebben betrekking op een situatie waarbij een door een vertegenwoordiger gesloten contract de persoon namens dewelke de vertegenwoordiger optreedt rechtstreeks verbindt ten aanzien van de klanten waarmee de vertegenwoordiger dat contract gesloten heeft. In dergelijk geval kan de klant de persoon namens dewelke de vertegenwoordiger optreedt gerechtelijk vervolgen op grond van het door de vertegenwoordiger gesloten contract (met name om de gedwongen uitvoering van het contract of de ontbinding ervan te bekomen). In tegenstelling daarmee worden de door een commissionair gesloten contracten meestal niet door de commissionair namens lastgever gesloten. Over het algemeen verbinden dergelijke contracten de lastgever niet rechtstreeks ten aanzien van de medecontractanten van de commissionair, zelfs niet wanneer de contracten voor rekening van de lastgever gesloten worden. Een commissionair kan dus in principe geen vaste inrichting van de lastgever zijn, behalve wanneer blijkt, hetzij uit de voorwaarden van de vertegenwoordigingsovereenkomst zelf, hetzij uit de feiten en omstandigheden van de werkzaamheden, dat de lastgever ─ ondanks het feit dat de partijen hun rechtsverhouding als een vertegenwoordigingsovereenkomst kwalificeren ─ rechtstreeks verbonden is door de contracten die door de commissionair met derden gesloten worden8. Daarom moet de commissionair in dergelijk geval beschouwd worden als de vertegenwoordiger van zijn lastgever en voor deze laatste een vaste inrichting uitmaken.

---------

[(8)Zie in dit verband d beslissing die de Franse Raad van State op 31 maart 2010 genomen heeft in de zaak Zimmer - http://www.conseil-etat.fr/fr/base-de-jurisprudence/.]

---------

85. Opmerkingen : onder de bepalingen van de Overeenkomst van 1970 mocht de voorbereiden-de aard of het karakter van hulpwerkzaamheid van de activiteiten die met behulp van een vaste inrichting werden uitgeoefend beoordeeld worden ten opzichte van de activiteiten van het geheel van de geconsolideerde groep Amerikaanse vennootschappen waarvan die inrichting deel uitmaakte, op voorwaarde dat de vennootschappen van de groep in de Verenigde Staten een geconsolideerde belastingaangifte onderschreven hadden. Deze bijzondere bepalingen zijn niet meer van toepassing bij de interpretatie van paragraaf 4 van artikel 5.

**Artikel 6 (Inkomsten uit onroerende goederen)**

86. De paragrafen 1 tot 4 zijn in grote mate in overeenstemming met het OESO-Model. Het enige verschil bestaat erin dat in de Engelse tekst die beslissend is de uitdrukking "immovable property" te vervangen door de uitdrukking "real property", die door het Amerikaans intern recht gebruikt wordt om goederen te omschrijven die niet kunnen verplaatst worden. Daartoe behoren gronden en terreinen, gebouwen, voortbrengselen van de bodem zolang ze er niet van gescheiden zijn en sommige rechten op die goederen. Dit verschil in betiteling heeft geen invloed op de werkingssfeer van artikel 6. Hoe de betiteling ook moge luiden, de uitdrukking "onroerende goederen" heeft in principe de betekenis die eraan gegeven wordt door het recht van de overeenkomstsluitende Staat waar de goederen gelegen zijn. Die betekenis kan van Staat tot Staat verschillen, ongeacht de uitdrukking die gebruikt wordt door artikel 6.

87. Paragraaf 5 bepaalt dat een inwoner van een overeenkomstsluitende Staat die inkomsten uit onroerende goederen behaalt uit de andere overeenkomstsluitende Staat, kan vragen om in die andere Staat aan belasting te worden onderworpen op een nettogrondslag, alsof de inkomsten uit onroerende goederen konden worden toegerekend aan een in die andere Staat gelegen vaste inrichting. De keuze is in principe bindend voor de belastingplichtige voor het belastbaar tijdperk waarvoor de keuze is gemaakt en voor de daaropvolgende belastbare tijdperken. De belastingplichtige kan evenwel op elk ogenblik vragen om die keuze te beëindigen, maar de bevoegde autoriteit van de overeenkomstsluitende Staat op wiens grondgebied het onroerend goed is gelegen, heeft het recht om te weigeren op die vraag in te gaan.

88. Paragraaf 5 is gebaseerd op bepalingen van de wetgeving van de Verenigde Staten (Treasury Regulations Section 1.871-10). Het heffen van belasting op een nettogrondslag, alsof de inkomsten konden worden toegerekend aan een inrichting, stelt de Verenigde Staten in staat hun "branch profits tax" te heffen op de inkomsten uit Amerikaanse bronnen die naar België teruggebracht zijn. De "branch profits tax" is van toepassing op de voorwaarden en binnen de grenzen die zijn bepaald in artikel 10 (Dividenden), paragrafen 10 en 11 van de Overeenkomst.

89. Wat België betreft worden de inkomsten uit onroerende goederen in een bepaald aantal gevallen geglobaliseerd en wordt de belasting van niet-inwoners bepaald op een nettogrondslag overeenkomstig de artikelen 232 tot 235bis van het WIB 1992. In die gevallen zou er dus geen reden mogen zijn om toepassing te maken van de optie waarin paragraaf 5 voorziet. Bij het vaststellen van het nettobedrag van de samen te voegen inkomsten, zijn het krachtens art. 237 van het WIB 1992 evenwel alleen de kosten die uitsluitend op de in België belastbare beroepsinkomsten drukken die in aanmerking komen voor aftrek als beroepskosten. Volgens artikel 7 (Ondernemingswinst) van de Overeenkomst, mag de winst van een vaste inrichting daarentegen eveneens worden verminderd met een gepast aandeel van de algemene kosten die door de hoofdzetel werden gemaakt ten voordele van de gehele onderneming. Wanneer de belasting van niet-inwoners overeenkomstig de artikelen 232 tot 235bis van het WIB 19929 vastgesteld wordt op een nettogrondslag, kan een inwoner van de Verenigde Staten dus op grond van paragraaf 5 vragen dat de belasting die verband houdt met de inkomsten van in België gelegen onroerende goederen berekend wordt overeenkomstig de regels bepaald in artikel 7 teneinde de aftrek te bekomen van een gepast aandeel van de algemene kosten die werden gemaakt voor het verwerven, het behouden of het beheer van voornoemde onroerende goederen. Daartoe moet hij een schriftelijke gedetailleerde vraag toevoegen als bijlage aan zijn aangifte in de belasting van niet-inwoners.

----------

[(9)Dit zou het geval kunnen zijn wanneer de inkomsten van in België gelegen onroerende goederen zoals bedoeld in artikel 232 van het WIB 1992 niet kunnen toegerekend worden aan een in België gelegen vaste inrichting in de zin van artikel 5 (Vaste inrichting).]

----------

90. Indien een inkomen uit onroerende goederen niet wordt geglobaliseerd overeenkomstig de artikelen 232 tot 235bis van het WIB 1992, is de op dat inkomen slaande belasting bovendien gelijk aan de onroerende voorheffing die erop betrekking heeft. Die onroerende voorheffing wordt berekend op het geïndexeerd kadastraal inkomen (KI) van het onroerend goed. Het KI is een fictief inkomen dat overeenstemt met de gemiddelde jaarlijkse nettohuur dat een onroerend goed voor zijn eigenaar zou opbrengen op de referentiedatum, die is vastgelegd op 1 januari 1975. De bruto huurwaarde wordt verminderd met de kosten die forfaitair vastgelegd zijn op 40 % voor een gebouwd onroerend goed en op 10 % voor een ongebouwd onroerend goed. Aangezien de KI sedert 1975 niet opnieuw geëvalueerd zijn, worden ze sedert 1991 geïndexeerd overeenkomstig het indexcijfer van de consumptieprijzen. Wanneer een inwoner van de Verenigde Staten geen enkel inkomen behaalt uit de verhuring van in België gelegen onroerende goederen of uit de vestiging van of de overdracht van een recht van erfpacht of opstal of van soortgelijke onroerende rechten en de belasting dus gelijk is aan de onroerende voorheffing, is paragraaf 5 niet van toepassing. Overeenkomstig de intentie van de overeenkomstsluitende Partijen? is de in paragraaf 5 geboden keuze immers niet van toepassing op het fictief inkomen dat afkomstig is uit het rechtstreekse genot van een onroerend goed dat niet in bezit wordt gehouden om een effectief inkomen voort te brengen10.

----------

[(10)Een regeling in onderling overleg op basis van paragraaf 3 van artikel 24 (Regeling voor onderling overleg) zou moeten verduidelijken dat paragraaf 5 een natuurlijke persoon die inwoner is van de Verenigde Staten niet toestaat te kiezen voor de samenvoeging van zijn inkomsten die afkomstig zijn uit een in België gelegen onroerend goed overeenkomstig artikel 232 WIB 1992 wanneer de Belgische belasting gevestigd is op het kadastraal inkomen van dat goed.]

----------

**Artikel 7 (Ondernemingswinst)**

91. Zoals in het OESO-Model vormen inkomsten behaald uit een vrij beroep en uit andere werkzaamheden van zelfstandige aard ondernemingswinst in de zin van artikel 7. Die inkomsten zijn bijgevolg belastbaar in de overeenkomstsluitende Staat waar de werkzaamheid van zelfstandige aard wordt uitgeoefend overeenkomstig de bepalingen van artikel 7.

92. De paragrafen 1 tot 6 stemmen overeen met de bepalingen van het oude artikel 7 van het OESO-Model. Die bepalingen komen voor in de versie van het OESO-Model van juli 2008 (laatste versie die het oude artikel 7 bevat) en zijn eveneens als bijlage opgenomen in de commentaar bij het nieuwe artikel 7 (in de versie van het OESO-Model van juli 2010 en in de volgende versies).

93. De OESO heeft de middelen onderzocht om de toepassing te maken van de principes van de OESO inzake verrekenprijzen, die gaan over de toepassing van het "arm's length"-beginsel op de transacties tussen afhankelijke ondernemingen in het kader van artikel 9 (Afhankelijke ondernemingen) in de context van de betrekkingen tussen een vaste inrichting en de rest van de onderneming waartoe zij behoort. Die werkzaamheden hebben in 2008 geleid tot een rapport getiteld "Toerekening van winst aan vaste inrichtingen" ("Report on the attribution of profits to permanent establishments")(hierna "Rapport 2008" genoemd)11. Volgens de OESO is de beste manier om maximale zekerheid te verschaffen aangaande de wijze waarop winst aan vaste inrichtingen moet worden toegerekend, het oude artikel 7 van het OESO-Model te wijzigen, zodat het risico op verschillen in interpretatie gebaseerd op de commentaar bij dat oude artikel 7 opgeheven wordt. Dat nieuwe artikel 7 is opgenomen in de versie van het OESO-Model van juli 2010 die tevens opnieuw commentaar bevat die de conclusies van het Rapport 2008in hun geheel overneemt. In principe zou artikel 7 van deze Overeenkomst derhalve slechts een beperkte toepassing van de conclusies van het Rapport 2008 mogen toestaan.

----------

[(11)Het Rapport 2008 kan worden ingekeken op http://fiscus.fgov.be/interfafznl/fr/international /ocde/ocde.htm.

Het bevat een aantal verwijzingen naar de tekst van het oude artikel 7. Aangezien die verwijzingen moeilijk te begrijpen waren ten opzichte van het nieuwe artikel 7, heeft de OESO een gewijzigde versie van het Rapport 2008 gemaakt, waaruit de overbodige verwijzingen naar de tekst van het oude artikel 7 weggelaten zijn en waarvan de bewoordingen in overeenstemming gebracht zijn met die van het nieuwe artikel 7. Die versie van het rapport ("Rapport 2010") brengt geen wijziging aan de besluiten van het Rapport 2008 maar gaat gewoon de moeilijkheden uit de weg die kunnen voorkomen wanneer het rapport gebruikt wordt voor de uitlegging van het nieuwe artikel 7.]

----------

94. Punt 1 van het Protocol bepaalt evenwel uitdrukkelijk dat de stelregels van de OESO inzake verrekenprijzen van toepassing zijn voor het bepalen van de aan een vaste inrichting toe te rekenen winst. Om het inkomen van een vaste inrichting te bepalen mag dus gebruik gemaakt worden van elke methode die in die stelregels is omschreven als zijnde aanvaardbaar voor het bepalen van een resultaat dat beantwoordt aan het beginsel van de wederzijdse onafhankelijkheid (arm's length), voor zover die methode in overeenstemming met die stelregels wordt toegepast. Bij het bepalen van het bedrag van de toe te rekenen winst moet er met name van uitgegaan worden dat de vaste inrichting voor het uitoefenen van haar werkzaamheden over hetzelfde vermogen beschikt als het vermogen waarover ze zou beschikken indien ze een afzonderlijke en onafhankelijke onderneming zou zijn die dezelfde of soortgelijke werkzaamheden zou uitoefenen in dezelfde of soortgelijke omstandigheden. Voor andere financiële instellingen dan de verzekeringsmaatschappijen staat het Protocol een overeenkomstsluitende Staat toe om het totale eigen vermogen van de instelling te verdelen tussen haar verschillende kantoren, in verhouding tot de risicogewogen activa van de financiële instelling die aan elk van die kantoren kunnen worden toegerekend. Aan een vaste inrichting van een verzekeringsmaatschappij worden ook de inkomsten toegerekend die afkomstig zijn uit investeringen die de door bedoelde inrichting gelopen risico's dekken, zelfs indien het niet die inrichting zelf is die deze investeringen beheert.

95. Punt 1 van het Protocol heeft dus als gevolg dat er voor de uitlegging van de paragrafen 1 tot 3 van artikel 7 van de Overeenkomst toepassing moet gemaakt worden van de commentaar bij de paragrafen 1 tot 3 van het nieuwe artikel 7 van het OESO-Model, alsook van het volledige Rapport 2008 (met inbegrip van de toewijzing van het "eigendomsrecht" van een immaterieel goed aan één enkele afdeling van de onderneming, van de facturering van interne "royalty's", de facturering van diensten voor een bedrag dat gelijk is aan datgene dat zou gefactureerd worden aan een onafhankelijke klant of het in aanmerking nemen van interne "interest" ter zake van interne "leningen" die door de hoofdzetel aan een vaste inrichting werden toegestaan)12. In sommige gevallen kan het Rapport 2008 verschillende interpretaties van paragraaf 2 toestaan. In de gevallen waarbij de overeenkomstsluitende Staten paragraaf 2 op verschillende wijze interpreteren en het onmogelijk is te besluiten dat deze of gene interpretatie niet in overeenstemming is met paragraaf 2, is het derhalve belangrijk zich ervan te vergewissen dat elke dubbele belasting die mogelijkerwijs uit die verschillende interpretatie voortvloeit, weggewerkt wordt. Paragraaf 3 van het nieuwe artikel 7 garandeert dat resultaat. Zelfs indien die paragraaf 3 niet in de Overeenkomst voorkomt is België van oordeel dat punt 1 van het Protocol die paragraaf van toepassing maakt, want deze laatste heeft tot doel de dubbele belasting weg te werken die ontstaat door de toepassing zelf van de beginselen die door het Rapport 2008 zijn uitgewerkt op grond van punt 1 van het Protocol.

----------

[(12)Deze uitlegging moet bevestigd worden door een regeling in onderling overleg op grond van artikel 24, paragraaf 3 (Regeling voor onderling overleg).]

----------

96. Paragraaf 4 bepaalt dat geen enkel voordeel aan een vaste inrichting wordt toegerekend wegens het enkele feit dat die vaste inrichting koopwaar heeft aangekocht voor de onderneming. Deze bepaling heeft betrekking op een vaste inrichting die andere handels- of bedrijfsactiviteiten uitoefent en ook aankopen verricht voor andere delen van de onderneming. Het feit dat de winst en de uitgaven die voortkomen uit de "gewone aankoop" niet meegeteld worden bij de berekening van de belastbare winst strookt niet noodzakelijk met het "arm's length"-beginsel. De uitsluiting waarvan sprake wordt derhalve niet hernomen in het nieuwe artikel 7 van het OESO-Model. Voor de toepassing van paragraaf 4 wordt verwezen naar de commentaar bij paragraaf 5 van het oude artikel 7 van het OESO-Model die opgenomen is in de versie van het OESO-Model van juli 2008 (de laatste versie die het oude artikel 7 herneemt) en die ook als bijlage opgenomen is in de commentaar bij het nieuwe artikel 7 (in de versie van het OESO-Model van juli 2010 en in de latere versies). Aangezien paragraaf 6 daarentegen gelijkluidend is aan paragraaf 4 van het nieuwe artikel 7 van het OESO-Model, is de commentaar bij paragraaf 4 van het nieuwe artikel eveneens van toepassing voor de uitlegging van voornoemde paragraaf 6.

97. De bepaling van paragraaf 4 van het oude artikel 7 van het OESO-Model is niet opgenomen in paragraaf 7 van de Overeenkomst. Die bepaling komt ook niet voor in de Overeenkomst van 1970. Ze vereist niet dat er gebruik gemaakt wordt van de op de winst gebaseerde zuiver transactionele methodes die toegestaan zijn door de principes van de OESO inzake verrekenprijzen en ze volgt evenmin de daarin voorgeschreven hiërarchie van de methodes (de bepaling staat op winst gebaseerde methodes toe wanneer deze gebruikelijk zijn en niet alleen maar in laatste instantie). Bovendien is die bepaling gericht op een verdeling van de totale winst van de onderneming over haar verschillende delen. Welnu, een dergelijke methode kan enkel dan van transactionele aard zijn :

- wanneer de vaste inrichting de volledige waaier zou uitoefenen van de werkzaamheden die de onderneming in haar geheel uitoefent en die te verdelen winst opleveren of

- enkel wanneer de onderneming zelf slechts één activiteit uitoefent.

Aangezien er geen dergelijke bepaling is opgenomen, moet de aan een vaste inrichting toe te rekenen winst bepaald worden op basis van het beginsel van de afzonderlijke onderneming die volledig onafhankelijk handelt. Welnu, in het kader van de toepassing van dit beginsel kan er slechts in een klein aantal gevallen gebruik gemaakt worden van methodes waarbij de totale winst van de onderneming op basis van één of meer verdeelsleutels verdeeld wordt over haar verschillende delen. Er zou mogelijk gebruik kunnen gemaakt worden van die methodes voor de toerekening van winst aan een vaste inrichting die verzekeringswerkzaamheden verricht. Het toepassen van de door de OESO toegestane werkwijze, zoals die beschreven is in deel IV van het Rapport 2008, lijkt evenwel tot een resultaat te leiden dat meer in overeenstemming is met de in artikel 7 omschreven principes en lijkt het aanwenden van die methodes slechts in laatste instantie toe te staan.

98. Paragraaf 7 bepaalt dat elk inkomen dat gedurende het bestaan van een vaste inrichting aan die vaste inrichting kan worden toegerekend, belastbaar is in de overeenkomstsluitende Staat op wiens grondgebied die vaste inrichting gevestigd is, zelfs indien die inkomsten betaald werden nadat de vaste inrichting opgehouden heeft te bestaan. Die bepaling stemt overeen met de Belgische wetgeving (zie artikel 28 van het WIB 1992) en heeft dus geen bijzondere weerslag op de belastingheffing in België ter zake van inkomsten die toerekenbaar zijn aan een vaste inrichting waarover een inwoner van de Verenigde Staten in België beschikt. Evenzo worden de kosten die ten behoeve van de vaste inrichting zijn gemaakt en die betaald zijn nadat de vaste inrichting opgehouden heeft te bestaan in aanmerking genomen voor het bepalen van de inkomsten van die vaste inrichting.

99. Bijlage I bij de circulaire gaat met name nader in op de toepassing van de artikelen 5 en 7 op de winst die wordt verwezenlijkt met behulp van fiscaal transparante entiteiten.

**Artikel 8 (Zeevaart en luchtvaart)**

Paragraaf 1

100. In tegenstelling tot het OESO-Model kent paragraaf 1 het recht om de winst uit de exploitatie van schepen en luchtvaartuigen in internationaal verkeer te belasten uitsluitend toe aan de woonstaat van de onderneming, en niet aan de Staat waar de plaats van de werkelijke leiding van de onderneming is gelegen.

101. Wanneer de plaats van de werkelijke leiding van een vennootschap in de Verenigde Staten gelegen is staat de Amerikaanse belastingwetgeving de Verenigde Staten niet toe om die vennootschap te belasten op haar wereldwijde winst indien deze niet in de Verenigde Staten werd opgericht. Door die regel op te nemen kan dus vermeden worden dat geen belasting zou worden geheven, hetgeen in bepaalde gevallen het gevolg zou kunnen zijn van de regel van het OESO-Model. De gevallen van dubbele belasting worden geregeld overeenkomstig de bepalingen van artikel 4, paragraaf 5.

102. De uitdrukking "internationaal verkeer" wordt gedefinieerd in alinea f) van paragraaf 1 van artikel 3 (Algemene bepalingen). Er wordt bijgevolg verwezen naar de commentaar bij die bepaling.

Paragraaf 2

103. Winst uit zee- en luchtvaart is winst die de onderneming rechtstreeks verwezenlijkt uit het vervoer van passagiers of goederen met behulp van schepen of luchtvaartuigen die ze in internationaal verkeer exploiteert, en uit de werkzaamheden die rechtstreeks verband houden met dit vervoer of die bijkomend zijn ten opzichte van dit vervoer. In dit verband wordt verwezen naar de paragrafen 4 tot 14 van de commentaar bij artikel 8 van het OESO-Model.

104. Volgens paragraaf 5 van de OESO-commentaar moet de winst uit de verhuring van een volledig bemand en uitgerust schip of luchtvaartuig worden behandeld op dezelfde wijze als de winst uit vervoer van passagiers of van goederen. Het is daarentegen artikel 7 (Ondernemingswinst) en niet artikel 8 dat van toepassing is op de winst uit de verhuring van een onbemand schip of luchtvaartuig, behalve indien die winst een bijkomende bron van inkomsten is voor een onderneming die schepen of luchtvaartuigen in internationaal verkeer exploiteert. Paragraaf 2 dekt evenwel uitdrukkelijk de winst uit de verhuring van een onbemand schip of luchtvaartuig in twee gevallen:

- wanneer die winst voor de internationale transportonderneming bijkomstig is; of

- wanneer de huurder het schip of het luchtvaartuig in internationaal verkeer exploiteert.

105. De reikwijdte van artikel 8 met betrekking tot de onbemande verhuring is bijgevolg ruimer dan bij artikel 8 van het OESO-Model. Vanaf het ogenblik dat de huurder een schip of luchtvaartuig in internationaal verkeer exploiteert, is artikel 8 van toepassing op de winst die wordt verwezenlijkt door de onderneming die dit schip of dat luchtvaartuig verhuurt, zelfs indien de verhuring van schepen of luchtvaartuigen de belangrijkste of enige werkzaamheid van die onderneming vormt of zelfs indien de belangrijkste werkzaamheid van die onderneming erin bestaat schepen of luchtvaartuigen in binnenlands verkeer te exploiteren.

106. In de lijn van de definitie van de uitdrukking "internationaal verkeer" in artikel 3 stelt paragraaf 2 dat winst die afkomstig is uit het vervoer van passagiers of van goederen tussen op het grondgebied van een overeenkomstsluitende Staat gelegen plaatsen, wordt beschouwd als winst uit de exploitatie van schepen of luchtvaartuigen in internationaal verkeer indien zulk vervoer een integrerend deel uitmaakt van een internationale reis (bijvoorbeeld wanneer het vervoer waarvan sprake vermeld is op één enkel vervoerticket dat de volledige reis dekt). Dit "aanvullend" vervoer kan door andere middelen dan schepen of luchtvaartuigen worden verricht (bijvoorbeeld wanneer een luchtvaartmaatschappij een busdienst exploiteert die verschillende steden verbindt met een luchthaven, vooral om de toegang van de passagiers van haar internationale vluchten naar die luchthaven te vergemakkelijken).

Paragraaf 3

107. Winst uit het gebruik, het onderhoud of de verhuring van laadkisten die in internationaal ver-keer gebruikt worden, is slechts belastbaar in de woonstaat van de onderneming, waarbij het er niet toe doet of die werkzaamheid al dan niet de belangrijkste of enige werkzaamheid is van de onderneming of een bijkomstige activiteit. Die winst omvat de winst uit het gebruik van opleggers, aken en het daarbijhorende gerei voor het vervoer van laadkisten in het land van afkomst van het internationaal vervoer en in het land van bestemming van het internationaal vervoer.

108. Winst afkomstig uit het gebruik van laadkisten voor vervoer dat enkel tussen in de andere overeenkomstsluitende Staat gelegen plaatsen plaatsvindt, is in die andere Staat belastbaar indien die winst kan worden toegerekend aan een vaste inrichting waarover de onderneming in die andere Staat beschikt (toepassing van de bepalingen van de artikelen 5 en 7).

Paragraaf 4

109. In navolging van het OESO-Model breidt de Overeenkomst de bepalingen van artikel 8 uit tot de verschillende vormen van internationale samenwerking die bestaan op het vlak van internationaal verkeer (bijvoorbeeld de exploitatie in een pool of een gemeenschappelijk bedrijf).

**Artikel 9 (Afhankelijke ondernemingen)**

110. Artikel 9 is in overeenstemming met het OESO-Model.

111. Overeenkomstig paragraaf 5 van artikel 1 (Algemene reikwijdte) is paragraaf 2 van artikel 9 van toepassing op inwoners, staatsburgers, voormalige inwoners of voormalige staatsburgers van de Verenigde Staten. Deze personen komen dus in aanmerking voor een correlatieve aanpassing in de Verenigde Staten wanneer in België in hoofde van een afhankelijke onderneming de winst werd herzien.

**Artikel 10 (Dividenden)**

Paragraaf 1

112. Paragraaf 1 is in overeenstemming met het OESO-Model en bepaalt dat dividenden mogen worden belast in de woonstaat van de gerechtigde.

Paragraaf 2

113. Zoals het OESO-Model kent paragraaf 2 een beperkte heffingsbevoegdheid toe aan de bronstaat van de dividenden. Dezelfde beperkingen als in de Overeenkomst van 1970 worden overgenomen, met name:

- 5 percent van het brutobedrag van de dividenden indien de uiteindelijk gerechtigde tot de dividenden onmiddellijk ten minste 10 percent bezit van de stemgerechtigde aandelen van de vennootschap die de dividenden betaalt;

- 15 percent van het brutobedrag van de dividenden in alle andere gevallen.

114. Overeenkomstig artikel 1, paragraaf 6, worden vennootschappen die inwoner zijn van een overeenkomstsluitende Staat en die aandelen bezitten met behulp van een fiscaal transparante entiteit zoals een "partnership", geacht zelf de aandelen te bezitten die in het bezit zijn van de transparante entiteit naar verhouding met hun deelname in die transparante entiteit. Bedoelde vennootschappen worden geacht onmiddellijk de desbetreffende dividenden te ontvangen naar verhouding met hun deelname in de fiscaal transparante entiteit.

115. Het voordeel van paragraaf 2 is onderworpen aan de bepalingen van artikel 21 (Beperking van de voordelen). Indien een inwoner van België de uiteindelijk gerechtigde is tot dividenden die worden betaald door een vennootschap die inwoner is van de Verenigde Staten, moet die vennoot dus behoren tot één van de categorieën van gerechtigden die opgesomd zijn in artikel 21 om in de Verenigde Staten de verminderde tarieven van paragraaf 2 te genieten.

Paragraaf 3

116. Paragraaf 3 voorziet in vrijstelling van belasting in de Verenigde Staten voor sommige dividenden betaald door een vennootschap die inwoner is van de Verenigde Staten. Het gaat om dividenden waarvan de uiteindelijk gerechtigde een vennootschap is die inwoner is van België:

- die gedurende een tijdvak van ten minste 12 maanden eindigend op de datum waarop het dividend verworven is, onmiddellijk of middellijk aandelen heeft die ten minste 80 percent vertegenwoordigen van de stemgerechtigde aandelen van de vennootschap die de dividenden betaalt; en

- die gerechtigd is tot de voordelen van de Overeenkomst krachtens de bepalingen van artikel 21 (Beperking van de voordelen), die beperkend zijn opgesomd in paragraaf 3 van artikel 10; de Belgische vennootschap moet bijgevolg voldoen aan bepaalde criteria waarin artikel 21 voorziet:

- de vennootschap is een op de beurs genoteerde vennootschap die voldoet aan de voorwaarden van paragraaf 2, c), i) of ii); of

- de vennootschap voldoet tegelijkertijd aan de criteria van paragraaf 2, e) (het criterium dat gebaseerd is op het bezit van de aandelen en het criterium dat gebaseerd is op overdrachten van betalingen die in mindering mogen worden gebracht van de belastbare grondslag van de vennootschap die de gerechtigde is) en aan het criterium van paragraaf 4 (het actief uitoefenen van handels- of bedrijfsactiviteiten); of

- de vennootschap voldoet aan het criterium van paragraaf 3 (gelijkwaardige gerechtigden); of

- de bevoegde autoriteit van de Verenigde Staten beslist dat de vennootschap die de dividenden ontvangt de vrijstelling mag genieten omwille van het feit dat het verkrijgen van de vrijstelling waarin paragraaf 3 van artikel 10 voorziet, niet behoorde tot de voornaamste doelstellingen bij het oprichten van, het verwerven van of het behouden van die vennootschap en bij de uitoefening van haar werkzaamheden.

117. Een pensioenfonds dat inwoner is van België geniet eveneens de vrijstelling op voorwaarde dat de dividenden niet afkomstig zijn uit het uitoefenen van een bedrijf door het pensioenfonds of door een afhankelijke onderneming. Het sociale doel van een instelling voor bedrijfspensioenvoorziening in de vorm van een organisme voor de financiering van pensioenen is beperkt tot het verschaffen van pensioenuitkeringen die verband houden met een beroepswerkzaamheid. Dergelijke instelling mag dus geen andere werkzaamheden uitoefenen hetzij rechtstreeks hetzij met behulp van een of andere afhankelijke onderneming.

Paragraaf 4

118. Paragraaf 4 voorziet in vrijstelling van belasting in België voor sommige dividenden betaald door een vennootschap die inwoner is van België. Het gaat om dividenden waarvan de uiteindelijk gerechtigde :

- een vennootschap is:

- die inwoner is van de Verenigde Staten; en

- die onmiddellijk aandelen bezit die ten minste 10 percent vertegenwoordigen van het kapitaal van de vennootschap die de dividenden betaalt; een deelname van ten minste 10 percent moet worden behouden gedurende een tijdvak van ten minste 12 maanden, eindigend op de datum waarop het dividend wordt aangegeven.

- een pensioenfonds is dat inwoner is van de Verenigde Staten, op voorwaarde dat de dividenden niet afkomstig zijn uit het uitoefenen van een bedrijf door het pensioenfonds of door een afhankelijke onderneming.

119. Met betrekking tot dividenden betaald door een vennootschap die inwoner is van België aan een vennootschap die inwoner is van de Verenigde Staten, neemt deze paragraaf in grote lijnen de regeling over die is ingevoerd door art. 106, § 5 van het Koninklijk besluit tot uitvoering van het WIB 1992. De verschillen ten opzichte van de interne regeling zijn de volgende:

- de minimumdeelname in het kapitaal van de Belgische dochteronderneming om de vrijstelling te genieten bedraagt 10 percent vanaf 1 februari 2008;

- de voorwaarde van het tijdvak van ten minste 12 maanden gedurende hetwelk de deelname moet worden behouden, moet vervuld zijn op het ogenblik dat het dividend wordt aangegeven;

- het is niet noodzakelijk dat de Belgische dochteronderneming en de Amerikaanse moedermaatschappij een gelijksoortige rechtsvorm hebben als die welke zijn opgenomen in de bijlage van de moeder-dochter richtlijn, zoals die werd aangevuld door de Richtlijn van 22 december 2003;

- zowel de dochteronderneming als de moedermaatschappij moeten inwoner zijn in de zin van de Overeenkomst; het volstaat dus dat die vennootschappen aan de belasting onderworpen zijn (zie artikel 4 hierboven) en de vrijstelling is van toepassing, zelfs indien die vennootschappen een van het gemeen recht afwijkende belastingregeling genieten.

Bovendien moet er voor de berekening van de minimumdeelname en het tijdvak van ten minste 12 maanden waarin paragraaf 4 voorziet, toepassing gemaakt worden van de regels voor de berekening van de minimumdeelname en het tijdvak van ten minste 1 jaar waarin artikel 106, 5° voorziet (bijvoorbeeld het geen rekening houden met aandelen die op het tijdstip waarop het dividend wordt aangegeven onder een zakelijke-zekerheidsovereenkomst vallen of het voorwerp zijn van een lening die betrekking heeft op die aandelen; de weerslag van een fusie, een splitsing of een transactie die gelijkgesteld is met een fusie door overneming).

120. Wanneer de voorwaarden voor het verlenen van de door art. 106, § 5 ingevoerde regeling vervuld zijn, wordt de vrijstelling van de roerende voorheffing verleend op voorwaarde dat er voldaan is aan de formaliteiten waarin is voorzien voor de toepassing van deze bepaling. De Belgische dochteronderneming moet bij haar aangifte in de roerende voorheffing het attest voegen dat vermeld is in art. 117 van het Koninklijk besluit tot uitvoering van het WIB 1992, waaruit blijkt dat voldaan is aan de voorwaarden van artikel 106, § 5. Wanneer de voorwaarden voor het verlenen van de door art. 106, § 5 ingevoerde regeling niet vervuld zijn, wordt de op grond van paragraaf 4 toegestane vrijstelling van de roerende voorheffing verleend op voorwaarde dat er voldaan is aan de formaliteiten waarin is voorzien voor de toepassing van de vrijstellingen en verminderingen aan de bron zoals bepaald in artikel 10 (zie de paragrafen 143 en 144 hierna).

121. Vennootschappen die inwoner zijn van de Verenigde Staten en die aandelen bezitten via een fiscaal transparante entiteit, al dan niet met rechtspersoonlijkheid, zoals een "partnership", bezitten zelf de aandelen die in het bezit zijn van de transparante entiteit naar verhouding met hun deelname in die transparante entiteit. Die vennootschappen genieten bijgevolg de vrijstelling wanneer:

- ze de uiteindelijk gerechtigde tot de dividenden zijn (dat wil zeggen wanneer ze niet werkzaam zijn in de hoedanigheid van een vertegenwoordiger of een andere gevolmachtigde of als tussenpersoon voor rekening van een andere persoon die in werkelijkheid de gerechtigde is tot de dividenden; er is overeengekomen dat het voordeel van de vrijstelling niet kan worden geweigerd aan een vennootschap die deelgenoot is wegens het feit dat de fiscaal transparante entiteit - met of zonder rechtspersoonlijkheid - de uiteindelijk gerechtigde zou zijn), en

- hun deel in de aandelen die onmiddellijk in het bezit zijn van de transparante entiteit, ten minste 10 pct vertegenwoordigt van het kapitaal van de vennootschap die de dividenden betaalt (bijvoorbeeld wanneer de fiscaal transparante entiteit onmiddellijk 80 percent van het kapitaal van de uitkerende vennootschap bezit en de deelname van de vennootschap die deelgenoot is in de entiteit gelijk is aan 25 pct, wordt, rekening houdend met de fiscale transparantie, de vennootschap die deelgenoot is geacht onmiddellijk 20 percent van het kapitaal van de uitkerende vennootschap te bezitten), en

- zij in de Verenigde Staten aan belasting onderworpen zijn.

122. Dividenden die door een inwoner van België betaald zijn aan een in de Verenigde Staten gevestigd pensioenfonds, zijn vrijgesteld op voorwaarde dat ze betaald zijn aan een in artikel 3, paragraaf 1, k) omschreven fonds (een eigenlijk pensioenfonds of een persoon die activa beheert ten behoeve van een eigenlijk pensioenfonds) en dat ze behaald zijn uit het beheren van de activa in het kader van de kernbezigheid van een pensioenfonds, dat bestaat in het verschaffen van pensioenuitkeringen.

123. De Belgische en Amerikaanse bevoegde autoriteiten zijn nog niet tot overeenstemming gekomen aangaande de documenten die moeten worden verstrekt ter ondersteuning van een verzoek om de vrijstellingen te bekomen waarin de subparagrafen 3, b) en 4, b) van artikel 10 (Dividenden) voorzien. Er zou in de zeer nabije toekomst evenwel een regeling in onderlinge overeenstemming moeten afgerond worden. Zodra deze ondertekend is, zal er via een addendum bij deze circulaire meegedeeld worden welke bijzondere formaliteiten in België en in de Verenigde Staten moeten vervuld zijn om de vrijstelling te genieten. In afwachting van het sluiten van die regeling, kan de vrijstelling waarin subparagraaf 4, b) voorziet in België verkregen worden op voorwaarde dat door de schuldenaar van de roerende voorheffing een verklaring op eer verstrekt wordt die door een in de Verenigde Staten gevestigd pensioenfonds is onderschreven, waarin het pensioenfonds verklaart:

- dat het geen controle uitoefent over de vennootschap die de dividenden betaalt; en

- dat het voldoet aan de door paragraaf 4, b) bepaalde voorwaarden.

Het pensioenfonds voegt bij zijn verklaring op eer een fiscale woonplaatsverklaring 6166 (zie paragraaf 143 hierna voor de formaliteiten die moeten vervuld worden voor het verkrijgen van die verklaring) alsmede elk document waarover het beschikt ten bewijze van het feit dat het wel degelijk een entiteit is die vermeld is in de commentaar hierboven met betrekking tot subparagraaf 1, k) van artikel 3 (Algemene bepalingen).

Paragraaf 5

124. Zoals het OESO-Model, bepaalt paragraaf 5 dat de belastingheffing tegen een verminderd tarief of de vrijstelling van dividenden in de bronstaat geen invloed heeft op de belastingheffing van de vennootschap die de dividenden betaalt ter zake van de winst waaruit die dividenden worden betaald.

Paragraaf 6

125. Paragraaf 6 weigert het voordeel van een deel van de in paragraaf 2 en 3 bepaalde verminderde tarieven en vrijstellingen te verlenen voor dividenden die door een "U.S. Regulated Investment Company (RIC)" of een "U.S. Real Estate Investment Trust (REIT)" aan een inwoner van België zijn betaald. RIC's en REIT's zijn als dusdanig onderworpen aan de inkomstenbelasting in de Verenigde Staten en de winst die zij uitkeren zijn dividenden die in hoofde van hun vennoten aan belasting onderworpen zijn. Die entiteiten zijn vennootschappen en inwoners in de zin van de Overeenkomst. Aangezien die entiteiten in de Verenigde Staten een voordelige belastingregeling genieten, wilden de Verenigde Staten evenwel niet dat alle verdragsvoordelen aan hen zouden worden verleend.

126. Met betrekking tot dividenden betaald door een RIC is een bronheffing die beperkt is tot 15 pct verschuldigd aan de Verenigde Staten. Deze dividenden zijn evenwel vrijgesteld wanneer ze zijn betaald aan een pensioenfonds dat inwoner is van België.

127. Dividenden betaald door een REIT zijn belastbaar in de Verenigde Staten overeenkomstig het interne recht (30 pct van het brutobedrag van de dividenden). Deze dividenden zijn evenwel vrijgesteld wanneer ze zijn betaald aan een pensioenfonds waarvan het belang in de REIT 10 pct niet overschrijdt. Bovendien kunnen de Verenigde Staten een bronheffing inhouden die beperkt is tot 15 percent wanneer:

- de uiteindelijk gerechtigde tot de dividenden een natuurlijke persoon is; of

- de dividenden betaald worden met betrekking tot een categorie aandelen die op de beurs verhandeld wordt en de gerechtigde tot de dividenden eenpersoon is die een belang heeft van ten hoogste 5 percent van enige soort van de aandelen van de REIT of

- de uiteindelijk gerechtigde tot de dividenden een persoon is die een belang van ten hoogste 10 pct in de REIT bezit en de REIT gediversifieerd is (een REIT is gediversifieerd wanneer geen enkel belang van de REIT in een particulier onroerend goed meer bedraagt dan 10 percent van het totale belang van de REIT in onroerende goederen).

Paragraaf 7

128. Paragraaf 7 geeft een ruime definitie van de uitdrukking "dividenden" voor de toepassing van artikel 10. De definitie omvat met name elk inkomen dat overeenkomstig de wetgeving van de bronstaat op dezelfde wijze in de belastingheffing wordt betrokken als inkomsten uit aandelen.

129. Wat België betreft omvat de uitdrukking "dividenden" al de in artikel 18 van het WIB 1992 vermelde inkomsten, met inbegrip van de interest van voorschotten bedoeld in het 1ste lid, 4° en in het 2de lid van dat artikel. De interest die niet in artikel 18 vermeld is en dus door het interne recht ook niet omschreven wordt als dividenden, valt niet onder paragraaf 7, zelfs niet wanneer de desbetreffende interest niet als aftrekbare beroepskost beschouwd wordt, meer bepaald op grond van de artikelen 54, 55, of 198, 1ste alinea, 11° van het WIB 1992. Uit het enkele feit dat die interest niet aftrekbaar is mag immers niet afgeleid worden dat hij door de Belgische wetgeving behandeld wordt als een inkomen uit aandelen (die interest blijft verder onderworpen aan de roerende voorheffing overeenkomstig de toepassingsregels voor interest en niet volgens die waarin is voorzien voor dividenden). Het overschot dat ontstaat wanneer een vennootschap haar eigen aandelen verwerft of wanneer het maatschappelijk vermogen van een vennootschap gedeeltelijk wordt verdeeld ten gevolge van overlijden, uittreding of uitsluiting van een vennoot, valt daarentegen onder paragraaf 7, voor zover dat overschot op grond van de artikelen 186 of 187 van het WIB 1992 beschouwd wordt als een uitgekeerd dividend.

Paragraaf 8

130. Paragraaf 8 is gelijkaardig aan paragraaf 4 van het OESO-Model. Hij bepaalt dat dividenden in de bronstaat mogen worden belast in de hoedanigheid van winst van de vaste inrichting die de inwoner van de andere Staat aldaar heeft, indien die dividenden voorkomen uit een aandelenbezit dat wezenlijk verbonden is met die vaste inrichting. In dat geval stelt paragraaf 8 de bronstaat vrij van de verplichting om zijn belasting overeenkomstig artikel 10 te beperken.

Paragrafen 9, 10 en 11

131. Paragraaf 9 verhindert een overeenkomstsluitende Staat belasting te heffen van dividenden die zijn uitgekeerd door een vennootschap die inwoner is van de andere overeenkomstsluitende Staat wegens het feit dat de winst waaruit de dividenden zijn betaald, afkomstig is uit zijn grondgebied (met name omdat ze door tussenkomst van een op zijn grondgebied gevestigde vaste inrichting is voortgebracht), behalve wanneer de dividenden betaald zijn aan één van zijn inwoners of aan een op zijn grondgebied gevestigde vaste inrichting. Hij verhindert een overeenkomstsluitende Staat eveneens een bijzondere belasting te heffen van niet-uitgekeerde inkomsten die afkomstig zijn uit zijn grondgebied (met name omdat ze door tussenkomst van een op zijn grondgebied gevestigde vaste inrichting voortgebracht zijn) behalve wanneer de in paragraaf 10 bepaalde voorwaarden vervuld zijn.

132. Paragraaf 10 geeft een overeenkomstsluitende Staat de toestemming om een vennootschap die inwoner is van de andere overeenkomstsluitende Staat te onderwerpen aan een "belasting op filiaalwinst" ("branch profits tax"): winst die wordt verwezenlijkt door de vaste inrichting waarover die vennootschap in eerstgenoemde overeenkomstsluitende Staat beschikt, en die wordt overgedragen naar de zetel van de vennootschap, mag worden belast alsof die overdracht van winst een betaling van dividenden was.

133. In tegenstelling tot de Amerikaanse interne wetgeving staat de Belgische interne wetgeving momenteel niet toe een belasting op filiaalwinst te heffen. Bijgevolg hebben de paragrafen 10 en 11 slechts betrekking op de belastingheffing van Belgische ondernemingen in de Verenigde Staten, hoewel die paragrafen bilateraal zijn opgesteld.

134. De Verenigde Staten mogen hun "branch profits tax" toepassen op een vennootschap die inwoner is van België en die inkomsten verkrijgt die kunnen worden toegerekend aan een in de Verenigde Staten gelegen vaste inrichting. Die belasting mag evenwel slechts worden toegepast op het gedeelte van die inkomsten dat een "bedrag dat gelijkwaardig is aan een dividend" ("dividend equivalent amount") vormt. Het gaat om het dividend dat het filiaal zou hebben betaald gedurende het desbetreffende jaar indien dat filiaal een dochteronderneming was geweest van de vennootschap die inwoner is van België. Het bedrag dat gelijkwaardig is aan een dividend is voor een bepaald jaar over het algemeen gelijk aan de netto inkomsten die gedurende dat jaar met behulp van de vaste inrichting zijn verwezenlijkt, na betaling van de Amerikaanse vennootschapsbelasting en na een aanpassing waarbij rekening wordt gehouden met het positieve of negatieve verschil tussen de bestanddelen van het actief en die van het passief die kunnen worden toegerekend aan de vaste inrichting.

135. Wanneer er geen vaste inrichting in de Verenigde Staten is, kan de "branch profits tax" eveneens worden toegepast op inkomsten uit onroerende goederen en op onroerende meerwaarden wanneer die inkomsten en meerwaarden in de Verenigde Staten op hun nettobedrag worden belast.

136. Het tarief van de "branch profits tax" die de Verenigde Staten ingevolge paragraaf 10 mag heffen, mag ingevolge paragraaf 11 niet hoger zijn dan het tarief van 5 pct.

137. De "branch profits tax" mag evenwel niet worden geheven ten laste van een vennootschap die inwoner is van België en die aanspraak kan maken op de voordelen van de Overeenkomst op grond van de bepalingen van artikel 21 (Beperking van de voordelen) die beperkend zijn opgesomd in paragraaf 11. Die bepalingen zijn dezelfde als die welke zijn beoogd in paragraaf 4 en die een vennootschap die inwoner is van België in staat stellen de vrijstelling te bekomen waarin die paragraaf voorziet voor dividenden die betaald zijn door een dochteronderneming die inwoner is van de Verenigde Staten.

Paragraaf 12

138. Paragraaf 12 biedt de Verenigde Staten de mogelijkheid om artikel 10, paragraaf 3 (vrijstelling van sommige dividenden uit Amerikaanse bronnen) afzonderlijk stop te zetten.

139. Enerzijds is bepaald dat paragraaf 3 automatisch ophoudt toepassing te vinden op dividenden die zijn betaald of toegekend vanaf 1 januari van het 6de jaar na het jaar waarin de Overeenkomst in werking treedt (dat wil zeggen vanaf 1 januari 2013), tenzij de Amerikaanse Staatssecretaris van de Schatkist ("Secretary of the Treasury") op basis van een verslag van de "Commissioner of Internal Revenu" aan de Senaat van de Verenigde Staten bevestigt dat België in voldoende mate heeft voldaan aan de verplichtingen waarmee het heeft ingestemd overeenkomstig artikel 25 (Uitwisseling van inlichtingen en administratieve bijstand). Die bevestiging is er op 14 juni 2012 gekomen, dus vóór de uiterste datum die bepaald was op 30 juni 2012. Paragraaf 3 blijft dus verder van toepassing.

140. Anderzijds kunnen de Verenigde Staten paragraaf 3 afzonderlijk opzeggen door dezelfde procedure toe te passen als die waarin artikel 29 voorziet voor de opzegging van de Overeenkomst. Indien de Verenigde Staten deze afzonderlijke opzegging aanwenden, zou paragraaf 3 ophouden toepassing te vinden op dividenden die zijn betaald of toegekend vanaf 1 januari van het jaar dat volgt op het jaar waarin de opzegging is gedaan. De Verenigde Staten hebben zich ertoe verbonden paragraaf 3 slechts op te zeggen indien ze van mening zijn dat België de bepalingen van artikel 24 (Regeling voor onderling overleg) en van artikel 25 (Uitwisseling van inlichtingen en administratieve bijstand) op zodanige wijze heeft toegepast dat de balans van de voordelen die elke overeenkomstsluitende Staat uit de Overeenkomst heeft behaald, wezenlijk is gewijzigd.

141. Opdat België alle maatregelen zou kunnen nemen die nodig zijn voor een correcte toepassing van de bepalingen van artikel 24 en 25, plegen de bevoegde Belgische en Amerikaanse autoriteiten elk jaar overleg zodat alle mogelijke problemen met betrekking tot de toepassing van de desbetreffende bepalingen in kaart worden gebracht en opgelost worden. Dit zou een loyale samenwerking moeten verzekeren tussen de belastingadministraties van beide landen en het zou een voortijdige en afzonderlijke beëindiging van artikel 10, paragraaf 3 moeten vermijden.

142. De Verenigde Staten verlenen de vrijstelling van dividenden uit Amerikaanse bronnen alleen aan inwoners van landen waarmee een uitgebreide uitwisseling van inlichtingen, in het bijzonder een uitwisseling van bankgegevens, bestaat, alsmede een samenwerking waardoor dubbele belasting wordt vermeden in geval van verschillen van mening inzake de toepassing van de Overeenkomst. De medewerking van elke ambtenaar is vereist om België in staat te stellen op correcte wijze aan zijn verplichtingen ter zake te voldoen (zie hierna de commentaar bij de artikelen 24 en 25).

Formaliteiten om de belastingvrijstelling of -vermindering te verkrijgen in de bronstaat van de dividenden.

143. De inwoner van de Verenigde Staten die een belastingvrijstelling of -vermindering voor dividenden uit Belgische bron wenst te verkrijgen zoals voorzien door artikel 10, moet daartoe een formulier 276DIV-Aut gebruiken. Dat formulier kan worden verkregen:

- hetzij op papier bij het [loket voor publicaties](http://fiscus.fgov.be/interfisc/nl/publications/office.htm)

- hetzij door het gratis te downloaden van de website<http://fiscus.fgov.be/interfaoiffr/publicaties/formulieren/formulieren.htm> of via FINFORM.

In principe moeten de Amerikaanse belastingautoriteiten in vak IV van het formulier 276Div.-Aut bevestigen dat de vermeldingen die voorkomen in de andere rubrieken van het formulier bij hun weten juist zijn. Aangezien de aflevering van woonplaatsattesten gecentraliseerd wordt bij een unieke federale dienst, kunnen de Amerikaanse belastingautoriteiten het formulier276Div.-Aut evenwel niet bevestigen. Bijgevolg wordt die bevestiging vervangen door een fiscale woonplaatsverklaring 6166 die bij het naar behoren ingevulde formulier 276Div.-Aut gevoegd wordt. Om de fiscale woonplaatsverklaring 6166 bij de IRS te verkrijgen moet het formulier 8802 ingevuld worden. Dat formulier kan gedownload worden van de website van de IRS <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f8802.pdf> en moet behoorlijk ingevuld worden toegezonden aan : Internal Revenu Service, Philadelphia Service Center, U.S. Residency Certification Request, PO BOX 16347, PHILADELPHIA, PA 19114-0447, Fax : 215-516-1035 of 215-516-2485.

144. De inwoner van België die een belastingvrijstelling of -vermindering voor dividenden uit Amerikaanse bron wenst te verkrijgen zoals voorzien door artikel 10, moet daartoe het formulier W-8BEN gebruiken dat kan gedownload worden van de website van de IRS [http://www.irs.gov/Forms-&-Pubs](http://www.irs.gov/Forms-%26-Pubs)Personen, niet zijnde natuurlijke personen, moeten bovendien voorafgaand een identificatienummer krijgen (het "Employer Identification Number"/EIN) dat kan worden verkregen door een formulier SS-4 op te sturen ofwel rechtstreeks via de website van de IRS (zie [http://www.irs.gov/Forms-&-Pubs](http://www.irs.gov/Forms-%26-Pubs)).

145. Ter herinnering : voor de documenten die moeten overgelegd worden ter ondersteuning van een aanvraag voor het verkrijgen van de vrijstellingen waarin de subparagrafen 3, b) en 4, b) van artikel 10 (Dividenden) voorzien ten voordele van pensioenfondsen, wordt verwezen naar paragraaf 123 hierboven.

**Artikel 11 (Interest)**

145. Krachtens paragraaf 1 is interest die door een inwoner van een overeenkomstsluitende Staat betaald is aan een inwoner van de andere overeenkomstsluitende Staat die er de uiteindelijk gerechtigde toe is, over het algemeen uitsluitend belastbaar in de woonstaat van de gerechtigde. In tegenstelling tot het bepaalde in het OESO-Model is interest in de bronstaat vrijgesteld van belasting. De vrijstelling van belasting in de bronstaat is onderworpen aan de toepassing van de bepalingen van artikel 21 (Beperking van de voordelen) die hierna van commentaar worden voorzien.

146. Paragraaf 2 staat evenwel toe aan de overeenkomstsluitende Staat waaruit de interest afkomstig is, sommige bijzondere vormen van interest te belasten.

147. Met betrekking tot interest die afkomstig is uit de Verenigde Staten, gaat het om:

- voorwaardelijke interest ("contingent interest") die door de Amerikaanse wetgeving niet als "portfolio interest" wordt beschouwd; het gaat om interest die wordt vastgesteld hetzij onder verwijzing naar ontvangsten, verkopen, inkomsten of winst van de schuldenaar van de interest of van een daarmee verbonden persoon, hetzij onder verwijzing naar de wijziging in de waarde van een goed van de schuldenaar of een daarmee verbonden persoon, of nog hetzij onder verwijzing naar een dividend of een andere toekenning van inkomsten die wordt verricht door de schuldenaar of een daarmee verbonden persoon; het gaat in feite om interest zoals bedoeld in afdeling 871(h)(4) van de Internal Revenue Code met uitzondering van de interest bedoeld in afdeling 871(h)(4)(C); die interest is in de Verenigde Staten belastbaar tegen een tarief dat niet hoger is dan 15 percent van het brutobedrag van de interest;

- interest die afkomstig is uit beleggingen in hypotheken op onroerend goed via een "real estate mortgage investment conduit" (REMIC) en die als "excess inclusion" wordt aangemerkt door de Amerikaanse wetgeving; een REMIC wordt in afdeling 860D gedefinieerd en een "excess inclusion" wordt omschreven in afdeling 860E van de Internal Revenue Code; het gaat om een fiscaal transparante entiteit die een bijzondere belastingregeling geniet; de desbetreffende interest is belastbaar in de Verenigde Staten overeenkomstig afdeling 860G (b) en geniet noch de verdragsvrijstelling, noch een verminderd belastingtarief.

148. Met betrekking tot interest die afkomstig is uit België, is alleen de interest die dezelfde kenmerken heeft als interest die door de Amerikaanse wetgeving als voorwaardelijke interest wordt beschouwd, aan de bron belastbaar. Het gaat om:

- interest die wordt vastgesteld onder verwijzing naar ontvangsten, verkopen, inkomsten of winst van de schuldenaar van de interest of van een daarmee verbonden persoon; of

- interest die wordt vastgesteld onder verwijzing naar de wijziging in de waarde van een goed van de schuldenaar of een daarmee verbonden persoon; of

- interest die wordt vastgesteld onder verwijzing naar een dividend dat of een andere toekenning van inkomsten die wordt verricht door de schuldenaar of een daarmee verbonden persoon.

149. Voor die interest is de roerende voorheffing waarin de Belgische interne wetgeving voorziet, beperkt tot 15 percent.

150. De uitdrukking "verbonden persoon" ("related person" in de authentieke Engelse tekst) die in paragraaf 2 wordt gebruikt, heeft de betekenis die eraan wordt toegekend door de interne wetgeving. In dit geval gebruikt het Wetboek van de inkomstenbelastingen niet deze uitdrukking maar wel de uitdrukking "verbonden onderneming". Men moet zich dus mutatis mutandis beroepen op de definitie van de uitdrukkingen "met een vennootschap verbonden vennootschappen" en "personen verbonden met een persoon" die voorkomen in artikel 11 van het Wetboek van Vennootschappen:

1° "met een vennootschap verbonden vennootschappen":

a) de vennootschappen waarover zij de controle uitoefent;

b) de vennootschappen die een controle over haar uitoefenen;

c) de vennootschappen waarmee zij een consortium vormt;

d) de andere vennootschappen die, bij weten van haar bestuursorgaan, onder de controle staan van de vennootschappen bedoeld in a), b) en c);

2° "personen verbonden met een persoon" : de natuurlijke en rechtspersonen die verbonden zijn met een persoon in de betekenis van 1°.

151. Op grond van artikel 5 van het Wetboek van vennootschappen betekent de uitdrukking "controle" de bevoegdheid in rechte of in feite om een beslissende invloed uit te oefenen op de aanstelling van de meerderheid van bestuurders of zaakvoerders van een persoon of op de oriëntatie van het beleid ervan. Paragraaf 2 van dit artikel bevat verscheidene onweerlegbare vermoedens dat er sprake is van een controle in rechte en paragraaf 3 bevat een juris tantum vermoeden (behoudens bewijs van het tegendeel) dat er sprake is van een controle in feite. Er zal worden verwezen naar die bepalingen bij de toepassing van paragraaf 2, b).

152. Paragraaf 2 is niet van toepassing:

- op interest waarvan het bedrag schommelt, uitsluitend omdat de datum van betaling van de interest of van het kapitaal voorwaardelijk is; noch

- op interest waarvan het bedrag schommelt, uitsluitend omdat het gaat om een lening zonder garanties of een lening met beperkte garanties; noch

- op interest die bepaald wordt door verwijzing naar de wijziging van de waarde, naar de opbrengst van of de wijziging van de opbrengst van een goed (met inbegrip van aandelen) dat actief verhandeld wordt op een gereglementeerde markt; noch

- op interest waarvan het volledige of bijna volledige bedrag wordt bepaald door verwijzing naar het bedrag van alle andere interest die niet als voorwaardelijke interest wordt beschouwd; noch

- op interest waarvan het bedrag schommelt door verwijzing naar de solvabiliteitsgraad van de schuldenaar.

153. Het voorwaardelijk karakter van de interest wordt geval per geval vastgesteld, waarbij rekening wordt gehouden met de voorwaarden van de desbetreffende transacties. De volgende producten brengen evenwel over het algemeen voorwaardelijke interest voort:

- vastgoedcertificaten die het bezit van roerende rechten op de inkomsten of de opbrengst van één of meerdere onroerende goederen mogelijk maken; de opbrengst van een vastgoedcertificaat is afhankelijk van de huurinkomsten en van de eventueel behaalde meerwaarde bij verkoop van het onroerend goed;

- "profit participating securities" (PPS) die door het Belgische recht beschouwd worden als een winstdelende converteerbare obligatielening; de opbrengst ervan is afhankelijk van de winst van de uitgever;

- "profit participating loans" (PPL) die een lening met winstdeelname vormen; de opbrengst ervan is afhankelijk van de winst die de uitgever behaalt uit de financiële activiteiten die met behulp van de geleende fondsen verricht zijn.

154. Paragraaf 3 neemt de definitie van de uitdrukking "interest" over van het OESO-Model. Hij maakt die definitie echter ruimer door eveneens elk inkomen op te nemen dat als interest behandeld wordt door de belastingwetgeving van de overeenkomstsluitende Staat waaruit het inkomen afkomstig is. Hij beperkt die definitie door de interest uit te sluiten die door de wetgeving van de Staat waarvan de schuldenaar inwoner is, beschouwd wordt als dividenden.

155. Deze definitie dekt elke soort inkomsten dat, naargelang het geval, door de Belgische interne wetgeving of door de Amerikaanse wetgeving beschouwd wordt als interest. Aan Belgische zijde omvat deze definitie met name de inkomsten die afkomstig zijn uit valse swaps of uit verrichtingen die betrekking hebben op overdracht en teruggave en die bedoeld zijn in artikel 19, § 3 WIB 1992.

156. De bepalingen van de paragrafen 4, 5 en 6 zijn gelijkaardig aan die van het OESO-Model.

157. De in bovenstaande paragrafen 143 en 144 beschreven formaliteiten voor dividenden, zijn mutatis mutandis ook van toepassing voor het verkrijgen van een belastingvrijstelling of -vermindering in de bronstaat van de interest.

**Artikel 12 (Royalty's)**

158. Artikel 12 is gelijkaardig aan het OESO-Model. Royalty's, gedefinieerd in artikel 12, zijn uitsluitend belastbaar in de woonstaat van de uiteindelijk gerechtigde. De vrijstelling van belasting in de bronstaat is evenwel onderworpen aan de toepassing van de bepalingen van artikel 21 (Beperking van de voordelen) die hierna worden besproken.

159. Bijlage I bij de circulaire bespreekt met name de toepassing van artikel 12 op royalty's die met behulp van een fiscaal transparante entiteit zijn verwezenlijkt.

160. De in bovenstaande paragrafen 143 en 144 beschreven formaliteiten voor dividenden, zijn mutatis mutandis ook van toepassing voor het verkrijgen van een belastingvrijstelling of -vermindering in de bronstaat van de royalty's.

**Artikel 13 (Voordelen)**

161. Paragrafen 1 en 2 bepalen dat de meerwaarden die kunnen worden toegerekend aan de vervreemding van in een overeenkomstsluitende Staat gelegen onroerende goederen uitsluitend in die overeenkomstsluitende Staat belastbaar zijn.

162. De onroerende goederen zijn:

- de in artikel 6 (Inkomsten uit onroerende goederen) gedefinieerde goederen; en

- met betrekking tot de Verenigde Staten, een belang in Amerikaanse onroerende goederen, dat wil zeggen de aandelen van een vennootschap waarvan de meerderheid van de activa bestaat uit in de Verenigde Staten gelegen onroerende goederen in overeenstemming met de in de Amerikaanse wetgeving bepaalde regels (Afdeling 897 IRC)

163. Paragraaf 1 verwijst naar meerwaarden "die kunnen worden toegerekend aan de vervreemding van onroerende goederen" in plaats van naar meerwaarden "die behaald zijn uit de vervreemding van onroerende goederen", zodat uitkeringen die door REITs (Real Estate Investment Trusts) of door sommige RICs (Regulated Investment Companies) worden gedaan, onderworpen zijn aan de bepalingen van artikel 13, paragraaf 1 en 2 - en niet aan die van artikel 10 (Dividenden) - wanneer die uitkeringen betrekking hebben op meerwaarden die afkomstig zijn uit de vervreemding van een belang in Amerikaanse goederen door die REITs of RICs. De desbetreffende meerwaarden zijn bijgevolg in de Verenigde Staten belastbaar overeenkomstig de Amerikaanse belastingwetgeving.

164. Paragraaf 3 gaat over de roerende goederen die deel uitmaken van het bedrijfsvermogen van een vaste inrichting van een onderneming. Hij is in overeenstemming met paragraaf 2 van het OESO-Model.

165. In de lijn van wat artikel 8 bepaalt voor de winst uit zee- en luchtvaart, kennen de paragrafen 4 en 5 het recht om belasting te heffen van meerwaarden verkregen uit de vervreemding van in internationaal verkeer geëxploiteerde schepen of luchtvaartuigen, van in internationaal verkeer gebruikte laadkisten en van roerende goederen die bij de exploitatie of het gebruik van die schepen, luchtvaartuigen of laadkisten, exclusief toe aan de woonstaat van de zee- of luchtvaartonderneming.

166. Overeenkomstig paragraaf 6 zijn meerwaarden verkregen uit de vervreemding van alle andere goederen slechts belastbaar in de woonstaat van de vervreemder. Het gaat met name om meerwaarden die een inwoner van België verwezenlijkt bij de vervreemding van aandelen (niet zijnde aandelen in de in paragraaf 2 bedoelde onroerende vennootschappen), van obligaties of van immateriële goederen.

**Artikel 14 (Inkomsten uit een dienstbetrekking)**

167. Paragrafen 1 en 2 zijn gelijk aan het OESO-Model. Inkomsten uit een dienstbetrekking zijn belastbaar in de Staat waar de dienstbetrekking wordt uitgeoefend behalve wanneer de drie voorwaarden, die in paragraaf 2 zijn bepaald, samen vervuld zijn (het verblijf in de Staat waar de dienstbetrekking wordt uitgeoefend is korter dan 183 dagen, de werkgever is geen inwoner van de Staat waar de dienstbetrekking wordt uitgeoefend en de inkomsten uit de dienstbetrekking komen niet ten laste van een vaste inrichting die de werkgever in de andere Staat heeft).

168. Er wordt een uitzondering op die regels gemaakt voor inkomsten die vallen onder de artikelen 15 (Tantièmes), 17 (Pensioenen, sociale zekerheid, lijfrenten en uitkeringen tot onderhoud), 18 (Overheidsfuncties) en 19 (Studenten, stagiairs, leraren en onderzoekers).

169. Punt 2 van het Protocol legt uitdrukkelijk het criterium vast dat bepaalt in welke Staat een dienstbetrekking wordt uitgeoefend. Een dienstbetrekking wordt uitgeoefend daar waar de werknemer fysiek aanwezig is wanneer hij de werkzaamheden waarvoor hij betaald wordt, uitoefent. Om de plaats te bepalen waar een dienstbetrekking wordt uitgeoefend, wordt dus geen rekening gehouden met de woonplaats van de schuldenaar, de plaats waar het contract werd gesloten, de woonplaats van de werkgever, noch met de plaats waar de beloningen worden betaald of met de plaats waar het werk wordt geëxploiteerd. Het criterium van de fysieke aanwezigheid is het enige relevante criterium. Wanneer een dienstbetrekking gedeeltelijk in de woonstaat van de werkgever wordt uitgeoefend, is slechts het gedeelte van de beloningen dat kan worden toegerekend aan de in die Staat uitgeoefende werkzaamheid aldaar belastbaar, en dus niet het geheel van de beloningen (de beloningen die met de dienstbetrekking verband houden moeten worden opgesplitst rekening houdend met de plaatsen waar de dienstbetrekking uitgeoefend wordt en dus met de plaatsen waar de werknemer fysiek aanwezig is voor het uitoefenen van die dienstbetrekking).

170. Het criterium van de fysieke aanwezigheid is het criterium dat wordt gebruikt in de commentaar bij artikel 15 (Inkomsten uit een dienstbetrekking) van het OESO-Model. Dit criterium is van toepassing om te bepalen in welke overeenkomstsluitende Staat een dienstbetrekking wordt uitgeoefend zelfs wanneer er geen uitdrukkelijke bepaling in die zin is opgenomen in een overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting.

171. Paragraaf 3 wijkt af van de in paragraaf 1 en 2 bepaalde regels. Hij bepaalt dat de beloningen die zijn betaald voor het uitoefenen van een dienstbetrekking aan boord van een schip of luchtvaartuig dat in internationaal verkeer wordt geëxploiteerd, uitsluitend in de woonstaat van deloontrekker belastbaar zijn. Hij is van toepassing op de beloningen die betaald zijn aan het personeel dat geregeld dienst doet op het schip of het luchtvaartuig. Die uitdrukking heeft betrekking op de bemanning maar ook, wanneer het gaat om een cruiseschip, artiesten uit de showbusiness, sportmonitoren, kappers, enz. die gedurende de volledige reis ten dienste staan van de passagiers.

172. Een werknemer die geen deel uitmaakt van de reguliere bemanning (bijvoorbeeld een verzekeringsagent die aan boord van een schip een dienstbetrekking uitoefent voor rekening van een verzekeringsonderneming), wordt niet beoogd door paragraaf 3. In dergelijk geval zijn de beloningen die een inwoner van een overeenkomstsluitende Staat ontvangt ter zake van de werkzaamheid die hij uitoefent aan boord van een schip dat in internationaal verkeer wordt geëxploiteerd, slechts in de andere overeenkomstsluitende Staat belastbaar wanneer niet voldaan is aan de voorwaarden van paragraaf 2 en alleen voor het gedeelte van de beloningen dat betrekking heeft op een werkzaamheid die werd uitgeoefend op het grondgebied van de andere overeenkomstsluitende Staat (met inbegrip van de territoriale zee).

173. Paragraaf 3 wijkt af van het OESO-Model krachtens hetwelk beloningen voor een dienstbetrekking die uitgeoefend wordt aan boord van een schip of luchtvaartuig, uitsluitend belastbaar zijn in de overeenkomstsluitende Staat waar de plaats van de werkelijke leiding van de onderneming die dat schip of luchtvaartuig in internationaal verkeer exploiteert, is gelegen. Dankzij paragraaf 3 kan vermeden worden dat er geen belasting zou worden geheven ten gevolge van de exclusieve heffingsbevoegdheid van de Verenigde Staten met betrekking tot beloningen die door een inwoner van België zijn verkregen ter zake van een dienstbetrekking die buiten de Verenigde Staten wordt uitgeoefend aan boord van een schip of luchtvaartuig dat in internationaal verkeer wordt geëxploiteerd. Het Amerikaans intern recht staat immers niet toe dat de Verenigde Staten belasting heffen van inkomsten uit een dienstbetrekking die worden betaald door een inwoner van de Verenigde Staten aan een niet-inwoner die zijn dienstbetrekking buiten de Verenigde Staten uitoefent.

174. De uitdrukking "internationaal verkeer", gedefinieerd in subparagraaf 1, f) van artikel 3 (Algemene bepalingen) betekent "vervoer door een schip of luchtvaartuig" zonder dat vereist is dat dit vervoer wordt gedaan door een schip of luchtvaartuig dat door een inwoner van een overeenkomstsluitende Staat wordt geëxploiteerd. De regel dat de beloningen van de leden van de vaste bemanning van een schip of luchtvaartuig dat in internationaal verkeer geëxploiteerd wordt uitsluitend belastbaar zijn in de woonstaat, geldt dus ook wanneer het schip of luchtvaartuig geëxploiteerd wordt door een inwoner van een derde Staat. Dit impliceert dat de beloningen van de bedoelde bemanningsleden die kunnen worden toegerekend aan werkzaamheden die in de andere overeenkomstsluitende Staat worden uitgeoefend, buiten de voorwaarden waarin paragraaf 2 van artikel 14 voorziet, niet belastbaar zijn in die andere overeenkomstsluitende Staat, ongeacht welke Staat de woonstaat is van de persoon die het schip of luchtvaartuig exploiteert.

**Artikel 15 (Tantièmes)**

175. Artikel 15 bepaalt dat een overeenkomstsluitende Staat de tantièmes, presentiegelden en andere vergoedingen mag belasten die door een vennootschap die inwoner is van die Staat zijn betaald voor een functie van lid van de raad van bestuur of van toezicht die effectief op zijn grondgebied wordt uitgeoefend door een inwoner van de andere overeenkomstsluitende Staat.

176. Artikel 15 is eveneens van toepassing op de tantièmes en andere vergoedingen die door een vennootschap die inwoner is van een overeenkomstsluitende Staat zijn betaald voor het mandaat van bestuurder dat wordt uitgeoefend door een vennootschap die inwoner is van de andere overeenkomstsluitende Staat.

177. Wanneer het mandaat niet effectief wordt uitgeoefend in de Staat waarvan de vennootschap inwoner is (bijvoorbeeld een bestuurder die vanuit zijn woonstaat deelneemt aan een videoconferentie of die deelneemt aan een raad van bestuur die plaatsvindt in een derde Staat), mogen de beloningen worden belast overeenkomstig de bepalingen van artikel 7 (Ondernemingswinst). Artikel 7 is zowel van toepassing op de beloningen voor een mandaat dat wordt uitgeoefend door een natuurlijke persoon als op de beloningen voor een mandaat dat wordt uitgeoefend door een vennootschap. Voor een natuurlijke persoon zijn de tantièmes, presentiegelden en andere vergoedingen in dat geval immers inkomsten uit een werkzaamheid van zelfstandige aard waarop artikel 7 betrekking heeft. Wanneer het mandaat niet effectief wordt uitgeoefend in de Staat waarvan de vennootschap inwoner is, zijn genoemde inkomsten overeenkomstig artikel 7 bijgevolg uitsluitend belastbaar in de woonstaat van de gerechtigde.

178. Artikel 15 wijkt af van het OESO-Model dat bepaalt dat de woonstaat van de vennootschap die de tantièmes, presentiegelden en andere vergoedingen betaalt genoemde inkomsten mag belasten, ongeacht de plaats waar de functie van lid van de raad van bestuur wordt uitgeoefend. Artikel 15 voegt zich in feite naar het Amerikaans intern recht dat de Verenigde Staten niet toestaat belasting te heffen van de inkomsten die worden betaald aan een niet-inwoner wanneer die niet-inwoner de werkzaamheid waaruit die inkomsten voortkomen uitoefent buiten de Verenigde Staten.

179. Overeenkomstig paragraaf 4 van artikel 1 (Algemene reikwijdte) mogen de Verenigde Staten evenwel belasting heffing van de tantièmes, presentiegelden en andere vergoedingen die een Amerikaans staatsburger die inwoner is van België verkrijgt voor een mandaat dat hij uitoefent in een vennootschap die inwoner is van de Verenigde Staten, ongeacht in welke Staat hij dat mandaat uitoefent.

180. De schuldenaar van de tantièmes, presentiegelden en andere vergoedingen moet een vennootschap zijn die inwoner is van een overeenkomstsluitende Staat. Artikel 15 is niet van toepassing op dat soort inkomsten die betaald zijn door een entiteit die wordt behandeld als een fiscaal transparante entiteit in de overeenkomstsluitende Staat door wiens wetgeving zij beheerst wordt. Artikel 7 (Ondernemingswinst) is van toepassing op het aandeel van de verschillende vennoten in het inkomen van de entiteit.

181. Met betrekking tot vennootschappen die inwoner zijn van België, is artikel 15 van toepassing op de bestuurders en de zaakvoerders die lid zijn van een raad van bestuur of van een directiecomité van een door het Belgische Wetboek van vennootschappen gereglementeerde handelsvennootschap, alsmede op de vereffenaars die lid zijn van een college van een dergelijke vennootschap. Het artikel is eveneens van toepassing op de leden van een raad van bestuur of van toezicht van een vereniging die of van een organisme dat voor de toepassing van de vennootschapsbelasting of van de rechtspersonenbelasting beschouwd wordt als een rechtspersoon (bijvoorbeeld de leden van de raad van bestuur van een VZW).

182. De uitdrukking "tantièmes, presentiegelden en andere vergoedingen" bevat de voordelen in natura die een persoon in zijn hoedanigheid van lid van de raad van bestuur of van toezicht ontvangt.

183. Artikel 15 wordt aangevuld met punt 3 van het Protocol. Dit bevat bepalingen die gelijkaardig zijn aan die welke gebruikelijk zijn in de door België gesloten overeenkomsten. Het bepaalt dat:

a) de bepalingen van artikel 15 eveneens van toepassing zijn op beloningen die een zaakvoerder van een vennootschap, niet zijnde een vennootschap op aandelen, voor zijn functie als bestuurder van de vennootschap verkrijgt. Deze bepaling bevestigt dat tantièmes, presentiegelden en andere vergoedingen die een mandaat belonen dat door één enkele zaakvoerderwordt uitgeoefend - die geen "lid van de raad van bestuur … van een vennootschap" is - eveneens belastbaar zijn in de woonstaat van de vennootschap waarvan hij zaakvoerder is voor zover hij zijn mandaat in die Staat uitoefent.

In het Belgisch recht is een vennootschap niet zijnde een vennootschap op aandelen, een vennootschap die geen naamloze vennootschap (NV) en geen commanditaire vennootschap op aandelen (CVA) is. De bedoelde handelsvennootschappen zijn dus de vennootschap onder firma (VOF), de gewone commanditaire vennootschap (Comm.V.), de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid (BVBA), de coöperatieve vennootschap met onbeperkte aansprakelijkheid (CVOA) en de coöperatieve vennootschap met beperkte aansprakelijkheid (CVBA). Het kapitaal van die vennootschappen wordt immers verdeeld in aandelen (zie met name artikel 238 van het Wetboek van vennootschappen voor de BVBA en artikel 356 van het Wetboek van vennootschappen voor de CV).

b) Beloningen die een inwoner van een overeenkomstsluitende Staat die een mandataris is op wie artikel 15 van toepassing is (met inbegrip van één enkele zaakvoerder), verkrijgt ter zake van de uitoefening van dagelijkse werkzaamheden van leidinggevende of technische, commerciële of financiële aard voor een vennootschap die inwoner is van een overeenkomstsluitende Staat, zijn belastbaar overeenkomstig de regels bepaald in artikel 14 (Inkomsten uit een dienstbetrekking). Voor de gevallen waarin het gaat om een Belgische vennootschap, verduidelijkt het Protocol, voor zover zulks nodig is, dat artikel 14 van toepassing is alsof de mandataris een gewone werknemer is en alsof de vennootschap een werkgever is waarmee hij verbonden is door een band van ondergeschiktheid.

Artikel 14 is slechts geschikt om te worden toegepast op natuurlijke personen. Het verwijzen naar de in artikel 14 bepaalde regels kan bijgevolg geen betrekking hebben op dagelijkse werkzaamheden die worden uitgeoefend door een gemachtigde vennootschap. Beloningen betaald aan een vennootschap die inwoner is van een overeenkomstsluitende Staat voor de dagelijkse werkzaamheden die worden uitgeoefend voor een vennootschap die inwoner is van een overeenkomstsluitende Staat, zijn bijgevolg belastbaar overeenkomstig de bepalingen van artikel 7 (Ondernemingswinst).

In deze context zijn de bepalingen van artikel 14 slechts van toepassing opdagelijkse werkzaamheden. Dagelijkse werkzaamheden van leidinggevende aard kunnen worden gedefinieerd als bestuurswerkzaamheden die de noden van het dagelijkse functioneren van de vennootschap niet overschrijden. Daardoor zijn beslissingen uitgesloten die afhangen van de functie van bestuurder, die hoofdzakelijk bestaat uit het uitwerken en goedkeuren van de strategische oriëntatie van de vennootschap, het onderzoeken en goedkeuren van belangrijke beslissingen inzake de activa van de vennootschap en de financiering daarvan, het controleren van de resultaten van de vennootschap, alsmede het opstellen van verslagen voor de algemene vergadering. Onder "dagelijkse werkzaamheden van technische aard" worden verstaan werkzaamheden van alle aard die blijvend en regelmatig (en niet uitzonderlijk), al dan niet krachtens een arbeidsovereenkomst, worden uitgeoefend. Toevallige prestaties die door de betrokken personen voor de vennootschap worden verricht in de hoedanigheid van raadgever, consultant, advocaat, accountant, enz. hangen af van artikel 7 (Ondernemingswinst).

De benoeming, het ontslag en de bevoegdheden van de perso(o)n(en) belast met het dagelijks bestuur, worden in principe in de statuten geregeld.

c) Beloningen die een vennoot die inwoner is van een overeenkomstsluitende Staat verkrijgt van een vennootschap niet zijnde een vennootschap op aandelen, die inwoner is van België, ter zake van dagelijkse werkzaamheden zijn eveneens belastbaar overeenkomstig de regels bepaald in artikel 14 (Inkomsten uit een dienstbetrekking). Artikel 14 is van toepassing alsof de vennoot een gewone werknemer is en alsof de vennootschap zijn werkgever is.

d) Artikel 7 (Ondernemingswinst) en niet de artikelen 14 (Inkomsten uit een dienstbetrekking) of 15 (Tantièmes) is van toepassing op het distributieve aandeel van een vennoot in de inkomsten van een fiscaal transparante entiteit (zoals een Amerikaanse "partnership"). Deze bepaling bevestigt de verdragsregeling voor inkomsten die verwezenlijkt worden met behulp van fiscaal transparante entiteiten die voortkomt uit artikel 1 (Algemene reikwijdte), paragraaf 6 en uit artikel 3 (Algemene bepalingen), paragraaf 1, b) en c).

**Artikel 16 (Artiesten en sportbeoefenaars)**

184. De bepalingen van artikel 16 wijken af van de bepalingen van artikel 17 van het OESO-Mo­del.

Paragraaf 1

185. Paragraaf 1 is van toepassing op de inkomsten die de artiest of de sportbeoefenaar rechtstreeks uit zijn werkzaamheden als artiest of sportbeoefenaar behaalt, wanneer die inkomsten niet krachtens artikel 7 (Ondernemingswinst) of 14 (Inkomsten uit een dienstbetrekking) belastbaar zijn in de Staat waar de werkzaamheden uitgeoefend worden.

186. Volgens paragraaf 1 mag de Staat waar de werkzaamheden worden uitgeoefend de inkomsten van een artiest of een sportbeoefenaar die inwoner is van de andere overeenkomstsluitende Staat enkel belasten, indien de bruto-inkomsten die aan die artiest of die sportbeoefenaar in de loop van een bepaald belastbaar tijdperk zijn betaald voor de werkzaamheden die hij op het grondgebied van die Staat heeft uitgeoefend in de hoedanigheid van artiest of sportbeoefenaar, hoger zijn dan 20.000 Amerikaanse dollar (of de tegenwaarde daarvan in euro). De bruto-inkomsten bevatten de kosten die aan de artiest of de sportbeoefenaar zijn terugbetaald of die voor zijn rekening gedragen zijn (bijvoorbeeld de verplaatsingskosten en de verblijfkosten, beloningen voor begeleidend personeel, kledingkosten, enz.).

187. Paragraaf 1 is dus niet van toepassing wanneer de desbetreffende inkomsten belastbaar zijn in de Staat waar de werkzaamheden worden uitgeoefend krachtens artikel 7 (Ondernemingswinst) omdat het gaat om inkomsten die kunnen worden toegerekend aan een vaste inrichting waarover de artiest of de sportbeoefenaar in die Staat beschikt, of krachtens artikel 14 (Inkomsten uit een dienstbetrekking) omdat de artiest of de sportbeoefenaar gedurende meer dan 183 dagen verblijft in de Staat waar de werkzaamheden worden uitgeoefend, of omdat de werkgever die de beloningen betaalt, inwoner is van die Staat of omdat de beloningen ten laste komen van een vaste inrichting waarover de werkgever in die Staat beschikt. In zulk geval zijn de inkomsten belastbaar in de Staat waar de werkzaamheden worden uitgeoefend, ongeacht het bedrag ervan en dus zelfs indien ze niet de drempel van 20.000 Amerikaanse dollar bereiken.

Voorbeeld

In 2009 wordt een danser die inwoner is van de Verenigde Staten via een arbeidsovereenkomst tewerkgesteld door een Belgisch balletgezelschap (een VZW die inwoner is van België) om te dansen in een nieuw, door genoemd gezelschap gecreëerd ballet. Die danser verblijft 2 maanden in België (6 weken repetities en 2 weken voorstellingen en repetities); daarna gaat het ballet op tournee door de Verenigde Staten waar het gedurende een maand loopt. De Amerikaanse danser krijgt maandelijks een bruto-salaris van 4.000 dollar. De beloningen van 8.000 dollar bruto die door de Amerikaanse danser voor zijn werkzaamheden in België in 2009 zijn verkregen, zijn in België belastbaar overeenkomstig de algemene regel van artikel 14 (Inkomsten uit een dienstbetrekking) (de beloningen zijn belastbaar in de Staat waar de dienstbetrekking wordt uitgeoefend; de uitzondering van de zogenaamde "183 dagenregel" is niet van toepassing aangezien de beloningen betaald zijn door of voor rekening van een werkgever die inwoner is van België). De beloningen van 4.000 dollar bruto die de Amerikaanse danser heeft verkregen voor zijn werkzaamheden in de Verenigde Staten zijn overeenkomstig paragraaf 1 van artikel 14 (Inkomsten uit een dienstbetrekking) uitsluitend belastbaar in de Verenigde Staten, dat de woonstaat van de gerechtigde is en de Staat waar de werkzaamheden uitgeoefend worden.

188. De bruto-inkomsten waarmee rekening moeten worden gehouden om de drempel van 20.000 dollar te schatten, zijn die welke rechtstreeks in verband staan met de voorstelling van de artiest of van de sportbeoefenaar, ongeacht of het gaat om een publieke voorstelling of niet (opvoeringen, cursussen, wedstrijden, enz. of nog repetities of trainingen zelfs indien ze geen verband houden met een publieksoptreden). Die bruto-inkomsten omvatten met name beloningen voor publieksoptredens, beloningen of prijzen verkregen voor het optreden, het aandeel in de toegangsprijzen, de publiciteitsinkomsten die rechtstreeks verband houden met het optreden (bijvoorbeeld de bedragen die betaald worden door een brillenmaker voor het dragen van een bril tijdens een wielerkoers) en het aandeel van de beloningen die eventueel betaald worden voor de dagen waarop wordt getraind of gerepeteerd.

Voorbeeld 1

Norman, een voetballer die inwoner is van de Verenigde Staten, speelt voor Seattle Sounders FC, een Amerikaanse voetbalclub (soccer). Overeenkomstig het met de club gesloten arbeidscontract ontvangt hij een jaarsalaris van 1.000.000 dollar vermeerderd met verschillende resultaatgebonden premies. Overeenkomstig zijn contract moet hij deelnemen aan alle trainingen en moet hij beschikbaar zijn voor alle wedstrijden van de club. In 2009 heeft de club 40 wedstrijden gespeeld (de speler heeft aan 30 van die wedstrijden deelgenomen, hij zat op de bank tijdens 5 wedstrijden en hij was niet beschikbaar wegens kwetsuren voor de 5 overige wedstrijden). In de loop van het jaar 2009 organiseert Seattle Sounders FC trainingen in België alsmede twee vriendschappelijke wedstrijden tegen twee Belgische clubs. Norman verblijft in België gedurende 22 werkdagen : 12 dagen training voor het seizoen begint en zonder verband met een specifieke wedstrijd, 2 dagen training voor de wedstrijden in België, 2 dagen voor de in België gespeelde wedstrijden (waarvan hij de ene gespeeld heeft, en de andere op de reservebank zat), 6 reisdagen voor en na zijn beide verblijven in België.

Door paragraaf 1 van artikel 16 mag België belasting heffen van de inkomsten uit de door Norman in België uitgeoefende werkzaamheden die ingevolge de bepalingen van artikel 14 (Inkomsten uit een dienstbetrekking) niet in België belastbaar zijn.

Aangezien het gaat om inkomsten uit een dienstbetrekking dient het jaarsalaris van Norman te worden verdeeld naar verhouding tussen de dagen werkzaamheid in België die rechtstreeks verband houden met de werkzaamheid die in de hoedanigheid van sportbeoefenaar wordt uitgeoefend en zijntotaal aantal werkdagen van het jaar 200913. In dit geval, wanneer ervan uitgegaan wordt dat het totaal aantal werkdagen van Norman voor het jaar 2009 gelijk is aan 220, behaalt hij 22/220 van het salaris van 1.000.000 dollar, dat is 100.000 dollar, uit werkzaamheden die in de hoedanigheid van sportbeoefenaar in België worden uitgeoefend. Alle trainingen (daaronder begrepen de trainingen vóór het seizoenbegin) en de deelname aan de wedstrijd moeten immers worden beschouwd als werkzaamheden die Norman in de hoedanigheid van sportbeoefenaar uitoefent. De reisdagen alsmede de dag op de reservebank moeten worden geacht rechtstreeks met die werkzaamheden in verband te staan. Indien Norman een premie ontvangt voor zijn prestatie gedurende de wedstrijd waaraan hij deelgenomen heeft in België en eventueel voor zijn aanwezigheid op de reservebank, is die premie eveneens een beloning voor de werkzaamheden die in België in de hoedanigheid van sportbeoefenaar werden uitgeoefend.

----------

[(13)Bij gebrek aan gegevens die het mogelijk maken dat totaal aantal werkdagen te bepalen, wordt ervan uitgegaan dat dit 220 dagen per kalenderjaar bedraagt.]

---------

Voorbeeld 2

Een rockartiest die inwoner is van de Verenigde Staten heeft een contract getekend met een Amerikaanse onafhankelijke promotor voor een wereldtournee van 40 concerten in een periode van 200 dagen. Tijdens die periode reist de rockartiest de wereld rond, repeteert hij met de muzikanten en treedt hij op voor het publiek. De rockartiest krijgt 20.000.000 dollar voor die concerten plus 5 percent op de ticketverkoop. De rockartiest verblijft in België gedurende 10 dagen en geeft er 4 concerten.

Door paragraaf 1 van artikel 16 mag België belasting heffen van de inkomsten uit de in België uitgeoefende werkzaamheden die ingevolge de bepalingen van artikel 7 (Ondernemingswinst) niet in België belastbaar zijn.

Aangezien het gaat om een onafhankelijke artiest, dient het bedrag dat hij voor de ganse tournee ontvangt, te worden verdeeld naar verhouding tussen het aantal in België gegeven concerten en het totaal aantal concerten. In dit geval wordt 4/40 van 20.000.000 dollar, dat wil zeggen 2.000.000 dollar plus nog eens 5 percent van de inkomsten met betrekking tot de 4 in België gegeven concerten, behaald uit werkzaamheden die in de hoedanigheid van artiest in België worden uitgeoefend. Om vast te stellen of de drempel van 20.000 dollar bereikt is, wordt rekening gehouden met de bruto-inkomsten die kunnen worden toegerekend aan de Belgische concerten, daaronder begrepen het bedrag dat de kosten voor de muzikanten, voor de geluidsinstallatie en voor de belichting omvat.

189. De inkomsten die geen rechtstreeks verband houden met een training, een repetitie, een manifestatie of een spektakel die hebben plaatsgevonden in de Staat waar de werkzaamheid wordt uitgeoefend, worden niet in aanmerking genomen. Bijvoorbeeld wanneer het auteursrecht voor een concertopname aan de artiest toebehoort, wordt geen rekening gehouden met de royalty's op de verkoop van een CD of van een DVD met een muzikale opname van dit concert dat heeft plaatsgevonden in de Staat waar de werkzaamheid wordt uitgeoefend. Er wordt ook geen rekening gehouden met beloningen die voortkomen uit het uitzenden van een reclamespot voor een merk van deodorant (portretrecht).

190. Om vast te stellen of de drempel van 20.000 dollar bereikt is, moet rekening worden gehouden met de brutobeloningen die in de loop van een gegeven belastbaar tijdperk zijn betaald of toegekend.

Voorbeeld

Op 10 oktober 2008 tekent een onafhankelijke jazzmuzikant die inwoner is van België een contract met een inwoner van de Verenigde Staten voor het verrichten van prestaties. Op basis van dat contract geeft hij tijdens de periode van 22 tot 24 mei 2009 drie optredens in de jazzclub welke die inwoner van de Verenigde Staten uitbaat in New York. De totale bruto-beloning voor die prestatie bedraagt 28.000 dollar. Overeenkomstig het contract wordt een bedrag van 10.000 dollar betaald op het ogenblik dat het contract getekend wordt (in de loop van het belastbaar tijdperk 2008), en wordt het saldo van 18.000 dollar wanneer de optredens plaatsvinden (in de loop van het belastbaar tijdperk 2009). De inkomsten die de inwoner van België verkrijgt uit zijn werkzaamheid in de Verenigde Staten, zijn niet belastbaar in de Verenigde Staten want de drempel van 20.000 dollar per belastbaar tijdperk is niet bereikt.

191. Aangezien het over het algemeen onmogelijk is om vóór het einde van een belastbaar tijdperk te weten in welke mate de bruto-inkomsten van een artiest of van een sportbeoefenaar die niet-inwoner is de drempel van 20.000 dollar zullen overschrijden, mag de werkstaat de belasting aan de bron waarin zijn interne wetgeving eventueel voorziet, inhouden en deze na het einde van het belastbaar tijdperk terugbetalen indien de belastingplichtige vaststelt dat de drempel niet werd bereikt. In het kader van de procedure van voorafgaand akkoord die door de Belgische belastingadministratie werd ingesteld, kan de vrijstelling van de Belgische bedrijfsvoorheffing evenwel meteen al aan de bron verleend worden. Daartoe moet de artiest of de sportbeoefenaar of zijn bevoegde vertegenwoordiger een verklaring op erewoord onderschrijven waarin hij verklaart dat de bruto-inkomsten die in het desbetreffende belastbaar tijdperk zullen betaald worden aan de artiest of aan de sportbeoefenaar, niet meer zullen bedragen dan 20.000 dollar en dat hij zich ertoe verbindt de Belgische belastingadministratie spontaan op de hoogte te brengen van elke wijziging in de situatie van de artiest of van de sportbeoefenaar. Circulaire n° CiR9.Div/546.156 (AOIF 3/2002) dd. 01.02.2002 behandelt de procedure van voorafgaand akkoord met het oog op het verlenen van de vrijstelling van inhouding van bedrijfsvoorheffing op de inkomsten van werkzaamheden uitgeoefend in België door bepaalde artiesten of sportbeoefenaars. Ze behandelt evenwel niet het stelsel dat later door de huidige bepaling voor artiesten en sportbeoefenaars die inwoner zijn van de Verenigde Staten, werd ingesteld.

Paragraaf 2

192. Paragraaf 1 is van toepassing op inkomsten die een artiest of een sportbeoefenaar die inwoner is van een overeenkomstsluitende Staat behaalt uit zijn persoonlijke werkzaamheden in de andere overeenkomstsluitende Staat. Paragraaf 2 handelt over de gevallen waarbij de inkomsten die betrekking hebben op de werkzaamheden van die artiest of van die sportbeoefenaar worden toegekend aan een derde persoon. Die inkomsten zijn slechts belastbaar in de Staat waar de werkzaamheden worden uitgeoefend wanneer het contract op grond waarvan de prestaties worden verricht:

- hetzij uitdrukkelijk de artiest of de sportbeoefenaar aanduidt die de prestatie zal verrichten (door het vermelden van zijn naam of door een andere omschrijving waardoor zijn identiteit met zekerheid kan worden vastgesteld);

- hetzij de organisator van de voorstelling (of een andere persoon dan de artiest of de sportbeoefenaar of dan de derde persoon aan wie de inkomsten worden toegekend) toestaat de artiest of de sportbeoefenaar die de prestatie zal verrichten, aan te duiden.

193. Deze voorwaarden beperken de toepassing van paragraaf 2 tot situaties waar sprake is van potentieel misbruik waarbij kan worden verondersteld dat de organisator effectief een contract sluit met een bepaalde sportbeoefenaar of artiest, maar de toepassing van paragraaf 1 wil vermijden door het contract met een derde persoon te sluiten en de inkomsten uit de werkzaamheden aan die derde persoon toe te kennen.

194. Wanneer het contract op grond waarvan de prestaties verricht worden, niet de artiest of de sportbeoefenaar aanduidt en aan de derde persoon aan wie de inkomsten zijn betaald of toegekend de zorg overlaat om de persoon die de prestaties zal verrichten aan te duiden, is paragraaf 2 niet van toepassing.

195. Om te weten of een artiest of een sportbeoefenaar "aangeduid" is in een contract, moeten de feiten en omstandigheden van elk geval onderzocht worden en moet rekening gehouden worden met de specifieke elementen van elk contract.

196. Bijvoorbeeld wanneer het contract de naam van een groep muzikanten vermeldt (bijvoorbeeld Megadeth, Metallica, Black Eyed Peas of Green Day) wordt de naam van de groep geacht een omschrijving te vormen waardoor de identiteit van elk groepslid kan worden vastgesteld, met name wanneer de website van de groep de identiteit van de groepsleden opgeeft.

197. De drempel van 20.000 dollar waarin paragraaf 1 voorziet, is niet van toepassing in het kader van paragraaf 2 op de inkomsten die aan de derde persoon zijn toegekend.

198. Het is de derde persoon die de diensten van de "aangeduide" artiesten of sportbeoefenaars levert, die belastbaar is op grond van paragraaf 2. Het belastbaar inkomen in hoofde van die derde persoon is het totale brutobedrag dat aan die persoon wordt betaald voor de werkzaamheden van de artiest of van de sportbeoefenaar, na eventuele aftrek van beloningen die door de derde persoon werden afgestaan aan de artiesten of sportbeoefenaars die in het contract "aangeduid" of "niet aangeduid" werden. In het geval van artistieke of sportieve prestaties die in België zijn verricht, zijn beloningen die aan die "aangeduide" of "niet aangeduide" artiesten werden afgestaan, belastbaar overeenkomstig paragraaf 1 indien zij inwoner zijn van de Verenigde Staten (met toepassing van de drempel van 20.000 dollar) of overeenkomstig de belastingovereenkomst die België heeft gesloten met de woonstaat van de betrokkenen.

Voorbeeld 1

De vennootschap BALLET-US die inwoner is van de Verenigde Staten, staat in voor het management van een gezelschap voor hedendaagse dans. BALLET-US sluit een contract met de vennootschap ORGANISATOR die inwoner is van België en een dansfestival in België organiseert. Krachtens dit contract zullen drie opvoeringen van een door de groep in New York gecreëerd ballet, worden gebracht in België voor een bedrag van 250.000 dollar. Dat bedrag dekt alle kosten en beloningen die betrekking hebben op de prestaties in België, met inbegrip van die van de choreograaf, de lichttechnicus, de geluidsingenieur en iemand die instaat voor de materiële voorzieningen. Het contract vermeldt de identiteit van beide " sterdansers" die inwoner zijn van de Verenigde Staten. BALLET-US mag zelf de 10 andere dansers van de groep aanduiden die eveneens zullen meewerken aan de voorstelling in België. Zeven dansers zijn inwoner van de Verenigde Staten, één danser is inwoner van Canada, één danser is inwoner van Mexico en één danser is inwoner van Colombia. Geen enkele van deze 10 dansers heeft een aandeel in de winst van BALLET-US.

De door ORGANISATOR aan BALLET-US betaalde bruto-inkomsten worden beoogd in paragraaf 2 aangezien het contract tussen ORGANISATOR en BALLET-US de identiteit van ten minste één danser vermeldt. De brutobeloningen van 250.000 dollar zijn belastbaar in België ingevolge paragraaf 2 na aftrek van de beloningen die moeten worden toegerekend aan de prestaties van de 10 dansers die door BALLET-US zelf werden aangeduid, en van de beloningen die werden afgestaan aan de in het contract "aangeduide" "sterdansers".

De beloningen die door BALLET-US zijn betaald aan de 7 "niet aangeduide" dansers en aan de 2 "sterdansers" die inwoner zijn van de Verenigde Staten, worden beoogd in paragraaf 1 en zijn bijgevolg in België belastbaar indien de drempel van 20.000 dollar bereikt is voor de brutobeloningen die in de loop van het desbetreffend belastbaar tijdperk aan ieder van hen betaald is voor de in België verrichte artistieke prestaties. De beloningen die door BALLET-US betaald zijn aan de inwoner van Canada, aan de inwoner van Mexico en aan de inwoner van Colombia, zijn in België belastbaar respectievelijk op grond van artikel 17, paragraaf 1 van de belastingovereenkomst tussen België en Canada, op grond van artikel 17, paragraaf 1 van de Overeenkomst tussen België en Mexico, en op grond van artikel 228, 8° WIB 1992 (er is geen belastingovereenkomst in werking tussen België en Colombia).

Overeenkomstig artikel 87, 5°, d) en 91 van het KB WIB 1992 is ORGANISATOR verplicht bedrijfsvoorheffing aan te geven en te storten zowel voor het deel van de beloning van 250.000 dollar dat BALLET-US voor zich houdt als voor het deel dat BALLET-US aan de verschillende leden van de groep afstaat. ORGANISATOR moet in een bijlage de bruto-beloning meedelen die BALLET-US aan ieder van de 9 inwoners van de Verenigde Staten afstaat voor hun prestatie in België zodat de Administratie het teveel gestorte bedrag kan terugbetalen indien de drempel van 20.000 dollar niet bereikt werd aan het einde van het desbetreffend belastbaar tijdperk.

Voorbeeld 2

De enige vennoten van vennootschap ROCKY, die inwoner is van Jersey, zijn een rockartiest en zijn echtgenote die inwoner zijn van de Verenigde Staten. ROCKY sluit met ORGANISATOR, een organisator van voorstellingen die in Frankrijk gevestigd is, een contract voor een tournee van 40 Europese concerten die de rockartiest, die met naam en toenaam in het contract wordt vermeld, over een periode van 4 maanden zal geven. ORGANISATOR betaalt 20.000.000 dollar aan ROCKY voor die concerten plus 5 percent van de verkoop van de tickets. Overeenkomstig het arbeidscontract dat met de rockartiest werd gesloten, betaalt ROCKY hem een jaarsalaris van 2.000.000 dollar voor zijn verschillende werkzaamheden, waaronder de concerten. Er zijn vier concerten in België, waar de rockartiest gedurende 6 dagen zal verblijven.

De door ORGANISATOR aan ROCKY betaalde inkomsten voor de 4 concerten in België zijn belastbaar in België, weliswaar na aftrek van de beloningen die op grond van artikel 228, 8° WIB 1992 aan de rockartiest werden afgestaan voor die concerten (geen DBV tussen België en het grondgebied van de woonplaats van ROCKY ).

De door ORGANISATOR aan ROCKY betaalde inkomsten voor de 4 concerten bedragen in principe (20.000.000 x 4/40= 2.000.000) + 5 percent van de tijdens die 4 concerten gerealiseerde ontvangsten. Dat deel van de ontvangsten, na aftrek van de aan de rockartiest afgestane beloningen die verband houden met die 4 concerten, mag in België worden belast overeenkomstig paragraaf 2. Rekening houdend met het aantal verblijfdagen in België ten opzichte van het normaal aantal werkdagen van het jaar, mogen de aan de rockartiest afgestane beloningen geraamd worden op 2.000.000 x 6/220 = 54.545 dollar. Die beloning van 54.545 dollar die betaald is aan een inwoner van de Verenigde Staten voor de artistieke werkzaamheid die hij in België uitoefent, is eveneens belastbaar in België overeenkomstig paragraaf 1 aangezien ze de in die paragraaf bepaalde drempel van 20.000 dollar overschrijdt.

**Artikel 17 (Pensioenen, sociale zekerheid, lijfrenten, uitkeringen tot onderhoud en alimentatie)**

Paragraaf 1

199. Overeenkomstig subparagraaf a) zijn pensioenen en andere soortgelijke beloningen in principe uitsluitend belastbaar in de woonstaat van de uiteindelijk gerechtigde tot de pensioenen of andere soortgelijke beloningen. De uitdrukking "soortgelijke beloningen" omvat de niet-periodieke stortingen. Deze bepaling is normaal gezien van toepassing op elk kapitaal dat in het kader van een pensioenstelsel is betaald. Het in paragraaf 1 ingevoerde begrip "uiteindelijk gerechtigde" maakt duidelijk dat de bronstaat niet moet afzien van het recht om belasting te heffen van pensioenen en andere soortgelijke beloningen wanneer die inkomsten worden verkregen door een inwoner van de andere overeenkomstsluitende Staat die niet daadwerkelijk de gerechtigde ertoe is (bijvoorbeeld een gevolmachtigde). Er wordt evenwel opgemerkt dat deze regel voor de hand ligt en eveneens van toepassing zou zijn indien er in paragraaf 1 niet uitdrukkelijk wordt verwezen naar het begrip "uiteindelijk gerechtigde".

200. In tegenstelling tot het OESO-Model is deze bepaling niet alleen van toepassing op betalingen die verband houden met een vroegere dienstbetrekking. Ze is van toepassing op alle soorten pensioenen en soortgelijke beloningen, met uitzondering van die welke zijn betaald krachtens een socialezekerheidsstelsel zoals bedoeld in paragraaf 2 , de lijfrenten bedoeld in paragraaf 3, de overheidspensioenen bedoeld in artikel 18 (Overheidsfuncties) en de afsluitende beloningen voor diensten die onder artikel 15 vallen14. Paragraaf 1 is bijgevolg van toepassing:

----------

[(14)De vraag of stortingen gedaan ten gunste van een loontrekker na het stopzetten van de dienstbetrekking, al dan niet onder artikel 17 vallen moet worden beantwoord in functie van de aard van de betalingen en overeenkomstig de uitleg die wordt gegeven in de paragrafen 4 tot 6 van de commentaar bij artikel 18 (Pensioenen) van het OESO-Model.]

----------

- op de extra-legale of aanvullende pensioenen die zijn betaald ter zake van een vorige dienstbetrekking (meer bepaald de collectieve aanvullende pensioenen die via een groepsverzekering of een pensioenfonds betaald worden);

- op de aanvullende pensioenen en andere soortgelijke beloningen die zijn betaald ter zake van diensten die in het verleden zijn verricht in het kader van een zelfstandige werkzaamheid (daaronder begrepen de aanvullende pensioenen en andere soortgelijke beloningen die betaald worden aan bedrijfsleiders);

- op de renten en kapitalen die afkomstig zijn uit een aanvullende verzekering tegen ouderdom en vroegtijdig overlijden die een belastingplichtige op individuele basis gesloten heeft; en

- op de inkomsten uit pensioensparen dat conform art. 1458 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 werd aangelegd.

201. Hoewel paragraaf 1, a) voorziet in de exclusieve belastingheffing van pensioenen en andere soortgelijke beloningen in de woonstaat van de uiteindelijk gerechtigde, staat de vrijwaringsclausule van paragraaf 4 van artikel 1 (Algemene reikwijdte) de Verenigde Staten toe om overeenkomstig de Amerikaanse belastingwetgeving belasting te heffen van de pensioenen en andere soortgelijke beloningen die zijn betaald aan een inwoner van België die een Amerikaanse staatsburger is, of een voormalige Amerikaanse staatsburger of een persoon die voorheen gedurende een lange periode inwoner was van de Verenigde Staten.

202. Overeenkomstig subparagraaf b) moet de woonstaat evenwel een pensioen of een andere soortgelijke beloning van belasting vrijstellen die krachtens de interne wetgeving van de bronstaat van belasting zou zijn vrijgesteld indien dat pensioen of die beloning zou zijn betaald aan een inwoner van die Staat.

203. Wat betreft pensioenen en andere soortgelijke beloningen die afkomstig zijn uit België en betaald zijn aan een inwoner van de Verenigde Staten, moet in de Verenigde Staten, op grond van subparagraaf b), met name vrijstelling worden verleend voor pensioenen en andere soortgelijke beloningen die zijn betaald omdat er bijdragen gestort zijn in het kadervan een individueel levensverzekeringscontract dat geen aanleiding heeft gegeven tot een belastingvoordeel in België (art. 39, § 2 van het WIB 1992).

204. Voor pensioenen en andere soortgelijke beloningen die afkomstig zijn uit de Verenigde Staten en betaald zijn aan een inwoner van België, moet in België, op grond van subparagraaf b), met name vrijstelling worden verleend voor een van belasting vrijgestelde betaling die afkomstig is uit een Roth Individual Retirement Arrangement (IRA) (zulke betaling is in principe vrijgesteld op voorwaarde dat de regeling sedert ten minste vijf jaren werd gesloten en dat de betaling is verricht vanaf de pensioenleeftijd of in geval van invaliditeit) of voor een van belasting vrijgestelde betaling die afkomstig is uit een traditioneel Individual Retirement Arrangement (IRA) (zulke betaling is in principe vrijgesteld voor zover de betaling is verricht als tegenprestatie voor fiscaal niet-aftrekbare bijdragen). Om deze vrijstelling te bekomen moet de inwoner van België een attest bezorgen dat vaststelt dat de pensioenen en andere soortgelijke beloningen een vrijstellingsstelsel genieten in de Verenigde Staten wanneer ze aan een inwoner van de Verenigde Staten zijn betaald.

205. De vrijwaringsclausule van paragraaf 4 van artikel 1 (Algemene reikwijdte) is niet van toepassing. De Verenigde Staten moeten dus vrijstelling verlenen voor pensioenen of andere soortgelijke beloningen uit Belgische bronnen die zijn betaald aan een Amerikaanse inwoner, een Amerikaanse staatsburger, een voormalige Amerikaanse staatsburger of een persoon die voorheen gedurende een lange periode inwoner was van de Verenigde Staten, en die overeenkomstig de Belgische interne wetgeving van belasting zouden vrijgesteld zijn indien ze waren betaald aan een inwoner van België.

Paragraaf 2

206. Alle sommen die in het kader van de sociale zekerheid worden betaald, mogen niettegenstaande paragraaf 1 alleen in de bronstaat van de inkomsten worden belast. De woonstaat moet ze vrijstellen.

207. Overeenkomstig paragraaf 5 van artikel 1 (Algemene reikwijdte) is de vrijwaringsclausule van paragraaf 4 van datzelfde artikel niet van toepassing. De Verenigde Staten moeten dus eveneens vrijstelling verlenen ter zake van betalingen die in het kader van de Belgische sociale zekerheid zijn verricht aan staatsburgers, voormalige staatsburgers en personen die voorheen gedurende een lange periode inwoner waren, die geen inwoner van de Verenigde Staten zijn.

208. De bedoelde betalingen zijn met name de pensioenen die ingevolge een socialezekerheidsstelsel zijn betaald ter zake van een vroegere dienstbetrekking of van een zelfstandige werkzaamheid, het gewaarborgde inkomen voor bejaarden, werkloosheidsuitkeringen, uitkeringen wegens ziekte, invaliditeit of sociale bijstand die worden betaald door een overeenkomstsluitende Staat, de staatkundige onderdelen of plaatselijke gemeenschappen daarvan of door overheidsinstellingen die belast zijn met het beheer van de fondsen die bestemd zijn om te worden verdeeld.

209. Wat de territoriale reikwijdte van het sociale stelsel van loontrekkers betreft, is het Belgische socialezekerheidsstelsel van toepassing op elke werknemer die in België een werkzaamheid uitoefent, en waarvan de werkgever ofwel in België gevestigd is, ofwel op het Belgisch grondgebied een exploitatiezetel bezit waarvan de werknemer afhangt, en daarbij opdrachten en instructies krijgt en onder toezicht staat van die zetel. Overeenkomstig de bilaterale Overeenkomst die met de Verenigde Staten werd gesloten inzake sociale zekerheid, kan een inwoner van de Verenigde Staten die door zijn Amerikaanse werkgever in België gedetacheerd werd gedurende een periode die korter is dan 5 jaar, onder bepaalde voorwaarden toch onderworpen blijven aan de socialezekerheidswetgeving van de Verenigde Staten, zelfs indien hij afhangt van een exploitatiezetel waarover zijn werkgever in België beschikt. Insgelijks kan een inwoner van België die door zijn Belgische werkgever gedurende een periode van minder dan 5 jaar werd gedetacheerd naar de Verenigde Staten, onderworpen blijven aan de Belgische sociale zekerheid, zelfs indien hij afhangt van een exploitatiezetel waarover zijn werkgever in de Verenigde Staten beschikt.

210. De regels van paragraaf 2, en niet die van paragraaf 2 van artikel 18 (Overheidsfuncties), zijn van toepassing op pensioenen en andere soortgelijke beloningen die in het kader van een socialezekerheidsstelsel worden betaald ter zake van bijdragen die zijn verricht in het kader van de uitoefening van een overheidsfunctie (cf. paragraaf 2 van artikel 18). In België gaat het met name om pensioenen en andere soortgelijke beloningen die worden betaald aan statutaire ambtenaren in het kader van het socialezekerheidsstelsel van de ambtenaren en aan contractuele ambtenaren die zijn aangeworven met een privé-arbeidsovereenkomst teneinde het tekort aan statutair personeel of werkoverlast het hoofd te bieden. Contractuele ambtenaren genieten het socialezekerheidsstelsel van loontrekkers alsof ze in de privésector zouden werken. In België zijn de belangrijkste socialezekerheidsstelsels het stelsel van loontrekkers, het stelsel van zelfstandigen en het stelsel van de openbare sector, waarbij nog drie specifieke stelsels komen met betrekking tot de zeelui, de mijnwerkers en de overzeese sociale zekerheid.

211. Worden niet beschouwd als bedragen die door een overeenkomstsluitende Staat betaald worden ter uitvoering van bepalingen van de sociale wetgeving:

- pensioenen en andere soortgelijke beloningen die worden betaald ingevolge pensioenstelsels die op het niveau van een bedrijfstak of een onderneming voor de loontrekkers georganiseerd worden ter aanvulling van het wettelijk pensioen (stelsels geregeld door de wet van 28 april 2003 betreffende de aanvullende pensioenen en het belastingstelsel van die pensioenen en van sommige aanvullende voordelen inzake sociale zekerheid - B.S. 15 mei 2003); de desbetreffende bedragen worden over het algemeen betaald ter uitvoering van een pensioenregeling of van een pensioenovereenkomst waarin de regels worden vastgelegd voor het toekennen van aanvullende pensioenen ten voordele van een of meerdere werknemers en/of hun rechthebbenden door een privaat pensioenorganisme; noch

- aanvullende pensioenen die door zelfstandigen kunnen worden aangelegd in het kader van hun beroepswerkzaamheden (stelsel geregeld door de programmawet (I) van 24 december 2002 - B.S. 31 december 2002).

212. Punt 4 van het Protocol verduidelijkt dat de uitdrukking "soortgelijke wetgeving" verwijst naar pensioenuitkeringen van niveau 1 van de spoorwegen van de Verenigde Staten (United States tier Railroad Retirement benefits).

Paragraaf 3

213. Paragraaf 3 gaat over lijfrenten ("annuities"). Lijfrenten mogen uitsluitend in de woonstaat van de uiteindelijk gerechtigde worden belast. Door de vrijwaringsclausule van artikel 1 (Algemene reikwijdte), paragraaf 4, mogen de Verenigde Staten evenwel belasting heffen van lijfrenten uit Amerikaanse bron die betaald zijn aan een inwoner van België die een Amerikaanse staatsburger is.

214. Het in paragraaf 3 ingevoerde begrip "uiteindelijk gerechtigde" maakt duidelijk dat de bronstaat niet moet afzien van het recht om belasting te heffen van lijfrenten wanneer zij worden verkregen door een inwoner van de andere overeenkomstsluitende Staat die niet daadwerkelijk de gerechtigde ertoe is (bijvoorbeeld een gevolmachtigde). Er wordt evenwel opgemerkt dat deze regel voor de hand ligt en eveneens van toepassing zou zijn indien er in paragraaf 3 niet uitdrukkelijk zou worden verwezen naar het begrip "uiteindelijk gerechtigde".

215. Paragraaf 3 definieert een lijfrente als een vaste som die periodiek, op vaste tijdstippen gedurende een bepaald aantal jaren of gedurende het leven, wordt betaald aan een gerechtigde die afstand doet van een erfgoed of van een kapitaal teneinde genoemde lijfrente aan te leggen (bijvoorbeeld de lijfrente die voortkomt uit het op lijfrente zetten van een onroerend goed of de rente die betaald wordt ter zake van een individueel levensverzekeringscontract).

216. Paragraaf 3 heeft geen betrekking op renten die worden betaald als tegenprestatie voor verrichte diensten. Dergelijke renten hangen af van paragraaf 1 (zie hierboven) wanneer ze ter zake van een beroepswerkzaamheid betaald worden voorafgaand aan de normale pensioenleeftijd. Wanneer de renten een uitgestelde beloning vormen voor diensten die in het kader van een tewerkstelling of in het kader van een zelfstandige werkzaamheid zijn verricht, mogen die renten, naar het geval, belast worden volgens de regels van artikel 14 (Inkomsten uit een dienstbetrekking) of van artikel 7 (Ondernemingswinst).

Paragrafen 4 en 5

217. De paragrafen 4 en 5 behandelen allebei uitkeringen tot onderhoud die periodiek worden betaald door een inwoner van een overeenkomstsluitende Staat aan een inwoner van de andere overeenkomstsluitende Staat ingevolge een schriftelijke overeenkomst tot scheiding of ingevolge een vonnis tot echtscheiding, scheiding van goederen of inzake verplichte steun.

218. Paragraaf 4 gebruikt de uitdrukking "alimony" in de Engelse tekst die als enige rechtsgeldig is. Met het oog op de toepassing van de Amerikaanse belastingwetgeving geeft de Amerikaanse wetgeving een nauwkeurige betekenis aan die uitdrukking De uitdrukking heeft alleen betrekking op de uitkeringen tot onderhoud die door een echtgeno(o)t(e) of ex-echtgeno(o)t(e) betaald worden aan zijn/haar echtgeno(o)t(e) of ex-echtgeno(o)t(e) en in de Verenigde Staten in hoofde van de schuldenaar in mindering mogen worden gebracht en in hoofde van de gerechtigde belast mogen worden.

219. Wat de Verenigde Staten betreft handelt paragraaf 4 onder de noemer "alimony" dus over de betalingen uit Amerikaanse bronnen tussen echtgenoten of ex-echtgenoten krachtens een schriftelijke overeenkomst tot scheiding of krachtens een vonnis tot echtscheiding, waarbij die betalingen niet gedaan worden voor het levensonderhoud van een kind ("child support"). Wanneer de gerechtigde tot de betalingen een inwoner van België is, zijn die betalingen uitsluitend in België belastbaar behalve indien de gerechtigde vastlegt dat de desbetreffende betalingen in de Verenigde Staten niet aftrekbaar zijn van de belastbare inkomsten van de schuldenaar.

220. Wat België betreft beoogt paragraaf 4 alle betalingen uit Belgische bronnen die ingevolge art. 104, 1ste lid, 1° en 2° van het WIB 1992 in mindering mogen gebracht worden en die gedaan worden krachtens een schriftelijke overeenkomst tot scheiding of ingevolge een vonnis tot echtscheiding, scheiding van goederen of inzake verplichte steun (daaronder begrepen de betalingen voor het onderhoud van de kinderen). Het was immers de bedoeling van de onderhandelaars van de Overeenkomst om de uitsluitende fiscale bevoegdheid toe te kennen aan de woonstaat van de gerechtigde tot de bedoelde uitkeringen tot onderhoud en alimentatie, maar enkel voor zover die uitkeringen aftrekbaar zijn ingevolge de wetgeving van de woonstaat van de schuldenaar. Aan deze voorwaarde is voldaan, zelfs wanneer de schuldenaar de aftrek waartoe hij ingevolge het intern recht gerechtigd is niet gevraagd heeft. Wanneer een inwoner van de Verenigde Staten de gerechtigde tot de uitkeringen is, zijn die uitkeringen enkel aldaar belastbaar in hoofde van die gerechtigde.

221. Die uitkeringen tot onderhoud mogen alleen in de woonstaat van de gerechtigde worden belast. Door de vrijwaringsclausule van artikel 1 (Algemene reikwijdte), paragraaf 4, mogen de Ver­enigde Staten evenwel belasting heffen van de uitkeringen tot onderhoud uit Amerikaanse bronnen die zijn betaald aan een inwoner van België die een Amerikaanse staatsburger is.

222. Paragraaf 5 heeft betrekking op de uitkeringen tot onderhoud die betaald worden voor het levensonderhoud van een kind (child support) en niet onder de toepassing van paragraaf 4 vallen. Het gaat om sommen die krachtens een schriftelijke overeenkomst tot scheiding of ingevolge een vonnis tot echtscheiding, scheiding van goederen of inzake verplichte steun door een inwoner van de Verenigde Staten worden betaald voor het levensonderhoud van een kind. Wanneer die sommen aan een inwoner van België betaald worden, zijn ze uitsluitend belastbaar in de Verenigde Staten.

223. Uitkeringen tot onderhoud die niet onder de paragrafen 4 en 5 vallen, mogen alleen in de woonstaat van de gerechtigde worden belast.overeenkomstig artikel 20 (Andere inkomsten) Ook een kapitaal dat wordt betaald in plaats van uitkeringen tot onderhoud die onder de paragrafen 4 en 5 vallen, mag alleen in de woonstaat van de gerechtigde worden belast overeenkomstig artikel 20.

Paragraaf 6

224. Paragraaf 6 bepaalt dat een overeenkomstsluitende Staat de inkomsten van een pensioenfonds dat inwoner is van die Staat enkel mag belasten in hoofde van een natuurlijke persoon die inwoner is van de andere overeenkomstsluitende Staat voor zover die inkomsten worden betaald of toegekend aan die natuurlijke persoon of ten goede komen aan die natuurlijke persoon, en niet voor zover de inkomsten door dat fonds worden overgedragen naar een ander pensioenfonds dat van dezelfde Staat inwoner is. Die bepaling is niet van toepassing op de inkomsten van het pensioenfonds in de mate dat de inkomsten door dat fonds overgedragen zijn naar een ander pensioenfonds dat een inwoner van de andere overeenkomstsluitende Staat of van een derde Staat is.

225. In België is de overdracht van inkomsten als aanvullend pensioen evenwel niet belastbaar indien deze plaatsvindt overeenkomstig de voorwaarden bepaald in art. 364 ter WIB 1992 bij een instelling die gevestigd is in België of in een ander land van de Europese Economische Ruimte (een overdracht buiten de EER is wél belastbaar).

226. De vrijwaringsclausule van artikel 1 (Algemene reikwijdte), paragraaf 4 is niet van toepassing en de Verenigde Staten passen paragraaf 6 dus toe op de Amerikaanse staatsburgers en inwoners, alsmede op de Amerikaansevoormalige staatsburgers of personen die voorheen gedurende een lange periode Amerikaanse inwoners waren.

Paragrafen 7 en 8

227. Paragrafen 7 en 8 bepalen dat een overeenkomstsluitende Staat onder bepaalde voorwaarden een belastingvermindering verleent ter zake van pensioenbijdragen die door of namens een loontrekker of een zelfstandige zijn gestort aan een pensioenfonds dat inwoner is van de andere overeenkomstsluitende Staat.

228. Overeenkomstig subparagraaf 5, b) van artikel 1 (Algemene reikwijdte) is de vrijwaringsclausule waarin paragraaf 4 voorziet, van toepassing op permanente inwoners van de Verenigde Staten (houders van een "groene kaart" waardoor niet-Amerikaanse staatsburgers toch wettelijk kunnen wonen en werken in de Verenigde Staten zonder dat ze een visum nodig hebben) en op Amerikaanse staatsburgers. Een persoon die een permanent inwoner of een Amerikaans staatsburger wordt, heeft in de Verenigde Staten bijgevolg geen recht meer op de fiscale voordelen waarin de Amerikaanse wetgeving voorziet voor de bijdragen die werden gestort aan een in België gevestigd pensioenfonds. Paragraaf 9 van artikel 17 verleent evenwel die voordelen aan Amerikaanse staatsburgers die inwoner zijn van België.

229. Wat betreft de bijdragen aan een pensioenfonds dat inwoner is van de Verenigde Staten (of van een vergelijkbare derde Staat), moet België dezelfde belastingverminderingen verlenen als die welke het verleent voor de bijdragen die zijn betaald aan een instelling voor bedrijfspensioenvoorziening die in België gevestigd is:

- wanneer een loontrekker of een zelfstandige (al dan niet inwoner van de Verenigde Staten) reeds bijdroeg tot een pensioenfonds dat inwoner is van de Verenigde Staten (of van een vergelijkbare derde Staat) voordat hij in België een werkzaamheid kwam uitoefenen; en

- wanneer die loontrekker of die zelfstandige niet reeds een werkzaamheid heeft uitgeoefend in België gedurende een tijdvak dat in totaal 10 kalenderjaren te boven gaat; dit betekent dat een loontrekker of een zelfstandige de voordelen verliest nadat hij gedurende een tijdvak of tijdvakken die in totaal 10 kalenderjaren te boven gaan in dienstverband of als zelfstandige werkzaam is geweest (bijvoorbeeld wanneer een persoon in België een werkzaamheid uitoefent gedurende een ononderbroken tijdvak van 8 kalenderjaren, dan gedurende 18 maanden vertrekt en daarna weer in België komt werken gedurende een ononderbroken tijdvak van 7 kalenderjaren, geniet hij de fiscale voordelen tijdens het eerste tijdvak van 8 jaar tijdens hetwelk hij in België werkzaam was en tijdens de twee eerste jaren van het tweede tijdvak van werkzaamheid;vanaf het derde jaar van dat tweede tijdvak van werkzaamheid is de voorwaarde niet meer vervuld);

- wanneer de Belgische bevoegde autoriteit oordeelt dat het pensioenstelsel waartoe die loontrekker of die zelfstandige bijdraagt, overeenstemt met een pensioenstelsel dat overeenkomstig de Belgische belastingwetgeving recht geeft op een fiscaal voordeel.

230. De Amerikaanse pensioenstelsels die overeenstemmen met een pensioenstelsel dat recht geeft op een fiscaal voordeel in België zijn de volgende (er wordt verwezen naar diverse afdelingen van de Amerikaanse Internal Revenue Code):

- een pensioenstelsel dat voldoet aan de voorwaarden bepaald in afdeling 401(a) (Qualified pension, profit-sharing and stock bonus plans), daaronder begrepen een regeling bedoeld in afdeling 401(k);

- een individueel pensioenstelsel dat valt onder afdeling 408 (Individual retirement accounts), daaronder begrepen een individueel pensioenstelsel dat deel uitmaakt van een vereenvoudigd pensioenstelsel van werknemers dat voldoet aan de voorwaarden van afdeling 408 (k) (Simplified employee pension); een pensioenrekening die valt onder afdeling 408 (p) (Simple retirement accounts); een individuele pensioenrekening Roth die valt onder afdeling 408A (Toth IRAs) of;

- een pensioenstelsel dat gedefinieerd is in afdeling 403(a);

- een pensioenstelsel dat gedefinieerd is in afdeling 403(b);

- een pensioenstelsel dat gedefinieerd is in afdeling 457(b);

- het Thrift Savings stelsel bedoeld in afdeling 7701(j).

231. Wanneer de voorwaarden van de paragrafen 7 en 8 vervuld zijn, verleent België voor de bijdragen die gestort zijn aan een in de Verenigde Staten gevestigde instelling voor bedrijfspensioenvoorziening dezelfde voordelen als die welke door het interne recht verleend worden voor bijdragen die gestort zijn aan een instelling voor bedrijfspensioenvoorziening die gevestigd is in een lidstaat van de Europese Economische Ruimte.

232. Ter zake van bijdragen die aan een in België gevestigd pensioenfonds worden gestort in het kader van een pensioenstelsel dat recht geeft op de verminderingen bepaald in art. 52, 3°, b) en 59 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen of in art. 52, 7°bis van dat Wetboek of op de belastingvermindering bepaald in art. 1451, 1° en 1453 van dat Wetboek, moeten de Verenigde Staten, wanneer de voorwaarden van de paragrafen 7 en 8 vervuld zijn, dezelfde belastingverlagingen verlenen als die welke zij verlenen aan de bijdragen die worden betaald aan een pensioenfonds dat gevestigd is in de Verenigde Staten.

233. Een regeling in onderling overleg gesloten door de bevoegde autoriteiten in het kader van paragraaf 3 van artikel 24 (Regeling voor onderling overleg) heeft de Amerikaanse en Belgische pensioenstelsels opgelijst die op algemene wijze overeenstemmen met een pensioenstelsel dat in België of in de Verenigde Staten, naar het geval, erkend is.

234. De paragrafen 7 en 8 bepalen bovendien dat een overeenkomstsluitende Staat eveneens een belastingvermindering verleent ter zake van pensioenbijdragen die door of namens een loontrekker of een zelfstandige gestort zijn aan een soortgelijk pensioenfonds dat inwoner is van een vergelijkbare derde Staat. Dergelijk fonds wordt gedefinieerd in paragraaf 10 hierna.

Paragraaf 9

235. Paragraaf 9 staat onder bepaalde voorwaarden de aftrek toe van de bijdragen die zijn gestort aan een pensioenfonds dat inwoner is van België (of aan een soortgelijk pensioenfonds dat inwoner is van een vergelijkbare derde Staat) door een Amerikaanse staatsburger die inwoner is van België op het ogenblik dat hij in de Verenigde Staten op grond van zijn Amerikaans staatsburgerschap aan belasting onderworpen is.

Paragraaf 10

236. Op grond van paragraaf 10 wordt een soortgelijk pensioenfonds beschouwd als een inwoner van een vergelijkbare derde Staat indien die derde Staat:

- hetzij een lidstaat is van de Europese Economische Ruimte, hetzij partij is bij de Noord-Amerikaanse Vrijhandelsovereenkomst (een overeenkomst tussen Canada, de Verenigde Staten en Mexico), hetzij Zwitserland is; en

- op grond van een belastingovereenkomst of anderszins, voorziet in een vergelijkbare behandeling voor bijdragen betaald aan een pensioenfonds dat inwoner is van de overeenkomstsluitende Staat die de in de paragrafen 7 en 9 bepaalde voordelen verleent; en

- op nuttige wijze inlichtingen uitwisselt met de overeenkomstsluitende Staat die de in de paragrafen 7 en 9 bepaalde voordelen verleent.

237. In België kunnen de bijdragen die door of namens een natuurlijke persoon zijn gestort aan een pensioenfonds dat gevestigd is in Canada, in Mexico of in Zwitserland, momenteel niet de in de Belgische wetgeving bepaalde fiscale voordelen genieten voor zover die Staten niet voorzien in een vergelijkbare behandeling voor bijdragen betaald aan een pensioenfonds dat in België gevestigd is.

238. De bijdragen die gestort zijn aan een pensioenfonds dat gevestigd is in een lidstaat van de Europese Economische Ruimte genieten daarentegen, overeenkomstig de Belgische wetgeving, de verminderingen bepaald in art. 52, 3°, b) en 59 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen en de belastingvermindering bepaald in art. 1451, 1° en 1453 van dat Wetboek.

**Artikel 18 (Overheidsfuncties)**

Paragraaf 1

239. Paragraaf 1 van artikel 18 verschilt lichtjes ten opzichte van paragraaf 1 van artikel 19 (Overheidsfuncties) van het OESO-Model.

240. Paragraaf 1 bepaalt dat lonen, salarissen en andere soortgelijke beloningen betaald aan een natuurlijke persoon ter zake van diensten bewezen aan een overeenkomstsluitende Staat of een staatkundig onderdeel of plaatselijke gemeenschap daarvan, slechts in die Staat belastbaar zijn. Dit betekent niet dat paragraaf 1 vereist dat de lonen, salarissen en andere soortgelijke beloningen betaald worden door die overeenkomstsluitende Staat of door een staatkundig onderdeel of plaatselijke gemeenschap daarvan. De desbetreffende beloningen mogen dus betaald worden door een overheidsfonds of door een vennootschap of een privé instelling die gesubsidieerd wordt door de overeenkomstsluitende Staat, een staatkundig onderdeel of plaatselijke gemeenschap daarvan.

241. Om binnen het toepassingsveld van paragraaf 1 te vallen moeten de lonen, salarissen en andere soortgelijke beloningen betaald zijn "ter zake van diensten bewezen aan een overeenkomstsluitende Staat of een staatkundig onderdeel of plaatselijke gemeenschap daarvan". Uitgesloten zijn dus lonen, salarissen en andere soortgelijke beloningen die betaald zijn ter zake van diensten bewezen aan een publiekrechtelijk organisme, niet zijnde de Staat zelf of een staatkundig onderdeel of plaatselijke gemeenschap daarvan, of aan een privaatrechtelijk organisme, zelfs indien die organismen kunnen worden beschouwd als administratieve autoriteiten die werkzaamheden van een overheidsdienst verrichten.

242. De diensten die door een natuurlijke persoon aan een overeenkomstsluitende Staat of een staatkundig onderdeel of plaatselijke gemeenschap daarvan verleend worden in het kader van een zelfstandige werkzaamheid bedoeld in artikel 7 (Ondernemingswinst), vallen niet binnen de werkingssfeer van paragraaf 1. Dit komt overeen met paragraaf 2.1 van de OESO-commentaar bij artikel 19 (Overheidsfuncties) volgens dewelke de uitdrukking "lonen, salarissen en andere soortgelijke beloningen" slechts van toepassing is op werknemers en niet op personen die op zelfstandige basis diensten verlenen.

243. Er wordt een uitzondering gemaakt op het beginsel volgens hetwelk de Staat waaraan de diensten worden bewezen, exclusief heffingsbevoegdheid heeft wanneer de gerechtigde tot de beloningen een permanent inwoner van die Staat is of de nationaliteit van die Staat bezit. Deze uitzondering is gelijkaardig aan die van het OESO-Model.

Paragraaf 2

244. Het stelsel waarin paragraaf 2 voorziet met betrekking tot pensioenen en andere soortgelijke beloningen is identiek aan het stelsel waarin het OESO-Model voorziet voor de overheidspensioenen.

245. Paragraaf 2 sluit de toepassing van deze bepalingen evenwel uitdrukkelijk uit voor pensioenen en andere soortgelijke beloningen die door een overeenkomstsluitende Staat of een staatkundig onderdeel of plaatselijke gemeenschap daarvan betaald worden in het kader van een socialezekerheidsregeling.

246. In België gaat het om pensioenen en andere soortgelijke beloningen die betaald worden aan statutaire ambtenaren in het kader van het socialezekerheidsstelsel van de ambtenaren en aan contractuele ambtenaren die zijn aangeworven met een privé-arbeidsovereenkomst (over het algemeen om het hoofd te bieden aan een tekort aan statutair personeel of werkoverlast). Die contractuele ambtenaren genieten het sociale zekerheidsstelsel van loontrekkers alsof ze in de privésector zouden werken. Bijgevolg zijn het over het algemeen de bepalingen van artikel 17 (Pensioenen, sociale zekerheid, lijfrenten en uitkeringen tot onderhoud) paragraaf 2, en niet de regels bepaald in paragraaf 2 van artikel 18 die van toepassing zijn op overheidspensioenen uit Belgische bronnen. Hieruit volgt dat die pensioenen in België belastbaar zijn zelfs wanneer zij betaald worden aan een inwoner van de Verenigde Staten die een Amerikaans staatsburger is.

247. Paragraaf 3 stemt overeen met het OESO-Model.

**Artikel 19 (Studenten, stagiairs, leraren en onderzoekers)**

248. Artikel 19 regelt de toestand van een student, van een stagiair, van een leraar en van een onderzoeker die inwoner is van een overeenkomstsluitende Staat, of die inwoner was van een overeenkomstsluitende Staat onmiddellijk voor hij verblijft in de andere overeenkomstsluitende Staat om er te studeren, een opleiding te volgen, onderwijs te geven of zich met onderzoek bezig te houden.

249. De vrijwaringsclausule van artikel 1 (Algemene reikwijdte), paragraaf 4 is van toepassing op permanente inwoners van Amerika (die in het bezit zijn van een "groene kaart") en op Amerikaanse staatsburgers. Een persoon die de "groene kaart" verkrijgt (en aldus permanent inwoner wordt) of die Amerikaans staatsburger is, geniet bijgevolg niet de vrijstellingen die de Verenigde Staten krachtens artikel 19 als gastland moeten verlenen.

Studenten en stagiairs (paragraaf 1)

Subparagraaf a)

250. Het gastland waar een student of een stagiair verblijft om er voltijds te studeren of er een voltijdse stage te volgen, moet de bedragen (beurzen, toelagen, subsidies, enz.) welke die persoon gedurende zijn verblijf verkrijgt voor zijn onderhoud, studie of opleiding, van belasting vrijstellen, op voorwaarde dat die bedragen afkomstig zijn uit bronnen buiten zijn grondgebied (Staat van herkomst of een derde Staat).

251. Wat een stagiair betreft, zijn die bedragen in het gastland evenwel slechts van belasting vrijgesteld gedurende een tijdvak van 2 jaar na zijn eerste aankomst in dat land om er zijn opleiding verder te zetten.

252. Stel dat een inwoner van de Verenigde Staten op 20 augustus 2008 naar België komt om er te studeren en na die studies in België blijft om er vanaf 1 september 2010 een stage te volgen, dan zou de periode van 2 jaar berekend worden met ingang van 1 september 2010. Het is immers pas vanaf die datum dat die persoon voor het eerst in België verblijft om er een opleiding verder te zetten.

253. Stel dat een inwoner van de Verenigde Staten van 1 oktober 2008 tot 31 maart 2009 naar België komt om er een stage te volgen en daarna van 1 september 2010 tot 31 december 2011 terugkomt om er een tweede stage te volgen, dan zou de periode van 2 jaar berekend worden vanaf 1 oktober 2008 (datum van zijn eerste aankomst in België om er een stage te volgen) en zou ze aflopen op 30 september 2010. De uit het buitenland ontvangen bedragen voor het dekken van de kosten van de eerste stage alsook van de eerste maand (september 2010) van de tweede stage, zouden in België vrijgesteld moeten worden.

254. Een bedrag wordt geacht afkomstig te zijn uit bronnen in België wanneer dat bedrag rechtstreeks of onrechtstreeks ten laste wordt genomen door een inwoner van België of gedragen wordt door een in België gelegen vaste inrichting of door een Belgische inrichting (wanneer er geen overeenkomst is tussen België en de woonstaat van de onderneming die met behulp van de inrichting een werkzaamheid uitoefent).

255. Studenten en stagiairs genieten de in subparagraaf a) bepaalde vrijstellingen, zonder ermee rekening te houden of ze inwoner blijven van hun Staat van herkomst of inwoner worden van de gaststaat nadat ze erheen gingen om er voltijds te studeren of er een voltijdse stage te volgen.

256. Studenten en stagiairs genieten de in subparagraaf a) bepaalde vrijstellingen ongeacht het fiscaal stelsel dat op de desbetreffende inkomsten van toepassing is in de Staat van herkomst.

257. Bedragen die een student of stagiair gedurende zijn verblijf ontvangt om de kosten van onderhoud, studie of opleiding te dekken en die afkomstig zijn uit bronnen die gelegen zijn op het grondgebied van het gastland, worden niet behandeld in subparagraaf a). Die bedragen vallen, naargelang de aard ervan, onder de toepassing van andere verdragsbepalingen. Beurzen die afkomstig zijn uit bronnen die gelegen zijn op het grondgebied van het gastland vallen onder de toepassing van artikel 20 (Andere inkomsten).

Subparagraaf b)

258. Het gastland moet eveneens de inkomsten vrijstellen die een student of stagiair die daar tijdelijk verblijft tijdens zijn studies of zijn stage, ontvangt als compensatie voor de diensten die hij als werknemer of zelfstandige heeft verricht, dit ten belope van maximaal 9.000 dollar per jaar of de tegenwaarde daarvan in euro. Indien nodig wordt dit bedrag om de vijf jaar aangepast.

259. Indien een inwoner van de Verenigde Staten van 1 oktober 2008 tot 31 maart 2009 naar België komt om er een stage te volgen en na die opleiding in België blijft voor het uitoefenen van een dienstbetrekking of van een zelfstandige werkzaamheid, zou die persoon niet geacht mogen worden tijdelijk in België te verblijven voor het volgen van een stage. De beloningen die betaald zijn voor de diensten die in het kader van de stage werden verstrekt, zouden in België bijgevolg niet vrijgesteld zijn.

260. Indien een inwoner van de Verenigde Staten van 1 september 2008 tot 31 juli 2009 naar België komt om er een stage te volgen en later terugkomt van 1 juni 2010 tot 31 december 2012 voor het uitoefenen van een dienstbetrekking of een zelfstandige werkzaamheid, moet die persoon geacht worden tijdelijk in België te hebben verbleven van 1/09/08 tot 31/07/09 en de tijdens de stage verkregen beloningen blijven in België verder vrijgesteld. De periode tussen het einde van het verblijf voor de stage en het begin van het verblijf voor de beroepswerkzaamheid is lang genoeg om het tijdelijk karakter van het eerste verblijf niet in twijfel te trekken.

261. Een stagiair die inwoner van de Verenigde Staten is of was alvorens naar België te komen voor het volgen van een stage kan slechts die vrijstelling genieten indien de voorwaarden van subparagraaf c) hierna vervuld zijn.

262. Studenten en stagiairs genieten de in subparagraaf b) bepaalde vrijstellingen zonder ermee rekening te houden of ze inwoner blijven van hun Staat van herkomst of inwoner worden van de gaststaat nadat ze er voltijds kwamen studeren of er een voltijdse stage kwamen volgen.

263. Studenten en stagiairs genieten in de gaststaat de in subparagraaf b) bepaalde vrijstellingen ongeacht de behandeling welke de desbetreffende inkomsten in de Staat van herkomst op fiscaal vlak ondergaan (met inbegrip van een niet-belasting).

Subparagraaf c)

264. Een stagiair die inwoner van de Verenigde Staten is of was vóór het volgen van een stage in België, kan slechts de in subparagrafen a) en b) bepaalde vrijstellingen genieten:

- indien hij een stage volgt die vereist is voor het uitoefenen van een beroep of voor een vakgebied (bijvoorbeeld een stage van advocaat); of

- indien hij door een arbeidsovereenkomst of een andere overeenkomst contractueel verbonden is met een inwoner van de Verenigde Staten en tijdelijk in België verblijft met als voornaamste doel ervaring op te doen bij een persoon, niet zijnde de inwoner van de Verenigde Staten waarmee hij contractueel verbonden is (hierdoor wordt de vaste inrichting welke die inwoner van de Verenigde Staten eventueel in België zou hebben, uitgesloten) of niet zijnde een met die inwoner van de Verenigde Staten verbonden persoon.

265. Subparagraaf c) is op dezelfde wijze van toepassing op de inwoner van België die een stage volgt in de Verenigde Staten.

Leraren en onderzoekers (paragraaf 2)

266. Het gastland waar leraren en onderzoekers tijdelijk verblijven om in om het even welke onderwijs- of onderzoeksinstelling onderwijs te geven of zich met onderzoek bezig te houden, moet hen gedurende een periode van maximaal 2 jaar na hun aankomst op zijn grondgebied vrijstellen ter zake van de beloningen die betrekking hebben op die onderwijs- of onderzoekswerkzaamheden.

267. Deze bepaling is van toepassing op leraren of onderzoekers die inwoner zijn van een overeenkomstsluitende Staat bij het begin van hun tijdelijk verblijf in de andere overeenkomstsluitende Staat waar ze onderwijs geven of onderzoek verrichten.

268. Deze bepaling is niet van toepassing op de bedragen die onderzoek vergoeden dat niet in het algemeen belang maar hoofdzakelijk ten bate van het privé belang van één of meer personen wordt verricht. Wanneer het gaat om beloningen die betrekking hebben op onderzoek verricht in het algemeen belang, worden de beloningen bedoeld die een onderzoeker ontvangt ter zake van zijn onderzoekswerkzaamheden, ongeacht de bron van de beloningen (dus met inbegrip van de beloningen betaald door een privaatrechtelijke vennootschap).

269. De uitdrukking "beloningen" heeft in principe uitsluitend betrekking op bedragen die worden betaald ter compensatie van diensten die worden verstrekt aan een organisme en heeft dus geen betrekking op beurzen, toelagen of subsidies die ter zake van een onderzoekswerkzaamheid worden betaald aan een onderzoeker.

270. Om de toestand met betrekking tot "fellowship payments" uit Amerikaanse bronnen te verduidelijken (dat zijn bedragen die in het kader van een postgraduaat aan onderzoekers worden betaald om hun onderzoek te ondersteunen) hebben de Belgische en Amerikaanse bevoegde autoriteiten in onderling overleg een (in het Belgisch Staatsblad van 19/08/2010 gepubliceerd) akkoord gesloten in het kader van paragraaf 3 van artikel 24 (Regeling voor onderling overleg). Ingevolge dit akkoord mogen "fellowship payments" beschouwd worden als beloningen die betaald worden als compensatie voor al dan niet verrichte diensten. De kwalificatie van die betalingen hangt af van de kwalificatie welke eraan gegeven wordt door de wetgeving van het gastland, waarbij rekening wordt gehouden met de feiten en omstandigheden van elk geval. Het organisme dat de "fellowship payments" betaalt moet de aard van de betalingen vaststellen ("fellowship" of beloning betaald ter compensatie voor verrichte diensten).

271. Voor de Amerikaanse autoriteiten wijzen de volgende feiten en omstandigheden erop dat betalingen gedaan zijn als compensatie voor verrichte diensten:

- de onderzoeker moet bijzondere diensten verrichten voor het organisme;

- de betalingen zijn afhankelijk van de capaciteit van de onderzoeker om diensten te verrichten en niet zozeer van diens financiële noden;

- het organisme beperkt het werk van de onderzoeker tot onderzoeksdomeinen die reeds uitgebouwd werden door dat organisme;

- het organisme kent zich het recht toe de resultaten van het onderzoek te behouden (octrooi, auteursrecht of andere rechten die afkomstig zijn van dat onderzoek);

- de onderzoeker krijgt de aanvullende voordelen die normaal gezien verbonden zijn aan een tewerkstelling (bijvoorbeeld ziekteverzekering, vakantiegeld, enz.).

272. Indien aan die voorwaarden voldaan is worden de betalingen in principe beschouwd als beloningen betaald als compensatie voor diensten die aan het organisme verstrekt zijn en is paragraaf 2 van toepassing op die betalingen.

273. Voor de Amerikaanse autoriteiten duiden de volgende feiten en omstandigheden erop dat de betalingen niet gedaan werden als compensatie voor verrichte diensten en dat er sprake is van een beurs :

-de onderzoeker moet geen bijzondere diensten verrichten voor het organisme (noch in het verleden, heden of in de toekomst);

- de betalingen zijn afhankelijk van de ervaring die de onderzoeker heeft verworven in het kader van het onderzoek en niet zozeer van de voordelen die het organisme uit het onderzoek haalt;

- het onderzoeksprogramma wordt door de onderzoeker niet geleid onder het toezicht en controle van het desbetreffende organisme;

- de onderzoeker kiest en leidt zijn onderzoekswerkzaamheden in alle vrijheid;

- het organisme haalt geen voordeel uit het onderzoek (geen enkel resultaat, auteursrecht, octrooi, of ander recht dat voortvloeit uit het onderzoek, komt ten goede aan het organisme);

- het programma stimuleert het organisme om een aanzienlijke waaier van significante ervaringen te bieden aan de onderzoeker;

- het organisme beperkt het onderzoeksplan van de onderzoeker niet in belangrijke mate.

274. Indien aan die voorwaarden is voldaan worden de betalingen in principeniet beschouwd als beloningen die betaald zijn als compensatie voor diensten die bewezen zijn aan het organisme en is paragraaf 2 niet van toepassing op de betalingen. Die betalingen (alsook alle andere beurzen, toelagen of subsidies) zijn diverse inkomsten die niet specifiek behandeld worden in de artikelen 6 tot 19. Bijgevolg hangen die betalingen af van artikel 20 (Andere inkomsten) en zijn ze uitsluitend belastbaar in de woonstaat van de gerechtigden. Deze interpretatie werd bevestigd door het akkoord dat in onderling overleg door de Belgische en Amerikaanse bevoegde autoriteiten werd gesloten in het kader van paragraaf 3 van artikel 24 (Regeling tot onderling overleg).

275. In bepaalde gevallen kunnen elementen aantonen dat de betalingen gedaan zijn als compensatie voor bewezen diensten terwijl andere elementen een tegenovergestelde richting uitgaan. In zulk geval moeten de verschillende factoren geëvalueerd worden, moeten de doorslaggevende factoren gedefinieerd worden en moeten de betalingen in functie van de doorslaggevende factoren behandeld worden hetzij als een beloning voor bewezen diensten hetzij als een beurs.

276. De duur van het tijdelijk verblijf in de gaststaat wordt niet precies beperkt. Er wordt niet meer teruggekomen op de vrijstelling van belasting in België gedurende de periode van maximaal 2 jaar na de aankomst, indien achteraf blijkt dat het tijdelijk verblijf in België van de betrokkene van lange duur blijkt te zijn (bijvoorbeeld, een verblijf van langer dan 5 jaar).

277. De periode van maximaal 2 jaar wordt berekend vanaf de aankomst van de leraren en onderzoekers in het gastland om er onderwijs te geven of onderzoek te verrichten. Voor de toepassing van paragraaf 2 moet bijgevolg de verblijfperiode als leraar of onderzoeker niet worden opgeteld bij de periode waarin betrokkene als student of stagiair in de gaststaat heeft verbleven. Het volstaat dat de leraar of de onderzoeker inwoner van de andere overeenkomstsluitende Staat is bij de aanvang van zijn verblijf als leraar of onderzoeker. Bovendien sluit paragraaf 2 niet uit dat een leraar of een onderzoeker de vrijstelling voor een periode van maximaal 2 jaar verschillende keren zou kunnen genieten. Daarvoor mogen de verschillende verblijfperiodes elkaar evenwel niet opvolgen zonder onderbreking. De leraar of de onderzoeker moet de gaststaat verlaten hebben na afloop van een vorig tijdelijk verblijf en moet in die Staat een nieuw bezoek afleggen dat geen verband houdt met het vorige verblijf. De Belgische belastingadministratie oordeelt dat die voorwaarde vervuld is wanneer de leraar of de onderzoeker die een inwoner van de Verenigde Staten is, in België onderwijs geeft of onderzoek verricht in een andere onderwijs- of onderzoeksinrichting dan die waar de leraar of de onderzoeker vroeger zijn werkzaamheid verricht heeft en er tussen het einde van het vorige verblijf en het nieuwe bezoek ten minste 6 opeenvolgende maanden liggen.

278. Paragraaf 2 heeft betrekking op leraren en onderzoekers die hun werkzaamheid in België uitoefenen in een school, een college, een universiteit of elke andere onderwijs- of onderzoeksinstelling; daarbij is het niet belangrijk of die instellingen al dan niet officieel erkend zijn. Het is dus niet noodzakelijk dat de betrokken instellingen opgericht of gesubsidieerd zijn door de Belgische overheid.

279. Leraren en onderzoekers genieten die vrijstelling ongeacht of ze inwoner blijven van hun Staat van herkomst of inwoner worden van de gaststaat.

280. Leraren en onderzoekers genieten de in paragraaf 2 bepaalde vrijstelling ongeacht de behandeling welke de desbetreffende inkomsten in de Staat van herkomst op fiscaal vlak ondergaan.

Modaliteiten voor de vrijstelling van belastingen in België (met inbegrip van de bedrijfsvoorheffing)

281. Studenten, stagiairs, leraren en onderzoekers die recht hebben op de vrijstelling voor beloningen in België, moeten aan hun werkgever het bewijs voorleggen dat ze net voor hun verblijf in België hun fiscale woonplaats in de Verenigde Staten hadden.

282. Dat bewijs moet in principe worden geleverd hetzij door middel van een woonplaatsattest dat uitgaat van de Amerikaanse belastingadministratie, hetzij - bij gebrek daaraan - door middel van een aanslagbiljet in de hoedanigheid van fiscaal inwoner van de Verenigde Staten. De werkgever moet het bewijs van fiscale woonplaats alsmede alle elementen die het recht op vrijstelling rechtvaardigen (met name het begin van het verblijf in België voor stagiairs, leraren en onderzoekers) ter beschikking van de belastingadministratie houden.

**Artikel 20 (Andere inkomsten)**

283. Het restartikel dat de belastingheffing regelt van de inkomstenbestanddelen die niet uitdrukkelijk vermeld zijn in de artikelen 6 tot 19 stemt grotendeels overeen met het OESO-Model.

284. In tegenstelling tot artikel 21 (Andere inkomsten) van het OESO-Model bepaalt artikel 20 evenwel dat de "andere inkomsten" uitsluitend belastbaar zijn in de woonstaat van de persoon die ze ontvangt, doch slechts indien die persoon de uiteindelijk gerechtigde tot de inkomsten is. Een inwoner van een overeenkomstsluitende Staat die handelt als vertegenwoordiger, gemachtigde of simpelweg als tussenpersoon voor een andere persoon die geen inwoner van die Staat is, wordt niet beschouwd als de uiteindelijk gerechtigde tot de inkomsten en de andere overeenkomstsluitende Staat is niet verplicht ze vrij te stellen. Voor het interpreteren van de uitdrukking "uiteindelijk gerechtigde" vereist de context van de Overeenkomst immers dat er wordt verwezen naar de betekenis welke die uitdrukking heeft in het kader van de artikelen 10, 11 en 12 van de Overeenkomst, in overeenstemming met de commentaar bij de artikelen 10, 11 en 12 van het OESO-Model.

285. De bronstaat van de inkomsten moet die inkomsten vrijstellen zelfs indien die inkomsten in de woonstaat niet aan de belasting onderworpen worden.

286. De inkomsten uit Belgische bronnen die door de Belgische wetgeving als belastbare inkomsten beschouwd worden die bedoeld worden in artikel 20 zijn met name:

- de uitkeringen tot onderhoud die niet vallen onder de reikwijdte van de paragrafen 4 en 5 van artikel 17 (Pensioenen, sociale zekerheid, lijfrenten en uitkeringen tot onderhoud);

- kapitaal dat betaald wordt ingevolge een onderhoudsplicht;

- de prijzen en subsidies die gestort worden aan wetenschappers, schrijvers of artiesten waarop artikel 90, 2° WIB 1992 van toepassing is.

- de beurzen die worden toegekend aan studenten, stagiairs of onderzoekers wanneer ze niet binnen de werkingssfeer van artikel 19 (Studenten, stagiairs, leraren en onderzoekers) vallen.

**Artikel 21 (Beperking van de voordelen)**

287. Artikel 21 heeft tot doel te verzekeren dat de bepalingen van de Overeenkomst van toepassing zijn op de inwoners van de overeenkomstsluitende Staten en dat inwoners van derde Staten geen voordeel halen uit de Overeenkomst door middel van een entiteit die ze op het grondgebied van een overeenkomstsluitende Staat vestigen. Artikel 21 gaat dan ook heel uitgebreid in op dit probleem van "fiscaal shoppen" of "treaty shopping". Het is de voornaamste bedoeling om te voorkomen dat personen die geen inwoner van de Verenigde Staten (of van België) zijn, door gebruik te maken van een entiteit die voor het overige zou beantwoorden aan de criteria inzake woonplaats waarin de wetgeving van de Verenigde Staten (of van België) voorziet, de belastingverminderingen of -vrijstellingen zouden kunnen genieten die op grond van de artikelen 6 tot 21 van de Overeenkomst in België (in de Verenigde Staten) worden toegekend.

288. Het doel van artikel 21 bestaat erin is om elke entiteit die op het grondgebied van een overeenkomstsluitende Staat gevestigd is door personen die geen inwoner van die Staat zijn, uit te sluiten van de voordelen van de Overeenkomst wanneer de oprichting, verwerving of instandhouding van die entiteit alsmede de door die entiteit uitgeoefende werkzaamheden hoofdzakelijk tot doel hebben de voordelen van de Overeenkomst te verkrijgen.

289. Het is niet altijd gemakkelijk om vast te stellen of het verkrijgen van de voordelen van de Overeenkomst al dan niet één van de voornaamste doelstellingen van sommige verrichtingen is. Daarom voorzien de paragrafen 2 tot 6 van artikel 21 in objectieve categorieën van personen waarvan wordt aangenomen dat ze niet hoofdzakelijk tot doel hebben de voordelen van de Overeenkomst te verkrijgen. Wanneer een inwoner van België (of van de Verenigde Staten) behoort tot één van die categorieën en voldoet aan de voor die categorie gestelde voorwaarden, wordt aangenomen dat zijn inrichting en zijn werkzaamheden in de Verenigde Staten (of in België) niet hoofdzakelijk tot doel hebben voordeel te halen uit de Overeenkomst. Bijgevolg krijgt hij, naargelang het geval, de voordelen van de Overeenkomst in het algemeen of de voordelen waarin de Overeenkomst voorziet voor specifieke inkomsten, en dit onder de voorwaarden die zijn bepaald door de andere artikelen van de Overeenkomst.

290. Een belastingplichtige die aan geen enkel criterium van de in de paragrafen 2 tot 6 vermelde soorten gerechtigden voldoet, kan evenwel toch hoofdzakelijk reële en echte economische redenen hebben om zich in België (of in de Verenigde Staten) te vestigen en er actief te zijn. Daarom bepaalt paragraaf 7 dat het in dergelijk geval aan de bevoegde autoriteit van de bronstaat van de inkomsten toekomt om op grond van de feitelijke en juridische elementen waarover zij beschikt te bepalen of de oprichting, verwerving of instandhouding van een vennootschap of van een andere groep van personen die inwoner van de andere overeenkomstsluitende Staat is, alsmede de uitoefening van de werkzaamheden door die vennootschap of die groep, niet hoofdzakelijk tot doel heeft de voordelen van de Overeenkomst te verkrijgen.

291. Een inwoner van een overeenkomstsluitende Staat die onder de in paragraaf 6 van artikel 1 (Algemene reikwijdte) bepaalde voorwaarden een inkomen verwezenlijkt met behulp van een entiteit die fiscaal transparant is, moet eveneens voldoen aan de in artikel 21 bepaalde voorwaarden opdat genoemd inkomen de voordelen van de Overeenkomst zou kunnen genieten (zie punt C hierna).

**292. Verschillende soorten inwoners kunnen ambtshalve alle voordelen van de Overeenkomst genieten** (voor zover de in de artikelen 6 tot 20 bepaalde voorwaarden vervuld zijn)**.**

**1.Een natuurlijke persoon** (subparagraaf 2, a))

**2.** **Een overeenkomstsluitende Staat, de staatkundige onderdelen of de plaatselijke gemeenschappen daarvan** (subparagraaf 2, b))

**3.** **Een vennootschap die op de beurs genoteerd is** waarvan de aandelen regelmatig worden verhandeld op één of meer erkende effectenbeurzen (subparagraaf 2, c)).

Het gaat om een vennootschap waarvan de "voornaamste klasse van aandelen" (en elke "disproportionele klasse van aandelen") regelmatig wordt verhandeld op één of meer "erkende effectenbeurzen" **en** waarvan

- de "voornaamste klasse van aandelen" hoofdzakelijk verhandeld wordt op een "erkende effectenbeurs" die, in het geval van een vennootschap die inwoner is van België, gevestigd is in België of in een andere lidstaat van de Europese Economische Ruimte (lidstaten van de Europese Unie, IJsland, Liechtenstein en Noorwegen), en, in het geval van een vennootschap die inwoner is van de Verenigde Staten, gevestigd is in de Verenigde Staten, Canada of Mexico, landen die lid zijn van de Noord-Amerikaanse Vrijhandelsovereenkomst (paragraaf 2, c), i), A)); **of**

- de voornaamste plaats van leiding en toezicht gevestigd is in de overeenkomstsluitende Staat waarvan de vennootschap inwoner is (paragraaf 2, c), i), B)).

De uitdrukking "aandelen" omvat certificaten van die aandelen (paragraaf 8, c)).

Indien een vennootschap slechts één soort aandelen heeft, is het het geheel van de aandelen van de vennootschap dat regelmatig verhandeld moet worden op de beurs. Wanneer een vennootschap verschillende soorten aandelen heeft, is het het soort gewone aandelen van de vennootschap dat de meerderheid (meer dan 50 percent) van de stemmen in en van de waarde van de vennootschap vertegenwoordigt, dat de "voornaamste klasse van aandelen" vormt en dat voornamelijk op de beurs verhandeld moet worden. Wanneer geen enkele soort gewone aandelen op zich de meerderheid van de totale stemmen in en van de waarde van de vennootschap vertegenwoordigt, zijn het de soorten die samen de meerderheid van de totale stemmen in en van de waarde van de vennootschap vertegenwoordigen, die op de beurs verhandeld moeten worden (paragraaf 8, a)). In dat laatste geval kunnen verschillende combinaties van verschillende soorten aandelen een meerderheid van de totale stemmen in en van de waarde van de vennootschap vertegenwoordigen. Het volstaat dat één enkele van die combinaties voldoet aan de voorwaarde opdat de vennootschap die voorwaarde vervult.

De bezitter van een gewoon aandeel is "eigenaar" van een deel van de uitgevende onderneming. Hoe meer aandelen hij bezit, hoe belangrijker zijn deel is. De gewone aandeelhouders hebben , naar rata van het aantal aandelen die ze bezitten, verscheidene rechten, te weten :

- het recht om te stemmen op de algemene vergaderingen;

- het recht op een dividend, indien de raad van bestuur een dividend aangeeft;

- het recht op het saldo dat voortkomt uit de vereffening van de onderneming.

Er kunnen meerdere klassen van gewone aandelen bestaan die elk verschillende kenmerken hebben. Sommige gewone aandelen, vaak in het bezit van de stichters van de onderneming, geven recht op diverse privileges.

Wanneer een vennootschap een "disproportionele klasse van aandelen" bezit, is het noodzakelijk dat die aandelen regelmatig op de beurs verhandeld worden. Het gaat om een soort aandelen die de aandeelhouder recht geven op een overdreven hoog aandeel in de winst van de vennootschap die in de bronstaat wordt voortgebracht door bepaalde activa of activiteiten van de vennootschap wanneer dit wordt vergeleken met het aandeel van de aandeelhouder in de totale activa of activiteiten van de vennootschap (paragraaf 8, b)).

Dus is een soort aandelen van een vennootschap die inwoner is van België "disproportioneel" indien zij aan een aandeelhouder een aandeel toekent in de winst die in de Verenigde Staten wordt voortgebracht, dat verhoudingsgewijs veel groter is dan het aandeel dat hij zou verkrijgen uit zijn deelname in het geheel van de activa en activiteiten van de vennootschap. Dit zou bijvoorbeeld het geval zijn indien die vennootschap bevoorrechte aandelen zou uitgeven die recht geven op een dividend dat gelijk is aan de interest die kredietnemers aan de vennootschap betalen in de Verenigde Staten.

Een vennootschap die inwoner is van de Verenigde Staten heeft een "disproportionele klasse van aandelen" wanneer zij "tracking stocks" uitgeeft die de financiële prestaties volgen, niet van de vennootschap als geheel, maar specifiek van een in België gevestigde afdeling of activiteitencentrum. De "tracking stocks" zijn in principe gewone aandelen van tweede categorie omdat ze geen recht geven op dezelfde stemrechten als andere gewone aandelen (dikwijls de helft of een kwart van het stemrecht); in enkele zeldzame gevallen geven ze zelfs helemaal geen stemrecht.

Een bepaalde klasse van aandelen wordt "regelmatig verhandeld" op één of meer erkende effectenbeurzen in de loop van een belastbaar tijdperk indien het totaal aantal aandelen van die klasse dat in de loop van het voorafgaande belastbaar tijdperk op die effectenbeurs of -beurzen werd verhandeld, ten minste 6 percent bedraagt van het gemiddelde aantal uitstaande aandelen uit die klasse tijdens dat voorafgaande belastbaar tijdperk (paragraaf 8, e)).

Een "erkende effectenbeurs" omvat momenteel de NASDAQ en elke effectenbeurs die bij de Amerikaanse Security and Exchange Commission (S.E.C.) is geregistreerd, alsmede de effectenbeurs van Brussel, de Ierse effectenbeurs en de effectenbeurzen van Amsterdam, Frankfurt, Hamburg, Lissabon, Londen, Madrid, Milaan, Parijs, Toronto en Zurich (paragraaf 8, d)). Deze lijst kan in onderlinge overeenstemming aangevuld worden door de bevoegde autoriteiten. Zij onderzoeken de mogelijkheid om de lijst met erkende effectenbeurzen uit te breiden tot multilaterale handelsfaciliteiten(multilateral trading facilities - MTF) zoals die welke geëxploiteerd worden door Turquoise of BATS Chi-X Europe, teneinde een betere afspiegeling te bieden van de evolutie op het gebied van effectenbeurzen.

Opdat een vennootschap in die klasse wordt opgenomen is het evenwel niet voldoende dat haar "voornaamste klasse van aandelen" (en elke "disproportionele klasse van aandelen") regelmatig verhandeld wordt op één of meer "erkende effectenbeurzen", daarnaast moet de vennootschap voldoen aan een tweede voorwaarde die betrekking heeft **ofwel** op de plaats waar de voornaamste klasse van aandelen hoofdzakelijk verhandeld wordt, **ofwel** op de plaats waar de voornaamste plaats van leiding en toezicht van de vennootschap zich bevindt.

Die tweede voorwaarde is vervuld indien de "voornaamste klasse van aandelen" van een vennootschap die inwoner is van België hoofdzakelijk wordt verhandeld op de effectenbeurs van Brussel, op de Ierse effectenbeurs en op de effectenbeurs van Amsterdam, Frankfurt, Hamburg, Lissabon, Londen, Madrid, Milaan, Parijs en Zurich of indien de "voornaamste klasse van aandelen" van een vennootschap die inwoner is van de Verenigde Staten hoofdzakelijk verhandeld wordt op de NASDAQ, op elke effectenbeurs die bij de Amerikaanse Securities and Exchange Commission (S.E.C.) geregistreerd is en op de effectenbeurs van Toronto (paragraaf 2, c), i), A)). De uitdrukking "hoofdzakelijk verhandeld" wordt niet gedefinieerd in de Overeenkomst en evenmin in de Belgische interne wetgeving. Die uitdrukking wordt bijgevolg gedefinieerd naar analogie met de betekenis ervan in de Amerikaanse interne wetgeving. De desbetreffende aandelen worden bijgevolg hoofdzakelijk verhandeld op de desbetreffende effectenbeurzen wanneer het aantal van die aandelen dat gedurende het in aanmerking te nemen belastbaar tijdperk op die effectenbeurzen verhandeld werd hoger is dan het aantal van die aandelen dat op alle bestaande effectenbeurzen verhandeld werd.

Die tweede voorwaarde is eveneens vervuld indien de "voornaamste plaats van leiding en toezicht" van de vennootschap zich bevindt in de overeenkomstsluitende Staat waarvan de vennootschap inwoner is (paragraaf 2, c), i), B)). Paragraaf 8, f) bepaalt dat de "voornaamste plaats van leiding en toezicht" van een vennootschap zich slechts bevindt in de overeenkomstsluitende Staat waarvan die vennootschap inwoner is, indien de leidende kaders en de hogere leidinggevende bedienden hun dagelijkse verantwoordelijkheden voor het nemen van strategische, financiële en operationele beleidsbeslissingen voor de vennootschap (met inbegrip van de directe en indirecte dochtermaatschappijen ervan) meer in die Staat uitoefenen dan in eender welke andere Staat en indien de dagelijkse activiteiten die nodig zijn om die beslissingen voor te bereiden en te nemen meer in die Staat worden verricht dan in eender welke andere Staat.

Om te bepalen of een vennootschap die inwoner is van België, haar voornaamste zetel van leiding en toezicht in België heeft, moet rekening gehouden worden met de feiten en omstandigheden die eigen zijn aan elk afzonderlijk geval. In de praktijk gaat de Belgische belastingadministratie er a priori vanuit dat aan die voorwaarde voldaan is wanneer uit de feitelijke gegevens blijkt dat de bedrijfsleiders en de hogere kaderleden in België, meer dan in welke andere Staat ook, de dagelijkse verantwoordelijkheid uitoefenen voor het nemen van de kernbeslissingen aangaande de strategie en het beheer alsmede het commercieel beleid die noodzakelijk zijn voor het leiden van de entiteit in haar geheel of van de groep van vennootschappen waarvan de desbetreffende entiteit in haar geheel deel uitmaakt. Om tot die bepaling te komen wordt rekening gehouden met de tussenkomst van alle personen die verantwoordelijkheid dragen bij het nemen van beslissingen (leden van de raad van bestuur, werknemers die leidinggevende functies uitoefenen, personeelsleden van een beheersvennootschap die aan de entiteit of aan de groep diensten verstrekken op het vlak van beheer). Zodra de dagelijkse verantwoordelijkheid voor het nemen van de kernbeslissingen die noodzakelijk zijn voor het beheer van de entiteit of van de groep voornamelijk in België wordt uitgeoefend, is de voorwaarde van de zetel van leiding en toezicht vervuld, zelfs indien de personen welke die taken uitvoeren geen formele werknemers, directeurs of leden van de raad van bestuur van de betrokken vennootschap zijn (bijvoorbeeld een personeelslid van een beheersvennootschap die inwoner is van België en in België beheerdiensten verricht voor de betrokken vennootschap). Bovendien worden de door het personeel uitgeoefende dagelijkse werkzaamheden die nodig zijn bij het voorbereiden en het nemen van die beslissingen evenwel slechts in bijkomende orde in aanmerking genomen in de mate waarin dat personeel geen doorslaggevende verantwoordelijkheid heeft bij het nemen van beslissingen.

Om te bepalen of een vennootschap die inwoner is van de Verenigde Staten, haar "voornaamste zetel van leiding en toezicht" in de Verenigde Staten heeft, gebruikt de Belgische belastingadministratie dezelfde werkwijze.

4. **Een dochteronderneming van een hierboven bedoelde vennootschap die op een beurs genoteerd is** (subparagraaf 2, c), ii)).

Een dochteronderneming geniet de voordelen van de overeenkomst indien minstens 50 percent van het totale aantal stemmen en van de waarde van de aandelen (en ten minste 50 percent van elke "disproportionele klasse van aandelen") van de vennootschap onmiddellijk of middellijk in het bezit is van ten hoogste 5 vennootschappen die inwoner zijn zoals bedoeld in punt 3 hierboven. In het geval van middellijke eigendom, moet elke tussenliggende eigenaar inwoner zijn van een overeenkomstsluitende Staat (paragraaf 2, c), ii)).

5. **Een vereniging zonder winstoogmerk** (subparagraaf 2, d))

Het gaat om elke organisatie die uitsluitend voor godsdienstige, liefdadige, wetenschappelijke, artistieke, culturele of opvoedkundige doeleinden is opgericht en in stand gehouden wordt in de overeenkomstsluitende Staat waarvan het inwoner is (artikel 4, paragraaf 3, b) van de Overeenkomst).

Wat België betreft gaat het om rechtspersonen die krachtens artikel 220, 3° WIB 1992 onderworpen zijn aan de rechtspersonenbelasting en die uitsluitend een activiteit uitoefenen met godsdienstige, liefdadige, wetenschappelijke, artistieke, culturele of opvoedkundige doeleinden. Wat de Verenigde Staten betreft gaat het om organisaties die uitsluitend dergelijke doeleinden beogen en die in de Verenigde Staten van belasting vrijgesteld zijn.

6. **Een "pensioenfonds"** (subparagraaf 2, d))

Een pensioenfonds maakt deel uit van die categorie inwoners die ambtshalve de voordelen van de Overeenkomst kan genieten wanneer meer dan 50 percent van de gerechtigden (personen die pensioenuitkeringen ontvangen), leden (werkgevers, federaties van werknemers of zelfstandigen die bijdragen storten aan een instelling voor bedrijfspensioenvoorziening) of deelnemers van het fonds (personen die door hun beroepswerkzaamheid recht hebben of zullen hebben op pensioenuitkeringen) natuurlijke personen zijn die inwoner zijn van een overeenkomstsluitende Staat (België of de Verenigde Staten) **of**wanneer de werkgever die het pensioenfonds heeft opgericht (of de representatieve organisatie wanneer het pensioenfonds is opgericht door verschillende werkgevers of door een federatie van werknemers) op grond van artikel 21 recht heeft op de voordelen van de Overeenkomst.

**7. Een rechtspersoon die voldoet aan de voorwaarde met betrekking tot het bezit van zijn aandelen en aan de voorwaarde met betrekking tot de gerechtigden tot betalingen die in mindering mogen worden gebracht van zijn belastbare grondslag** (subparagraaf 2, d))

De volgende voorwaarden moeten tegelijkertijd vervuld zijn:

- ten minste 50 percent van elke klasse van aandelen of 50 percent van de andere belangen als uiteindelijk gerechtigde moet gedurende ten minste de helft van de dagen van het belastbaar tijdperk onmiddellijk of middellijk in het bezit zijn van inwoners van de overeenkomstsluitende Staat waarvan de rechtspersoon inwoner is en die inwoners moeten behoren tot categorie 1, 2, 3, 5 of 6 hierboven, **en**

- minder dan 50 percent van het bruto-inkomen van de rechtspersoon moet gedurende het belastbaar tijdperk onmiddellijk of middellijk betaald worden of verschuldigd zijn aan personen die geen inwoner zijn van de Verenigde Staten of van België en die behoren tot categorie 1, 2, 3, 5 of 6 hierboven, in de vorm van betalingen die in de woonstaat van de rechtspersoon aftrekbaar zijn voor de belastingen waarop de Overeenkomst van toepassing is. Betalingen die bij de normale bedrijfsuitoefening voor diensten of materiële zaken verricht zijn volgens het principe van wederzijdse onafhankelijkheid, en betalingen die verricht zijn in het kader van financiële verplichtingen aan een bank die niet verbonden is met de schuldenaar, worden uitgesloten van de aftrekbare betalingen waarmee rekening wordt gehouden voor het bepalen van de drempel van 50 percent van het bruto-inkomen.

**8. Een vennootschap waarvan de aandeelhouders gelijkwaardige gerechtigden zijn die voordelen van Overeenkomsten genieten die minstens gelijkwaardig zijn aan de voordelen waarin deze Overeenkomst voorziet** (paragraaf 3).

Een vennootschap behoort tot deze categorie wanneer :

- ten minste 95 percent van het totale aantal stemmen en van de waarde van de aandelen (en ten minste 50 percent van elke "disproportionele klasse van aandelen") van de vennootschap onmiddellijk of middellijk in het bezit is van ten hoogste 7 personen die "gelijkwaardige gerechtigden" zijn (subparagraaf 3, a)) **en**

- minder dan 50 percent van het bruto-inkomen van de vennootschap gedurende het belastbaar tijdperk onmiddellijk of middellijk wordt betaald aan of verschuldigd is aan personen die geen "gelijkwaardige gerechtigden" zijn, in de vorm van betalingen die in de woonstaat van de vennootschap aftrekbaar zijn voor de belastingen waarop de Overeenkomst van toepassing is (maar met uitzondering van betalingen die bij de normale bedrijfsuitoefening voor diensten of materiële zaken verricht zijn volgens het principe van wederzijdse onafhankelijkheid, en betalingen die verricht zijn in het kader van financiële verplichtingen aan een bank die niet verbonden is met de schuldenaar) (subparagraaf 3, b)).

Een "disproportionele klasse van aandelen" is een klasse van aandelen van een vennootschap die inwoner is van een overeenkomstsluitende Staat die de aandeelhouder recht geven op een onevenredig hoog aandeel in de winst die in de andere overeenkomstsluitende Staat wordt voortgebracht door bepaalde activa of activiteiten wanneer dit wordt vergeleken met het aandeel van de aandeelhouder in de totale activa of activiteiten van de vennootschap (subparagraaf 8, b)).

De uitdrukking "gelijkwaardige gerechtigde" (subparagraaf 8, g)) betekent:

i. ofwel, een inwoner van een Staat van de Europese Economische Ruimte, van een Staat die deel uitmaakt van de Noord-Amerikaanse Vrijhandelsovereenkomst of van Zwitserland, die alle verdragsvoordelen geniet waarin is voorzien door een belastingovereenkomst die gesloten is tussen zijn woonstaat en de overeenkomstsluitende Staat waaraan de voordelen van de Overeenkomst gevraagd worden op grond van verdragsbepalingen die gelijkwaardig zijn aan die bedoeld in punt 1, 2, 3, 5 of 6 hierboven (indien de belastingovereenkomst tussen zijn woonstaat en de overeenkomstsluitende Staat waaraan de voordelen van de Overeenkomst gevraagd worden, geen algemene bepaling inzake beperking van de voordelen bevat, worden voor die inwoner de in punt 1, 2, 3, 5 of 6 hierboven bedoelde bepalingen toegepast alsof hij een inwoner was van één van de overeenkomstsluitende Staten);

**en**

waar het dividenden, interest en royalty's15, alsmede de belasting op filiaalwinst betreft: op voorwaarde dat de belastingovereenkomst tussen zijn woonstaat en de overeenkomstsluitende Staat waaraan de voordelen van de Overeenkomst gevraagd worden, voorziet in een tarief voor de bronheffing of voor de belasting op filiaalwinst dat gelijk is aan of lager is dan het tarief dat op grond van de Overeenkomst van toepassing is; met betrekking tot dividenden, interest en royalty's die uit België afkomstig zijn, wanneer een inwoner van een lidstaat van de Europese Unie aandelen bezit in een vennootschap die inwoner is van de Verenigde Staten die de uiteindelijk gerechtigde tot de inkomsten is, is die voorwaarde vervuld voor zover de dividenden, de interest of de royalty's op grond van een willekeurige richtlijn van de Europese Unie zouden vrijgesteld zijn indien ze onmiddellijk waren betaald aan de inwoner van de lidstaat van de Europese Unie (subparagraaf 8, h)).

----------

[(15)Aangezien de indirecte federale belasting waaraan de verzekeringspremies die worden betaald aan buitenlandse verzekeraars ("excise tax" geregeld in afdeling 4371 tot 4374 van de Internal Revenue Code) onderworpen zijn, niet valt onder de toepassing van de Overeenkomst, is de verwijzing naar de verzekeringspremies in subparagraaf 8, g, i), B) zonder voorwerp.]

----------

ii. ofwel een inwoner van België of van de Verenigde Staten die op grond van categorie 1, 2, 3, 5 of 6 hierboven de voordelen van de Overeenkomst geniet.

Voorbeeld:

Een vennootschap die inwoner is van de Verenigde Staten is voor 100 percent in het bezit van een vennootschap die inwoner is van België, die op haar beurt voor 100 percent in het bezit is van een vennootschap die inwoner is van Italië. Voor de toepassing van de vrijstelling van belasting waarin artikel 10, paragraaf 3, a) voorziet, is de vennootschap die inwoner is van Italië geen "gelijkwaardige gerechtigde". Aangezien de belastingovereenkomst tussen de Verenigde Staten en Italië voorziet in een bronheffing van 5 percent voor dividenden uit een deelname van 100 percent, zou de vennootschap die inwoner is van Italië immers niet genieten van een belasting die ten minste even laag is als die waarin artikel 10, paragraaf 3, a) van de Overeenkomst voorziet, indien zij onmiddellijk de dividenden had ontvangen van de vennootschap die inwoner is van de Verenigde Staten.

Voorbeeld:

Een vennootschap die inwoner is van de Verenigde Staten is voor 100 percent in het bezit van een vennootschap die inwoner is van België, die op haar beurt voor 80 percent in het bezit is van vier vennootschappen die inwoner zijn van het Verenigd Koninkrijk en die "gelijkwaardige gerechtigden" zijn overeenkomstig i) hierboven, en voor 20 percent in het bezit van een inwoner van België die een "uiteindelijk gerechtigde" is overeenkomstig ii) hierboven. De voorwaarde waarin paragraaf 3, a) voorziet, is vervuld.

**293. Sommige inwoners kunnen van ambtswege de voordelen van de Overeenkomst genieten voor bijzondere inkomsten** (voor zover de voorwaarden die voorzien zijn in de verdragsbepalingen die van toepassing zijn op de desbetreffende inkomsten, vervuld zijn)**.**

**1.Een rechtspersoon die betrokken is bij het actief uitoefenen van een handels- of bedrijfsactiviteit**(paragraaf 4).

Een rechtspersoon is gerechtigd tot voordelen van de Overeenkomst ter zake van een particulier inkomen dat afkomstig is uit de andere overeenkomstsluitende Staat, wanneer die rechtspersoon betrokken is bij het actief uitoefenen van een handels- of bedrijfsactiviteit in zijn woonstaat (niet zijnde de activiteit die bestaat uit het beleggen of het beheren van beleggingen voor eigen rekening van die rechtspersoon, tenzij deze activiteiten zouden bestaan uit bank- en verzekeringsactiviteiten of effectenhandel, uitgeoefend door een bank of verzekeringsmaatschappij of een geregistreerd effectenbedrijf), **en** het desbetreffende particulier inkomen is behaald in samenhang met, of bijkomstig is ten opzichte van, die bedrijfsmatige activiteiten (subparagraaf 4, a)).

Om te beoordelen of een rechtspersoon betrokken is bij het actief uitoefenen van een handels- of bedrijfsactiviteit, worden de activiteiten die worden uitgeoefend door verbonden personen geacht te worden uitgeoefend door de betrokken rechtspersoon. Een persoon wordt geacht verbonden te zijn met een andere indien, op basis van alle relevante feiten en omstandigheden, de ene persoon zeggenschap heeft in de andere persoon of indien beide personen onder zeggenschap staan van dezelfde persoon of personen.

De Belgische belastingadministratie beschouwt een inkomen uit Belgische bronnen als een inkomen dat verbonden is met of bijkomstig is aan een handels- of bedrijfsactiviteit die uitgeoefend wordt in de Verenigde Staten door een inwoner van de Verenigde Staten wanneer de transactie of de activiteit die het inkomen in België voortbrengt een of andere band heeft met de handels- of bedrijfsactiviteit in de Verenigde Staten. Deze voorwaarde is vervuld wanneer de transactie of de activiteit die het inkomen voortbrengt:

- een integrerend deel uitmaakt van de handels- of bedrijfsactiviteit;

- direct verbonden is met die activiteit;

- aanvullend is ten opzichte van die activiteit; of

- bijdraagt tot het uitoefenen van die activiteit (bijvoorbeeld, het beleggen van de winst die voortkomt uit de handels- of bedrijfsactiviteit, het bezitten van obligaties die onder waarborg zijn gebracht, het bezitten van aandelen die verband houden met de handels- of bedrijfsactiviteit).

Wanneer een inwoner van een overeenkomstsluitende Staat of een van de daarmee verbonden ondernemingen in de andere Staat een handels- of bedrijfsactiviteit uitoefent die een bestanddeel van het inkomen voortbrengt, is het bovendien noodzakelijk dat de handels- of bedrijfsactiviteit, die door de betrokken rechtspersoon en de daarmee verbonden ondernemingen in de woonstaat uitgeoefend wordt, wezenlijk van aard is ten opzichte van de activiteiten die in de bronstaat uitgeoefend worden (subparagraaf 4, b)) opdat subparagraaf 4, a) van toepassing zou zijn) op dat bestanddeel van het inkomen. Dit heeft tot doel een vennootschap of een groep van personen die in de woonstaat van de persoon die de toekenning van de verdragsvoordelen vraagt persoonlijk of met behulp van verbonden ondernemingen geringe handels- of bedrijfsactiviteiten uitoefenen, uit te sluiten van de toepassing van paragraaf 4.

Om te bepalen of een inwoner van de Verenigde Staten voldoet aan de in subparagrafen 4, a) en b) bepaalde voorwaarden, worden de activiteiten die worden verricht door met die inwoner verbonden personen geacht te worden verricht door die inwoner (sub-paragraaf 4, c)). Een persoon wordt geacht met een andere persoon verbonden te zijn indien de ene persoon ten minste 50 percent van het belang als uiteindelijk gerechtigde in de andere persoon bezit (of, in geval van een vennootschap, ten minste 50 percent van het totale aantal stemmen en ten minste 50 percent van de totale waarde van de aandelen van de vennootschap of van het belang als uiteindelijk gerechtigde in het eigen vermogen van de vennootschap) of indien een andere persoon onmiddellijk of middellijk ten minste 50 percent van het belang als uiteindelijk gerechtigde bezit in elk van de personen (of, in geval van een vennootschap, ten minste 50 percent van het totale aantal stemmen en ten minste 50 percent van de totale waarde van de aandelen in de vennootschap of van het belang als uiteindelijk gerechtigde in het eigen vermogen van de vennootschap). In ieder geval wordt een persoon geacht te zijn verbonden met een andere persoon indien, op basis van alle relevante feiten en omstandigheden, de ene persoon zeggenschap heeft in de andere persoon of beide personen onder zeggenschap staan van dezelfde persoon of personen. Dus, in het geval van een holdingvennootschap die inwoner is van de Verenigde Staten, moeten de activiteiten die door de operationele dochtermaatschappijen van die holding in België worden uitgeoefend, geconsolideerd worden met de activiteiten van de holdingvennootschap in België om te bepalen of de holdingvennootschap effectief en wezenlijk een handels- of bedrijfsactiviteit uitoefent in België en of de door de holdingvennootschap uit België behaalde inkomsten verbonden zijn met die activiteit of er een bijkomstig element van uitmaken.

Voor zover paragraaf 4, c) de uitdrukking "verbonden personen" definieert voor de toepassing van paragraaf 4, moet geen rekening worden gehouden met de definities van "verbonden vennootschappen" en "verbonden personen" die zijn opgenomen in artikel 11 van het Wetboek van vennootschappen.

**2. Een hoofdzetel van een multinationale groep van vennootschappen**(paragraaf 5).

Een hoofdzetel van een multinationale groep van vennootschappen kan de voordelen van de Overeenkomst genieten op voorwaarde enerzijds dat alle in paragraaf 5 bepaalde voorwaarden vervuld zijn en anderzijds dat de hoofdzetel behoort tot één van de andere categorieën van artikel 21. Een hoofdzetel is bijgevolg niet als dusdanig uitgesloten van de verdragsvoordelen.

Een hoofdzetel valt onder de toepassing van paragraaf 5 wanneer hij cumulatief aan de volgende voorwaarden voldoet:

a) De hoofdzetel verzekert voor een wezenlijk aandeel het algemene toezicht op en het bestuur van de groep (dat wil zeggen werkzaamheden in verband met financiering, tarifering, marketing, interne audit, interne communicatie en management); werkzaamheden in verband met financiering van de groep mogen niet de belangrijkste werkzaamheden van de hoofdzetel vormen.

b) De groep bestaat uit vennootschappen die inwoner zijn van en werkelijke bedrijfsactiviteiten uitoefenen in ten minste 5 verschillende landen; daarnaast moeten ten minste 5 landen die individueel of per groep van landen bekeken worden, substantieel bijdragen tot de inkomsten die door de groep worden voortgebracht (elk ten minste voor 10 percent van de bruto-inkomsten van de groep). Door te verwijzen naar groepen van landen kunnen de resultaten van vennootschappen die in verschillende landen gevestigd zijn, worden opgeteld alsof ze één enkele vennootschap vormen; eenzelfde land mag niet in twee verschillende groepen opgenomen worden.

c) De bedrijfsactiviteiten die in elk van die landen behalve de woonstaat van de hoofdzetel worden uitgeoefend brengen minder dan 50 percent van de bruto-inkomsten van de groep op.

d) Niet meer dan 25 percent van de bruto-inkomsten van de hoofdzetel is afkomstig uit de bronstaat.

e) De hoofdzetel heeft een onafhankelijke beslissingsmacht wat betreft zijn werkzaamheden van algemeen toezicht en bestuur.

f) De hoofdzetel is in zijn woonstaat niet onderworpen aan een gunstiger belastingstelsel dan het belastingstelsel dat van toepassing is op de andere inwoners die actief betrokken zijn bij handels- of bedrijfsactiviteiten.

g) De uit de bronstaat afkomstige inkomsten houden verband met de activiteiten van de vennootschappen van de groep die inwoner zijn van andere Staten of zijn van bijkomstige aard ten opzichte van die activiteiten.

Op grond van deze bepaling is een erkend Belgisch coördinatiecentrum (K.B. n° 187) in principe uitgesloten van de voordelen van de Overeenkomst omdat het de in subparagraaf f) bepaalde voorwaarde niet vervult (niet onderworpen zijn aan een gunstiger stelsel). Om deze algemene uitsluiting te vermijden bepaalt artikel 28 (Inwerkingtreding), paragraaf 3 dat genoemde subparagraaf f) niet van toepassing zal zijn tot 1 januari 2011 (datum waarop het bijzonder stelsel van de coördinatiecentra zal ophouden te bestaan). Een erkend Belgisch coördinatiecentrum geniet bijgevolg de verdragsvoordelen indien het de andere in paragraaf 5 vermelde voorwaarden vervult.

**3. Een Belgische onderneming die interest of royalty's ontvangt uit Amerikaanse bronnen die kunnen worden toegerekend aan een vaste inrichting waarover de onderneming beschikt in een derde Staat en die van belasting vrijgesteld zijn in België** (paragraaf 6).

Die interest en royalty's genieten slechts de voordelen van de Overeenkomst indien ze in de derde Staat een belasting ondergaan die ten minste 60 percent bedraagt van de belasting die in België zou verschuldigd zijn indien die inkomsten rechtstreeks in België door de Belgische onderneming waren verkregen. Indien die voorwaarde niet vervuld is, mag in de Verenigde Staten een belasting worden geheven van ten hoogste 15 percent van het brutobedrag van de interest of van de royalty's.

Die belasting van maximaal 15 percent is evenwel niet van toepassing:

- wanneer de interest verband houdt met de handels- of bedrijfsactiviteit die de vaste inrichting uitoefent in de derde Staat of van bijkomstige aard is ten opzichte van die activiteit; of

- wanneer de royalty's betaald zijn als vergoeding voor het recht van gebruik van immateriële goederen die door de vaste inrichting zijn geproduceerd of ontwikkeld.

294. **Door een inhaalmaatregel kan de Overeenkomst worden toegepast op een inwoner van een overeenkomstsluitende Staat die tot geen enkele van de voorafgaande categorieën behoort indien de bevoegde autoriteit van de andere overeenkomstsluitende Staat bepaalt dat de oprichting, verwerving of instandhouding van die persoon en de uitoefening van zijn activiteiten niet als één van de voornaamste doelstellingen had de voordelen van de Overeenkomst te verkrijgen** (paragraaf 7).

295. Na de uitspraak van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschap (HvJEG) in de open skies-zaken (zaak C-471/98 wat België betreft), waren sommige commentatoren van mening dat die uitspraak mutatis mutandis kon worden toegepast op clausules van bilaterale overeenkomsten tot het vermijden van dubbele belasting die de toepassing van een verdragsvoordeel weigeren voor vennootschappen die inwoner zijn van België en waarvan de meerderheid van het kapitaal in het bezit is van inwoners van andere lidstaten van de Europese Unie. Het goedkeuren van een dergelijke clausule zou bijgevolg een hinderpaal vormen voor de vrijheid van vestiging die gewaarborgd is door het gemeenschapsrecht.

296. Het HvJEG heeft overigens geoordeeld dat de noodzaak om belastingontwijking of misbruiken te voorkomen een dwingende reden van algemeen belang kan zijn die van aard is om een beperking van de fundamentele vrijheden te rechtvaardigen. Om te worden toegestaan moeten de regels die tot doel hebben belastingontwijking of misbruiken te voorkomen, evenredig zijn en moeten ze specifiek tot doel hebben "zuiver kunstmatige constructies" te verhinderen. Op grond van deze rechtspraak kan een uitsluitingsmaatregel in principe niet zonder meer van toepassing zijn op een situatie waarin de meerderheid van de aandeelhouders van een vennootschap, om welke reden dan ook, buiten een overeenkomstsluitende Staat gevestigd blijkt. Het is daarentegen wèl gewettigd dat, geval per geval en op basis van feitelijke gegevens, rekening wordt gehouden met de onrechtmatige handelwijze van de betrokken personen om hun het recht op specifieke voordelen te ontzeggen (zie meer bepaald het arrest van het HvJEG in de zaak C-196/04 Cadbury Schweppes).

297. Paragraaf 7 waarborgt dat uiteindelijk alleen een per individueel geval gevoerd onderzoek dat een misbruik aan het licht brengt, het verlies van de verdragsvoordelen op grond van artikel 21 tot gevolg zal hebben. Op die manier zijn de bepalingen van artikel 21 niet tegenstrijdig met het gemeenschapsrecht.

298. Om te voldoen aan de verplichtingen waartoe België zich heeft verbonden door lid te zijn van de Europese Unie (meer bepaald, zijn verplichtingen aangaande de vrijheid van kapitaalverkeer tussen België en de Staten die geen lid zijn van de Europese Unie), mag de Belgische belastingadministratie zich bij het weigeren van de voordelen waarin de Overeenkomst voorziet, niet beperken tot het motief dat een Amerikaanse inwoner niet voldoet aan de in paragrafen 1 tot 6 bepaalde voorwaarden. Wanneer de Belgische belastingadministratie een verdragsvoordeel wil weigeren op grond van artikel 21, moet ze bovendien onderzoeken of op basis van de feitelijke gegevens en van de omstandigheden die eigen zijn aan elk geval mag worden geoordeeld dat de oprichting, verwerving of instandhouding van een persoon en de uitoefening van zijn activiteiten als één van de voornaamste doelstellingen had de voordelen van de Overeenkomst te verkrijgen.

299. Wanneer een controlekantoor (daaronder begrepen een dienst van de bijzondere belastinginspectie) van plan is op grond van artikel 21 het verlenen van een verdragsvoordeel te weigeren, moet het een volledig dossier voorleggen aan de Belgische bevoegde autoriteit die gemachtigd is om het verlenen van verdragsvoordelen te weigeren op grond van paragraaf 7 en bijgevolg om definitief het verlenen van verdragsvoordelen op grond van artikel 21 te weigeren. Een volledig dossier moet melding maken van de feitelijke gegevens en de omstandigheden eigen aan elk geval waaruit blijkt dat de belastingplichtige de in paragrafen 2 tot 6 bepaalde voorwaarden en de in paragraaf 7 bepaalde voorwaarden niet vervult.

300. Overeenkomstig paragraaf 7 pleegt de Belgische bevoegde autoriteit overleg met de Amerikaanse bevoegde autoriteit alvorens zij op grond van artikel 21, paragraaf 7 al dan niet weigert om de voordelen van de Overeenkomst toe te kennen. Het gaat om een eenvoudige overlegprocedure en niet om een procedure van akkoord. Na afloop van de procedure beslist de Belgische bevoegde autoriteit autonoom en op basis van de verschillende elementen van het dossier.

301. De Belgische bevoegde autoriteit is de Minister van Financiën of zijn bevoegde vertegenwoordiger, in dit geval wil dat zeggen de leider van de dienst III/1-Internationale betrekkingen van de Algemene Administratie van de fiscaliteit (AAF) (zie lijst van contactpersonen als bijlage II).

302. Hoewel de Dienst Voorafgaande Beslissingen (DVB) geen bevoegde autoriteit is voor de andere bepalingen van de Overeenkomst, is deze dienst toch gerechtigdom zich uit te spreken inzake een vraag aangaande de toepassing van artikel 21, paragraaf 7 op een specifieke situatie of transactie die op fiscaal vlak nog geen gevolgen heeft gehad. Dat impliceert het volgende:

- Wanneer de DVB meent dat overeenkomstig artikel 21 niet mag worden geweigerd een belastingvrijstelling of -vermindering te verlenen die krachtens andere verdragsbepalingen in België van toepassing is, is zijn voorafgaande beslissing bindend voor de Federale Overheidsdienst Financiën overeenkomstig de voorwaarden en grenzen bepaald in de wet van 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken.

- Wanneer de DVB ertoe gebracht wordt te oordelen dat een belastingvrijstelling of een belastingvermindering niet mag worden verleend op grond van artikel 21, paragraaf 7, wordt de Amerikaanse bevoegde autoriteit geraadpleegd door bemiddeling van de leider van de dienst III/1 - Internationale betrekkingen van de Algemene Administratie van de fiscaliteit (AAF). Daartoe bezorgt de DVB aan deze persoon een in het Engels opgestelde nota met opgave van de feitelijke en juridische elementen die eigen zijn aan de zaak alsmede van de argumenten op basis waarvan de DVB heeft geweigerd de verdragsvoordelen toe te passen op grond van artikel 21, paragraaf 7. Het advies van de Amerikaanse bevoegde autoriteit wordt bezorgd aan de Internationale dienst van de AAF, die het doorgeeft aan de DVB die daarna zijn voorafgaande beslissing neemt. Die beslissing is bindend voor de Federale Overheidsdienst Financiën overeenkomstig de voorwaarden en grenzen bepaald in de wet van 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken.

**Artikel 22 (Vermijding van dubbele belasting)**

Paragraaf 1

303. België vermijdt dubbele belasting op volgende wijze:

-Subparagraaf a) :

304. Subparagraaf a) voorziet in vrijstelling met progressievoorbehoud voor de inkomsten niet zijnde dividenden, interest en royalty's, die zijn verkregen door een inwoner van België. Overeenkomstig paragraaf 2 van artikel 3 (Algemene bepalingen) hebben de uitdrukkingen "dividenden", "interest" en "royalty's" de betekenis die eraan wordt gegeven door het Belgisch intern recht .

305. In tegenstelling tot andere overeenkomsten tot het vermijden van dubbele belasting, verwijst subparagraaf a) niet naar de artikelen 10, 11 en 12 en naar de in die artikelen opgenomen definities. Daardoor kan België eventueel inkomsten vrijstellen die geen interest of royalty's zijn in de betekenis van het intern recht, maar die dat wèl zijn in de betekenis van de artikelen 11 en 12. Voor zover subparagraaf 1, e) van artikel 22 wordt toegepast "onder voorbehoud van de bepalingen van de Belgische wetgeving betreffende de verrekening van in het buitenland betaalde belastingen met de Belgische belasting", zouden de interest of de royalty's, die zijn bedoeld in de artikelen 11 en 12 en waarvoor geen enkele verrekening van het forfaitair gedeelte van de buitenlandse belasting wordt toegestaan op grond van de artikelen 285 tot 289 WIB 1992, anders geen enkele maatregel ter vermijding van dubbele belasting genieten. Die inkomsten zouden anders uitdrukkelijk uitgesloten zijn van het genot van de vrijstelling waarin subparagraaf a) voorziet.

306. De uitdrukkingen "dividenden" en "interest" worden uitdrukkelijk gedefinieerd in artikel 18 tot 19ter WIB 1992. De uitdrukking "royalty's" wordt momenteel niet gebruikt en niet gedefinieerd in het WIB 1992. Het WIB 1992 handelt in artikel 17, §1, 3° en 5° en in artikel 90, 7° WIB 1992 evenwel impliciet over "royalty's". Het gaat om inkomsten van verhuring, verpachting, gebruik en concessie van roerende goederen (met inbegrip van de inkomsten uit de overdracht of de concessie van auteursrechten en naburige rechten, alsmede van de wettelijke en verplichte licenties, bedoeld in de wet van 30 juni 1994 betreffende het auteursrecht en de naburige rechten of in overeenkomstige bepalingen in het buitenlands recht). Het gaat verder ook nog om opbrengsten uit het verhuren van het jacht-, vis- of vogelvangstrecht. Als daar reden toe is wordt overeenkomstig de artikelen 285 tot 289 WIB 1992 en subparagraaf e) hierna een forfaitaire buitenlandse belasting verrekend met de Belgische belasting die betrekking heeft op die inkomsten (dit wil zeggen, wanneer de desbetreffende inkomsten in de Verenigde Staten belast werden overeenkomstig paragraaf 4 van artikel 12).

307. De inkomsten, niet zijnde dividenden, interest of royalty's, zijn vrijgesteld indien zij in de Verenigde Staten belast zijn. De uitdrukking "belast" heeft de betekenis welke eraan wordt gegeven door het Belgisch belastingrecht, dat wil zeggen de betekenis die volgt uit de rechtspraak van het Hof van Cassatie (arrest "SIDRO" van 15 september 1970). Een inkomen wordt bijgevolg geacht belast te zijn in de Verenigde Staten wanneer het er het belastingregime heeft ondergaan dat normaal gezien op dat inkomen van toepassing is, met inbegrip van een vrijstelling of een niet-belasting waarin uitdrukkelijk is voorzien door de Amerikaanse belastingwetgeving. Voor meer details omtrent de interpretatie van de uitdrukking "belast" wordt verwezen naar circulaire AFZ nr. 4/2010 van 06/04/2010 die een addendum is bij de circulaire AOIF nr. Ci.R9.Div/577.956 van 11/05/2006.

308. De vrijstelling is eveneens van toepassing op de inkomsten uit onroerende goederen, op de ondernemingswinst en op de meerwaarden die een inwoner van België behaalt in de Verenigde Staten met behulp van een entiteit die geen rechtspersoonlijkheid heeft en die in de Verenigde Staten fiscaal transparant is (waarvan de inkomsten worden belast in hoofde van de vennoten van de entiteit zonder rechtspersoonlijkheid naar verhouding van hun aandeel in de entiteit). De problematiek van de fiscaal transparante entiteiten wordt meer in detail besproken in bijlage I bij de circulaire.

-Subparagraaf b):

309. Op grond van subparagraaf b) stelt België eveneens de inkomsten vrij die door artikel 18 WIB 1992 worden aangemerkt als dividenden en die een inwoner van België, natuurlijke persoon of vennootschap, behaalt in zijn hoedanigheid van vennoot van een entiteit,

- die overeenkomstig de Amerikaanse wetgeving is opgericht, en

- die niet als dusdanig (dat wil zeggen als een "corporation") belast is in de Verenigde Staten, en

- op voorwaarde dat de inkomsten in de Verenigde Staten belast zijn in hoofde van de inwoner van België naar verhouding van zijn aandeel in de inkomsten van de entiteit (dat wil zeggen overeenkomstig het stelsel van de fiscale transparantie).

310. Bedoeld zijn de dividenden die worden toegekend door hybride entiteiten die opgericht zijn overeenkomstig de in de Verenigde Staten van kracht zijnde wetgeving, en die door de Verenigde Staten behandeld worden als fiscaal transparante entiteiten en door België als vennootschappen die als dusdanig aan de belasting onderworpen zijn. De vrijstelling is niet van toepassing in driehoekssituaties.

Voorbeeld

Een natuurlijke persoon die inwoner is van België is vennoot in een besloten vennootschap (BV) die in de Verenigde Staten gelegen gebouwen bezit en beheert met behulp van een "Limited Liability Partnership" (LLP) die in de Verenigde Staten als een fiscaal transparante entiteit behandeld wordt. De BV, die is opgericht overeenkomstig de wetgeving die in Nederland van kracht is, is een vennootschap die inwoner is van Nederland en aldaar als dusdanig aan de belasting onderworpen is. Overeenkomstig de Amerikaanse wetgeving wordt de BV in de Verenigde Staten evenwel behandeld als een fiscaal transparante entiteit. De inwoner van België bezit een deelname van 50% in de BV, die op haar beurt een deelname van 80% in de LLP bezit. Op 1 juli 2012 verdeelt de BV 90% van de winst die ze in 2011 in de Verenigde Staten met behulp van de LLP verwezenlijkt heeft aan haar twee vennoten.

De inkomsten die in 2011 in de Verenigde Staten met behulp van de BV en van de LLP verwezenlijkt werden, worden in de Verenigde Staten belast in hoofde van de inwoner van België naar rato van zijn aandeel in de inkomsten van de LLP (met andere woorden, 40% van de door de LLP verwezenlijkte inkomsten) en dit bij toepassing van de Amerikaanse wetgeving inzake fiscale transparantie. Bij toepassing van de Belgische wetgeving zijn die inkomsten in België geen belastbare inkomsten van de inwoner van België.

De winst die de BV aan de inwoner van België uitdeelt wordt op grond van de Belgische wetgeving en van de bepalingen van het dubbelbelastingverdrag tussen België en Nederland behandeld als dividenden. In de mate waarin die dividenden aan de inwoner van België betaald werden ter zake van zijn deelname in de BV (die geen entiteit is die werd opgericht overeenkomstig de in de Verenigde Staten van kracht zijnde wetgeving), is de door subparagraaf b) toegekende vrijstelling niet van toepassing.

311. Het vrijgestelde inkomen is het inkomen dat wordt verkregen na aftrek van de in België of elders gemaakte kosten die betrekking hebben op het beheer van de deelname in de entiteit.

312. De dividenden betaald door de Amerikaanse RICs (Regulated Investment Companies) en REITs (Real Estate Investment Trusts) vallen niet onder de toepassing van subparagraaf b). Die entiteiten zijn immers "corporations" die onderworpen zijn aan de Amerikaanse belasting op de inkomsten van vennootschappen. Overeenkomstig het bijzondere stelsel dat op hen van toepassing is, zijn die entiteiten verplicht om ten minste 90 % van hun bruto-inkomsten uit te keren en zijn ze van belasting vrijgesteld op de aldus uitgekeerde inkomsten.

313. De problematiek van de fiscaal transparante entiteiten wordt meer in detail besproken in bijlage I bij de circulaire.

-Subparagraaf c):

314. Dividenden van belangrijke deelnameen worden vrijgesteld overeenkomstig de voorwaarden en grenzen bepaald in de artikelen 202 tot 205 van het WIB 1992 (DBI-stelsel). Subparagraaf c) bevat evenwel, zoals in de Overeenkomst van 1970, een "clausule van gelijkheid van behandeling". Door die clausule genieten de dividenden die door een in de Verenigde Staten gevestigde vennootschap worden betaald, uitdrukkelijk hetzelfde regime als de dividenden die betaald worden door een vennootschap die gevestigd zijn in een lidstaat van de Europese Unie. Dit impliceert meer bepaald het volgende:

- Voor de toepassing van het eerste lid, 1° van artikel 203, § 1 van het WIB 1992 worden de gemeenrechtelijke bepalingen inzake belastingen die van toepassing zijn op vennootschappen die inwoner zijn van de Verenigde Staten, geacht niet aanzienlijk gunstiger te zijn dan in België.

- Het eerste lid, 2° en 5° van artikel 203, § 1 van het WIB 1992 is niet van toepassing op dividenden die zijn verkregen wegens een rechtstreekse of onrechtstreekse deelname in een financieringsvennootschap die inwoner is van de Verenigde Staten, die voor de aandeelhouder beantwoordt aan rechtmatige economische of financiële behoeften, voor zover en in de mate dat de som van de belaste reserves bij het begin van het belastbaar tijdperk en het gestort kapitaal bij het einde van dat tijdperk, van de financieringsvennootschap niet hoger is dan 33 percent van de schulden.

- Het eerste lid, 4° van artikel 203, § 1 van het WIB 1992 is niet toepassing wanneer de vennootschap inwoner is van de Verenigde Staten en haar buitenlandse inrichting gelegen is in een lidstaat van de Europese Unie.

- De in het eerste lid van artikel 205, § 2 van het WIB 1992 opgesomde verminderingen zijn niet van toepassing op dividenden, verleend of toegekend door een dochteronderneming die inwoner is van de Verenigde Staten.

- De mogelijkheid om het niet gebruikte gedeelte van de aftrekbare dividenden over te dragen naar volgende belastbare tijdperken(artikel 205, § 3 WIB 1992).

315. Elke bijzondere bepaling die van toepassing is, of in de toekomst van toepassing zal zijn, op dividenden die betaald zijn door een vennootschap die gevestigd is in een lidstaat van de Europese Unie, is mutatis mutandis van toepassing op dividenden die betaald zijn door een vennootschap die inwoner is van de Verenigde Staten.

-Subparagraaf d):

316. Wanneer een vennootschap die inwoner is van België dividenden verkrijgt die niet voldoen aan de voorwaarden om in aanmerking te komen voor de vrijstelling waarin subparagraaf c) voorziet, wordt de bronheffing die krachtens artikel 10 (Dividenden) in de Verenigde Staten op die dividenden werd ingehouden, in mindering gebracht van de Belgische vennootschapsbelasting die evenredig betrekking heeft op die dividenden. Die vermindering bedraagt niet meer dan het gedeelte van de vennootschapsbelasting dat naar verhouding betrekking heeft op die dividenden.

317. Het gaat om een autonome verdragsbepaling aangezien het Belgisch intern recht niet meer voorziet in een buitenlands belastingkrediet voor dividenden uit buitenlandse bronnen. Dit belastingkrediet is van toepassing wanneer de vrijstelling waarin subparagraaf c) voorziet, voor welke reden dan ook geweigerd wordt (bijvoorbeeld de voorwaarden van belastingheffing bepaald in de artikelen 203 tot 205 die niet vervuld zijn, het minimale tarief van de deelname (met name 10 percent) is niet bereikt, de minimale periode dat de deelname werd gehouden, is niet bereikt)).

318. De bronheffing van 15 percent of 30 percent die overeenkomstig artikel 10, paragraaf 6 wordt ingehouden op dividenden die betaald worden door "U.S. Regulated Investment Companies (RICs)" of "U.S. Real Estate Investment Trusts (REITs)", mag overeenkomstig deze subparagraaf in mindering worden gebracht.

319. Een vennootschap die inwoner is, kan die vermindering verkrijgen door Vak X, Rubriek 1, c) ("Belastingkrediet") van de aangifte in de vennootschapsbelasting in te vullen en door bij die aangifte een bewijs te voegen dat de Amerikaanse bronheffing waarvoor verrekening wordt gevraagd, betaald is.

-Subparagraaf e):

320. De forfaitaire buitenlandse belasting (FBB) wordt verrekend overeenkomstig de voorwaarden en grenzen die in de artikelen 285 tot 289 van het WIB 1992 zijn bepaald voor de interest en de royalty's die in de Verenigde Staten ingevolge de Overeenkomst zijn belast. Overeenkomstig het intern recht is het FBB slechts verrekenbaar met de belasting die betrekking heeft op interest en royalty's wanneer de kapitalen en de roerende goederen die de inkomsten voortbrengen in België worden gebruikt voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid van de gerechtigde tot de inkomsten.In de mate dat de artikelen 11 en 12 in grote mate interest en royalty's vrijstellen van belasting in de bronstaat, zijn de artikelen 285 tot 289 slechts heel zelden van toepassing.

321. Aangezien het FBB in het intern recht grotendeels werd afgeschaft voor dividenden, voorziet subparagraaf e) niet in de toepassing van het FBB voor genoemde inkomsten. Hierdoor wordt een einde gemaakt aan het verlenen van FBB voor dividenden op grond van de interpretatie door de Belgische rechtspraak16 van artikel 23(3)(b) van de Overeenkomst van 1970.

----------

[(16)Vonnis van 10 maart 2006 van het Hof van Beroep van Luik.]

----------

-Subparagraaf f):

322. Subparagraaf f) bevat de gebruikelijke bepaling voor het voorkomen van dubbele aftrek van verliezen. De aftrek van verliezen en de recuperatie van een voorheen toegestane aftrek zijn modaliteiten voor de belastingheffing die normaliter afhangen van het intern recht. De nieuwe regels van het intern recht die in 2008 werden ingesteld17 inzake de aftrek van verliezen van een buitenlandse vaste inrichting en inzake de recuperatie van voorheen in mindering gebrachte verliezen zijn bijgevolg volledig van toepassing niettegenstaande de regels bepaald in subparagraaf f). Subparagraaf f) heeft dus enkel een toepassingsgrond voor zover de toepassing van het intern recht een dubbele compensatie van verliezen laat voortbestaan.

----------

[(17)Art. 185, § 3 WIB 1992 en art. 206, § 1 WIB 1992.]

----------

Paragrafen 2 en 3

323. Onder voorbehoud van de bepalingen van de Amerikaanse wetgeving verlenen de Verenigde Staten aan hun staatsburgers of inwoners het recht om het bedrag van de in België verschuldigde belasting op de inkomsten die overeenkomstig de artikelen 6 tot 20 in België belast zijn, te verrekenen met de belasting van de Verenigde Staten. Dit bedrag mag evenwel niet hoger zijn dan het bedrag van de belasting van de Verenigde Staten dat evenredig betrekking heeft op die inkomsten.

324. Wanneer een vennootschap die inwoner is van de Verenigde Staten dividenden verkrijgt die betrekking hebben op een deelname die recht geeft op 10 percent van het stemrecht in een vennootschap die inwoner is van België, wordt de in België verschuldigde vennootschapsbelasting op de winst waaruit de dividenden worden betaald, onder voorbehoud van de bepalingen van de Amerikaanse wetgeving eveneens verrekend met de belasting van de Verenigde Staten die betrekking heeft op die dividenden.

Paragraaf 4

325. Paragraaf 4 legt de manier vast waarop dubbele belasting wordt voorkomen voor natuurlijke personen die inwoner zijn van België en die door de Verenigde Staten overeenkomstig artikel 1 (Algemene reikwijdte), paragraaf 4 in hun hoedanigheid van staatsburger, voormalig staatsburger of persoon die voorheen gedurende een lange periode inwoner was worden belast alsof de Overeenkomst niet in werking was. Het belastingkrediet waarin paragraaf 4 voorziet, wordt verleend zelfs indien het krachtens de Amerikaanse wetgeving niet wordt verleend.

De volgende regels zijn van toepassing:

-Subparagraaf a):

326. De belastingheffing in de Verenigde Staten van inkomsten die afkomstig zijn uit een derde Staat moet door België niet in aanmerking worden genomen voor het bepalen van het belastingstelsel dat op die inkomsten in België van toepassing is. België mag overeenkomstig zijn intern recht genoemde inkomsten zonder enige beperking belasten.

327. België moet die inkomsten dus niet vrijstellen overeenkomstig paragraaf 1 van dit artikel. Bovendien moet de belastingheffing in de Verenigde Staten niet in aanmerking worden genomen om te bepalen of de voorwaarden voor de toepassing van de vermindering voor inkomsten van buitenlandse oorsprong waarin artikel 156 van het WIB 1992 voorziet, vervuld zijn. Enkel het belastingstelsel dat in de derde Staat van toepassing is op de desbetreffende inkomsten moet in aanmerking worden genomen om te bepalen of die inkomsten in het buitenland werden belast en bijgevolg de belastingvermindering mogen genieten. Artikel 3 van de goedkeuringswet bevestigt dit principe uitdrukkelijk.

Voorbeeld

Een inwoner van België, die een Amerikaans staatsburger is, verkrijgt beloningen ter zake van een dienstbetrekking die wordt uitgeoefend in Nederland waarbij is voldaan aan de voorwaarden bepaald in artikel 15 (Niet-zelfstandige arbeid), paragraaf 2 van de Belgisch-Nederlandse Overeenkomst van 5 juni 2001.

Overeenkomstig de bepalingen van de Belgisch-Nederlandse Overeenkomst en van artikel 20 (Andere inkomsten) van de Overeenkomst zijn die beloningen uitsluitend in België belastbaar. Overeenkomstig paragraaf 4 van artikel 1 (Reikwijdte) zijn de genoemde beloningen evenwel in de Verenigde Staten belastbaar in hoofde van de Amerikaanse staatsburger.

328. In zulk geval mag België, overeenkomstig deze subparagraaf a), die beloningen belasten overeenkomstig zijn interne wetgeving en moet het de vrijstelling waarin paragraaf 1 van dit artikel voorziet niet verlenen. Bovendien zou artikel 22, paragraaf 4 de Verenigde Staten moeten verplichten om de belasting die ingevolge de Overeenkomst en de Belgisch-Nederlandse Overeenkomst in België betaald werd op de inkomsten te verrekenen met de belasting van de Verenigde Staten. Dit laatste punt moet evenwel nog worden verduidelijkt in het kader van een regeling voor onderling overleg op basis van paragraaf 3 van artikel 24 (Regeling voor onderling overleg).

329. Wat de beloningen betreft die aldus in Nederland zijn behaald, wijkt artikel 3 van het wetsontwerp uitdrukkelijk af van de toepassing van de vermindering met de helft van de Belgische belasting waarin artikel 156, 2° van het WIB 1992 voorziet.

- Subparagraaf b):

330.Met betrekking tot inkomsten uit bronnen in de Verenigde Staten worden de in paragraaf 1 bepaalde regels toegepast in België alsof de inwoners van België niet in de Verenigde Staten in hun hoedanigheid van staatsburger, voormalig staatsburger of persoon die voorheen gedurende een lange periode inwoner was, waren belast. Overeenkomstig paragraaf 1, a) en b), verleent België dus uitsluitend vrijstelling voor de inkomsten, niet zijnde dividenden, interest en royalty's, die afkomstig zijn uit de Verenigde Staten en die aldaar overeenkomstig de bepalingen van de artikelen 6 tot 21 in hoofde van de inwoners van België mogen worden belast. België verleent bijgevolg geen vrijstelling overeenkomstig de paragraaf 1, a) en b) voor inkomsten uit bronnen in de Verenigde Staten die aldaar niet mogen worden belast overeenkomstig de bepalingen van de artikelen 6 tot 21 maar die er worden belast overeenkomstig artikel 1, paragraaf 4.

331. Krachtens artikel 3 van de goedkeuringswet geven de inkomsten uit bronnen in de Verenigde Staten die aldaar niet mogen worden belast overeenkomstig de bepalingen van de artikelen 6 tot 21, maar er worden belast overeenkomstig artikel 1, paragraaf 4, geen recht op de vermindering voor inkomsten van buitenlandse oorsprong waarin artikel 156 van het WIB 1992 voorziet. Bijvoorbeeld : de vermindering voor inkomsten van buitenlandse oorsprong is niet van toepassing op beloningen ter zake van een dienstbetrekking die in de Verenigde Staten wordt uitgeoefend door een Amerikaans staatsburger die inwoner is van België wanneer die beloningen uitsluitend in België mogen worden belast overeenkomstig de zogenaamde 183 dagenregel van artikel 14 (Inkomsten uit een dienstbetrekking), paragraaf 2. Voor de toepassing van artikel 156 van het WIB 1992 moet geen rekening gehouden worden met de belasting die in de Verenigde Staten is geheven op grond van artikel 1, paragraaf 4.

332. Dividenden, interest en royalty's uit Amerikaanse bronnen worden overeenkomstig de interne wetgeving belast (naar het geval, heffing van roerende voorheffing, afzonderlijke belasting of globalisatie). Met betrekking tot interest en royalty's is de forfaitaire buitenlandse belasting verrekenbaar overeenkomstig de voorwaarden en de grenzen van het interne recht. Met betrekking tot dividenden wordt in België geen belastingkrediet toegepast voor dividenden die zijn verkregen door een inwoner (natuurlijke persoon).

333. Paragraaf 1 van artikel 22 voorziet niet in een vermijding van dubbele belasting voor dividenden ─ niet zijnde de dividenden die zijn bedoeld in subparagraaf 1, b) ─ die worden verkregen door een natuurlijke persoon die inwoner is van België. De internrechtelijke regeling is van toepassing, met name de regeling van de bevrijdende roerende voorheffing of van de afzonderlijke belasting tegen hetzelfde tarief als de voorheffing (maximumtarief van 25% op het bedrag van de verkregen dividenden na aftrek van de buitenlandse belasting), tenzij de gezamenlijke belasting volgens het progressief tarief voordeliger is. Subparagraaf 4, b) maakt de regels die zijn bepaald door paragraaf 1 van toepassing en kent geen voordeliger regeling toe.

334. In tegenstelling tot wat is vermeld op bladzijden 88 en 89 van de Amerikaanse Technical Explanation, wordt de virtuele bronbelasting die de Verenigde Staten krachtens subparagraaf 2, b) van artikel 10 mogen heffen van de dividenden, door België niet verrekend met de belasting die in hoofde van natuurlijke personen gehven wordt. De bevoegde autoriteiten van België en van de Verenigde Staten onderzoeken de mogelijkheid om de regels die in dergelijk geval moeten toegepast worden te verduidelijken in een regeling voor onderling overleg. Volgend voorbeeld illustreert de mogelijke toepassing van subparagraaf 4, b) op dividenden.

Aangegeven Amerikaans dividend............................................................... 100

Amerikaanse belasting die theoretisch verschuldigd is.................................15

ingevolge artikel 10Inkomen dat in principe verkregen is door.....................85

de inwoner van België

Belgische belasting (85 x 25%)..................................................................... 21,25

-Subparagrafen c) et d:

335. De Belgische belasting die overeenkomstig subparagraaf b) wordt geheven van de inkomsten die afkomstig zijn uit Amerikaanse bronnen, wordt in de Verenigde Staten verrekend met de Amerikaanse belasting die overeenkomstig artikel 1, paragraaf 4 wordt geheven van de genoemde inkomsten. Het in de Verenigde Staten verleende belastingkrediet heeft betrekking op inkomsten uit Amerikaanse bronnen waarvoor normaal geen enkel krediet wordt verleend in de Verenigde Staten. Om het genoemde belastingkrediet te kunnen toepassen en om dubbele belasting te kunnen vermijden, beschouwt subparagraaf d) de genoemde inkomsten als inkomsten uit Belgische bronnen.

336. Volgend voorbeeld illustreert de mogelijke toepassing van subparagrafen 4 c) en d) op dividenden die worden verkregen door inwoners van België (de bevoegde autoriteiten moeten hieromtrent nog duidelijkheid verschaffen in een regeling voor onderling overleg..

Aangegeven Amerikaans dividend......................................................................................... 100

Verschuldigde Amerikaanse belasting..................................................................................... 35

Amerikaanse belasting die theoretisch verschuldigd is ingevolge artikel 10........................... 15

Amerikaanse belasting die door een belastingkrediet zou kunnen tenietgedaan worden (35-15) 20

Belgische belasting (85 x 25%)...............................................................................................21,25

Inkomsten waarvan de bron aan België toegewezen is (20 gedeeld door 100/35)................. 57,14

Amerikaans belastingkrediet voor de in België betaalde belasting.......................................... 20

Daadwerkelijk verschuldigde Amerikaanse belasting (35-20).................................................. 15

Zodra de bevoegde autoriteiten duidelijkheid zullen verschaft hebben aangaande de toepassing van paragraaf 4 op dividende uit Amerikaanse bronnen, zal er een addendum bij deze circulaire gepubliceerd worden.

**Artikel 23 (Non-discriminatie)**

Paragraaf 1

337. Paragraaf 1 stemt overeen met paragraaf 1 van artikel 24 van het OESO-Model, behalve op twee punten.

338. Paragraaf 1 bepaalt dat een overeenkomstsluitende Staat de onderdanen van de andere overeenkomstsluitende Staat niet mag onderwerpen aan enige belastingheffing of daarmee verband houdende verplichting, die zwaarder is dan de belastingheffing en daarmee verband houdende verplichtingen die van toepassing zijn op zijn eigen onderdanen. Bijgevolg, en in tegenstelling tot hetgeen in het OESO-Model bepaald is, mag de belasting die wordt toegepast op onderdanen van de andere overeenkomstsluitende Staat die zich in dezelfde omstandigheden bevinden een verschillende vorm hebben en volgens verscheidene regels geheven worden, op voorwaarde dat de belastingheffing niet zwaarder weegt. Dit kan helpen verklaren waarom er niets op tegen is dat een overeenkomstsluitende Staat regels of aanslagformaliteiten verleent die gunstiger zijn voor onderdanen van de andere overeenkomstsluitende Staat dan voor zijn eigen onderdanen. Wanneer we evenwel kijken naar paragraaf 14 van de commentaar bij artikel 24, paragraaf 1 van het OESO-Model, is dit eveneens het geval bij de OESO-tekst (de belastingheffing mag niet anders zijn, of indien dat wèl het geval is, mag ze niet zwaarder zijn).

339. Paragraaf 1 preciseert dat voor de toepassing van de Amerikaanse belasting, Amerikaanse onderdanen die op basis van hun wereldinkomen aan belasting onderworpen zijn in de Verenigde Staten, niet in dezelfde omstandigheden verkeren als Belgische onderdanen die geen inwoner zijn van de Verenigde Staten. De Verenigde Staten zijn bijgevolg niet verplicht om op een Belgische onderdaan die geen inwoner is van de Verenigde Staten, het belastingstelsel toe te passen dat van toepassing is op een Amerikaans onderdaan die geen inwoner is van de Verenigde Staten maar die desalniettemin in de Verenigde Staten belast wordt op zijn wereldinkomen. Deze bepaling stemt overeen met de interpretatie die bij gebrek aan een gelijkaardige bijzondere bepaling wordt gegeven in paragraaf 9 van de commentaar bij artikel 24, paragraaf 1 van het OESO-Model.

Paragrafen 2, 3 4, 5 en 7

340. Deze paragrafen zijn grotendeels in overeenstemming met het OESO-Model.

Paragraaf 6

341. Paragraaf 6 bevestigt dat geen enkele bepaling van artikel 23 een overeenkomstsluitende Staat belet een "branch profits tax" toe te passen die rekening houdt met de voorwaarden waarin artikel 10 (Dividenden), paragraaf 10 voorziet.

342. Voor zover het Belgisch intern recht niet toestaat een "branch profits tax" te heffen, is paragraaf 6 zonder voorwerp wat België betreft.

**Artikel 24 (Regeling voor onderling overleg)**

Paragrafen 1en 2

343. Paragrafen 1 en 2 zijn grotendeels in overeenstemming met het OESO-Model.

344. Paragraaf 1 staat de belastingplichtige evenwel toe een verzoek inzake een regeling voor onderling overleg in te dienen bij de bevoegde autoriteit van elk van de overeenkomstsluitende Staten. Een inwoner van een overeenkomstsluitende Staat (of een onderdaan van een overeenkomstsluitende Staat) is bijgevolg niet verplicht zijn geval voor te leggen aan de bevoegde autoriteit van zijn woonstaat (of van de Staat waarvan hij onderdaan is). In sommige gevallen zou deze meer flexibele regel een doeltreffende behandeling van het geval mogelijk kunnen maken.

Voorbeeld:

Een inwoner van de Verenigde Staten betaalt interest aan een inwoner van België. Het tussen de betrokkenen gesloten contract bepaalt dat de inwoner van de Verenigde Staten de belasting die eventueel verschuldigd zou zijn in de Verenigde Staten ter zake van de betaalde interest, ten laste neemt.

De Verenigde Staten behandelt deze interest als voorwaardelijke interest (contingent interest) bedoeld in subparagraaf 2, a) van artikel 11 (Interest) en belast genoemde interest dienovereenkomstig. De inwoner van de Verenigde Staten die de Amerikaanse belasting verschuldigd is, is evenwel van mening dat de behandeling van de interest in de Verenigde Staten niet in overeenstemming is met de Overeenkomst.

Wanneer de inwoner van de Verenigde Staten zijn geval aan de Amerikaanse bevoegde autoriteit voorlegt, kan laatstgenoemde overeenkomstig paragraaf 2 van artikel 24 (Regeling voor onderling overleg) eenzijdig beslissen dat het geval niet gegrond is en niet moet worden voorgelegd aan de Belgische bevoegde autoriteit.

Voor zover paragraaf 1 de inwoner van de Verenigde Staten in staat stelt zijn geval voor te leggen aan de Belgische bevoegde autoriteit, kan laatstgenoemde, indien het geval haar gegrond voorkomt, proberen de aangelegenheid in onderlinge overeenstemming met de Amerikaanse bevoegde autoriteit te regelen.

345. Paragraaf 1 preciseert dat de regeling voor onderling overleg kan worden ingeleid onverminderd de termijnen waarin de interne wetgeving van de Staten voorziet voor het indienen van een vordering tot teruggave. Deze precisering is overbodig voor zover de tweede zin van paragraaf 1 uitdrukkelijk de termijn vastlegt binnen dewelke de regeling voor onderling overleg moet worden ingeleid en aldus impliciet afwijkt van de termijnen van het intern recht.

346. Paragraaf 2 bepaalt dat de invorderingsprocedures worden opgeschort tijdens de periode waarin een regeling tot onderling overleg nog niet afgehandeld is. Deze bepaling belet niet dat België artikel 409 WIB 1992 toepast. Dit artikel bepaalt in principe dat de Ontvanger die verantwoordelijk is voor de invordering, alle maatregelen mag nemen die nodig lijken om de invordering in de toekomst te verzekeren van het volledige bedrag van de betwiste belasting en van de interest en de kosten die ermee verband houden (met name vrijwaren van het voorrecht van de Schatkist, stuiten van de verjaring en inschrijven van de wettelijke hypotheek voor de betwiste belastingen). Deze anti-misbruikbepaling verhindert dat de termijnen die noodzakelijk zijn om tot een definitieve oplossing van de geschillen te komen, door de belastingplichtigen zouden kunnen gebruikt worden om hun insolvabiliteit te organiseren.

347. Belastingplichtigen die overeenkomstig artikel 1 (Algemene reikwijdte), paragraaf 4 belast zijn, kunnen eveneens een regeling voor onderling overleg inleiden indien zij van oordeel zijn dat er sprake is van een belastingheffing die niet in overeenstemming is met de Overeenkomst (paragraaf 5 van artikel 1).

348. Punt 5 van het Protocol legt de betekenis uit van de uitdrukking "nadat de maatregel die een belastingheffing ten gevolge heeft die niet in overeenstemming is met de bepalingen van de Overeenkomst voor het eerst te zijner kennis is gebracht". Die uitdrukking legt het begin vast van de termijn van 3 jaar binnen dewelke een aanvraag inzake een regeling voor onderling overleg kan worden ingediend. In het geval van België slaat die uitdrukking op de verzendingsdatum van het aanslagbiljet met de aanslag of de aanvullende aanslag die door de belastingplichtige als tegenstrijdig met de bepalingen van de Overeenkomst wordt beoordeeld. In overeenstemming met de commentaar van het OESO-Model, is overeengekomen dat de betrokken personen zelfs een aanvraag kunnen indienen voordat het aanslagbiljet verstuurd is (dat wil zeggen op een ogenblik dat zij van oordeel zijn dat een maatregel, zoals een bericht van wijziging, zou kunnen leiden tot een belastingheffing die niet in overeenstemming is met de Overeenkomst.

Paragraaf 3

349. Paragraaf 3 biedt de bevoegde autoriteiten de mogelijkheid alle moeilijkheden of twijfelpunten die mochten rijzen met betrekking tot de interpretatie of de toepassing van de Overeenkomst op te lossen. Het gaat om moeilijkheden van algemene aard die betrekking hebben of kunnen hebben op een soort van belastingplichtige maar ook om moeilijkheden of twijfelpunten waarmee een bevoegde autoriteit bij het onderzoek van een bepaald geval is geconfronteerd. Wanneer het gaat om een bepaald geval biedt paragraaf 3 de bevoegde autoriteiten de mogelijkheid de moeilijkheden en twijfelpunten op te lossen in elke fase van de fiscale procedure van de overeenkomstsluitende Staten (voorafgaande beslissing, fiscaal onderzoek, bezwaar, enz.). De procedure waarin paragraaf 3 voorziet, wordt gestart op initiatief van een bevoegde autoriteit en niet op aanvraag van de belastingplichtige. De mogelijkheid om gebruik te maken van de procedure van paragraaf 3 wordt niet beperkt door termijnen. Paragraaf 3 lijkt aldus een grote discretionaire bevoegdheid te geven aan de bevoegde autoriteiten door hen in staat te stellen om in onderlinge overeenstemming een bepaald geval op te lossen dat hen niet werd voorgelegd binnen de termijnen waarin paragraaf 1 of hun intern recht voorziet. Deze voor de belastingplichtigen voordelige interpretatie moet evenwel worden bevestigd in een overeengekomen regeling tussen de bevoegde autoriteiten.

350. Paragraaf 3 geeft een niet-limitatieve lijst van voorbeelden van moeilijkheden of twijfelpunten die bevoegde autoriteiten in onderlinge overeenstemming kunnen oplossen. Het betreft met name de mogelijkheid die de bevoegde autoriteiten van de overeenkomstsluitende Staten hebben om overeenstemming te bereiken:

- Over dezelfde toerekening van winst van een onderneming van een overeenkomstsluitende Staat aan haar in de andere overeenkomstsluitende Staat gevestigde vaste inrichting.

- Over dezelfde toerekening van winst tussen de verschillende in de overeenkomstsluitende Staten gevestigde vaste inrichtingen, zelfs indien de onderneming die de werkzaamheid uitoefent met behulp van de vaste inrichtingen, geen onderneming van een overeenkomstsluitende Staat is. De Overeenkomst staat uitdrukkelijk toe aan de Belgische en Amerikaanse autoriteiten om de dubbele belasting te voorkomen die zich in zulke situatie zou kunnen voordoen. Wanneer dergelijke bepaling ontbreekt is de Belgische belastingadministratie van oordeel dat die situatie impliciet behandeld wordt in een overeenkomst voor zover artikel 7 (Ondernemingswinst) voorziet dat het arm's length principe moet worden toegepast in de betrekkingen van een vaste inrichting met de andere onderdelen van een onderneming. Wanneer het niet gaat om een onderneming van een overeenkomstsluitende Staat kan dezelfde toerekening van winst evenwel niet worden tegengeworpen aan de woonstaat van de onderneming.

- Over het regelen van conflicten inzake de kwalificatie van bepaalde inkomstenbestanddelen, de kwalificatie van personen, de toepassing van de regels voor het bepalen van de bron of de betekenis die moet worden gegeven aan een in de Overeenkomst gebruikte uitdrukking.

- In het kader van een voorafgaand akkoord inzake verrekenprijzen (paragraaf 3, e).

- Over de toepassing van de bepalingen van de interne wetgeving betreffende straffen, boetes en moratoriuminterest of nalatigheidsinterest op een wijze die overeenstemt met de doelstellingen van de Overeenkomst (paragraaf 3, f). Deze bepaling heeft in het bijzonder tot doel te vermijden dat er nalatigheidsinterest verschuldigd is in een overeenkomstsluitende Staat en er in de andere overeenkomstsluitende Staat geen moratoriuminterest wordt betaald ter zake van de betwiste belasting. Voor zover de Belgische en Amerikaanse wetgeving voorziet in de betaling van moratoriuminterest wanneer een overeengekomen regeling een ontheffing van belastingen ten gevolge heeft, is de toepassing van genoemde wetgevingen a priori verenigbaar met de doelstelling van de Overeenkomst.

Paragraaf 4

351. Ten einde de bevoegde autoriteiten in staat te stellen een oplossing te vinden voor de gevallen waarvoor een regeling voor onderling overleg werd aangegaan, hebben de belastingautoriteiten van elke overeenkomstsluitende Staat de bevoegdheid om inlichtingen te vragen en om een onderzoek en verhoren in te stellen, en dit niettegenstaande de in hun interne wetgeving voorziene termijnen. De bevoegdheden waarover de Belgische belastingadministratie overeenkomstig artikel 374 van het WIB 1992 beschikt in het kader van een bezwaar dat schriftelijk door de belastingplichtige werd ingediend, worden door deze bepaling uitgebreid tot elke regeling voor onderling overleg die overeenkomstig de paragrafen 1 tot 3 is opgestart.

352. Paragraaf 4 bepaalt eveneens dat, zodra een regeling voor onderling overleg is ingeleid overeenkomstig de bepalingen van de paragrafen 1 en 3, de overeengekomen regeling ter voorkoming van een belastingheffing die niet overeenstemt met de bepalingen van de Overeenkomst ook wordt uitgevoerd, ongeacht de termijn binnen dewelke die regeling tot stand komt. Deze bepaling stelt met name België in staat af te wijken van zijn interne termijnen inzake een rechtzetting van de belasting (artikelen 354 en 355 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992) en een overeengekomen regeling toe te passen ondanks het bestaan van die termijnen.

Paragraaf 5

353. De Overeenkomst regelt niet de procedure volgens dewelke de overeenkomstsluitende Staten de verdragsvoordelen verlenen. Elke Staat is vrij gebruik te maken van de procedure waarin zijn interne wetgeving of zijn administratieve praktijk voorziet. Zo kan een Staat, na de voorwaarden voor de toepassing van een verdragsvoordeel te hebben gecontroleerd, automatisch de belasting die hij ingevolge de Overeenkomst mag inhouden, beperken of kan hij de belasting heffen waarin zijn nationale wetgeving voorziet en daarna de gehele belasting of een gedeelte van die belasting dat meer bedraagt dan het bedrag dat hij mag inhouden terugbetalen. Paragraaf 5 geeft de bevoegde autoriteiten met name de mogelijkheid om tot een akkoord te komen inzake de formaliteiten waarin elke overeenkomstsluitende Staat voorziet voor het toekennen van de verdragsvoordelen.

Paragraaf 6

354. Paragraaf 6 bevestigt, in overeenstemming met het OESO-Model, de mogelijkheid dat de bevoegde autoriteiten elkaar kunnen ontmoeten om tot onderlinge overeenstemming te komen. Dergelijke ontmoetingen vinden geregeld plaats zodat een snelle oplossing van de dossiers gemakkelijker wordt.

Paragrafen 7 et 8

355. Indien de bevoegde autoriteiten er niet in slagen tot overeenstemming te komen inzake een bepaald geval dat hen overeenkomstig paragraaf 1 werd voorgelegd of waarvoor een onderzoek werd opgestart overeenkomstig paragraaf 3, voorziet paragraaf 7 in het gebruik van een arbitrage die bindend is voor de bevoegde autoriteiten. De werkingssfeer van de arbitrageprocedure omvat alle verdragsbepalingen, daaronder begrepen artikel 21 (Beperking van de voordelen), zonder enige beperking.

356. De bevoegde autoriteiten kunnen slechts gebruik maken van arbitrage indien:

- bij ten minste één van de overeenkomstsluitende Staten een belastingaangifte werd ingediend met betrekking tot de onderzochte belastbare tijdperken;

- alle personen waarvan de fiscale toestand zou kunnen worden beïnvloed door de onderlinge overeenstemming ("de betrokken personen") ermee akkoord gaan het geval aan arbitrage te onderwerpen en zich ertoe verbinden, vóór de arbitrageprocedure wordt opgestart, aan geen enkele andere persoon de inlichtingen die in de loop van de arbitrageprocedure zijn verkregen mee te delen, met uitzondering van de beslissing van de arbitragecommissie; en

- de bevoegde autoriteiten noch definitief noch tijdelijk, beslist hebben om het geval niet aan arbitrage te onderwerpen.

357. De Belgische bevoegde autoriteit zou met name kunnen van oordeel zijn dat het niet opportuun is een probleem dat niet door de bevoegde autoriteiten werd opgelost, aan arbitrage te onderwerpen indien:

- de belastingplichtige niet loyaal samenwerkt met de Belgische bevoegde autoriteit in het kader van het onderzoek van een geval dat overeenkomstig de paragrafen 1 tot 3 werd onderzocht;

- het geval dat voor de regeling voor onderling overleg werd voorgelegd, misbruik van de Overeenkomst inhoudt of een inbreuk op de Belgische interne wetgeving ten gevolge heeft, gedaan met bedrieglijk opzet of met het oogmerk te schaden;

- een definitieve uitspraak aangaande dat geval werd gedaan door een Belgische rechtbank of een Belgisch gerechtshof;

- een administratief of gerechtelijk bezwaar dat werd ingediend door een persoon die betrokken is bij het geval, niet werd opgeschort tot de bevoegde autoriteiten een oplossing bereikt hadden.

358. De arbitragefase gaat in zodra de bovenvermelde voorwaarden vervuld zijn. De arbitrage moet dus niet gevraagd worden door de persoon die de regeling voor onderling overleg heeft ingeleid overeenkomstig paragraaf 1. De arbitragefase mag beginnen op de laatste van de volgende data:

- ofwel 2 jaar nadat beide bevoegde autoriteiten de inlichtingen hebben ontvangen die nodig zijn om effectief te beginnen met het onderzoek van het geval (tenzij de bevoegde autoriteiten vooraf hebben ingestemd met een andere datum vóór of na het verstrijken van de termijn van 2 jaar);

- ofwel de datum waarop beide bevoegde autoriteiten het akkoord van alle betrokken personen alsmede van hun bevoegde vertegenwoordigers en agenten hebben ontvangen dat ze de inlichtingen die ze in de loop van de arbitrageprocedure hebben verkregen, niet zullen bekendmaken.

359. Wat België betreft zijn de inlichtingen die minimaal vereist zijn vooraleer het onderzoek van een geval effectief wordt aangevat de volgende:

- de identificatie (firmanaam, adres, fiscaal identificatienummer, enz.) van de persoon die de regeling voor onderling overleg heeft ingeleid overeenkomstig paragraaf 1 en van de andere personen die bij het geval betrokken zijn;

- gedetailleerde inlichtingen aangaande de feiten en omstandigheden waarmee rekening moet gehouden worden (daaronder begrepen de betrekkingen tussen verbonden ondernemingen die partij zijn bij transacties die verband houden met het geval);

- aanduiding van de desbetreffende belastbare tijdperken;

- de kopie van het aanslagbiljet en van het verslag van de fiscale audit of een gelijkwaardig document dat leidt tot de belastingheffing die wordt beschouwd als zijnde niet in overeenstemming met de bepalingen van de Overeenkomst;

- gedetailleerde inlichtingen aangaande gerechtelijke stappen en bezwaarprocedures die zijn ondernomen door de persoon die de regeling voor onderling overleg heeft ingeleid overeenkomstig paragraaf 1 en door de andere personen die bij het geval betrokken zijn, alsmede inlichtingen aangaande elke rechterlijke uitspraak betreffende het geval;

- de uiteenzetting door de persoon die de regeling voor onderling overleg heeft ingeleid overeenkomstig paragraaf 1 omtrent de motieven op basis waarvan hij van oordeel is dat de maatregelen van een overeenkomstsluitende Staat of van beide overeenkomstsluitende Staten leiden of zullen leiden tot een belastingheffing die niet in overeenstemming is met de bepalingen van de Overeenkomst; en

- alle specifieke bijkomende inlichtingen die door de Belgische bevoegde autoriteit gevraagd worden binnen een termijn van twee maanden na de ontvangst van de vraag uitgaande van de persoon die de regeling voor onderling overleg heeft ingeleid overeenkomstig paragraaf 1 of van de vraag van de Amerikaanse bevoegde autoriteit om een geval in onderlinge overeenstemming op te lossen.

360. In dit verband wordt opgemerkt dat de medewerking van de belastingplichtige essentieel is voor de goede werking van de regeling voor onderling overleg. Indien een belastingplichtige niet loyaal meewerkt met de Belgische bevoegde autoriteit bij het oplossen van zijn geval, zou de Belgische bevoegde autoriteit kunnen voorstellen aan de Amerikaanse bevoegde autoriteit om de regeling voor onderling overleg af te sluiten zonder te proberen het geval op te lossen. De Belgische bevoegde autoriteit zou evenwel slechts dergelijke maatregel mogen voorstellen nadat de belastingplichtige ervan op de hoogte werd gebracht en na afloop van een laatste termijn waarin hij zijn nalatigheid kan goedmaken.

361. De beslissing na arbitrage vormt een integrerend deel van de door artikel 24 georganiseerde regeling voor onderling overleg. De arbitrage is dus geen alternatief of aanvullend bezwaar maar een verlengstuk van de regeling voor onderling overleg waardoor de doeltreffendheid van dat overleg kan verbeteren. Indien de bevoegde autoriteiten een akkoord bereikt hebben waarbij geen enkele vraag aangaande de toepassing van de bepalingen van de Overeenkomst onopgelost blijft, kan geen enkele vraag nog aan arbitrage worden voorgelegd, zelfs indien de persoon die de regeling voor onderling overleg heeft ingeleid, van mening is dat het akkoord van de bevoegde autoriteiten in zijn geval geen correcte oplossing is.

362. Een geval mag niet als afgesloten beschouwd worden zolang er tussen de bevoegde autoriteiten nog minstens één punt van onenigheid is aangaande de overeenstemming van een belastingheffing met de Overeenkomst Een bevoegde autoriteit kan dus niet eenzijdig beslissen dat een niet opgeloste vraag niet voor arbitrage moet worden voorgelegd. Het is pas wanneer beide bevoegde autoriteiten overeenkomen een niet opgeloste vraag niet voor arbitrage voor te leggen, dat de arbitragefase niet wordt toegepast.

363. Punt 6 van het Protocol legt de praktische regels vast voor het verloop van de arbitragefase van de regeling voor onderling overleg. Er wordt in het bijzonder opgemerkt:

- dat de bevoegde autoriteiten zelfs na het opstarten van de arbitragefase nog een wederzijds akkoord kunnen sluiten dat ipso facto de arbitragefase beëindigt; evenzo kan een betrokken persoon ten allen tijde zijn verzoek voor een regeling voor onderling overleg intrekken en aldus de arbitragefase beëindigen;

- dat de arbitragecommissie bestaat uit drie scheidsrechters (in principe duidt elke overeenkomstsluitende Staat een scheidsrechter aan die op hun beurt de derde scheidsrechter aanduiden, die als voorzitter fungeert);

- dat de arbitragecommissie over het algemeen een schriftelijke beslissing bezorgt binnen een termijn van zes maanden vanaf de aanduiding van de voorzitter ervan;

- dat de arbitragecommissie geen autonome beslissing neemt maar één van de voorstellen van beslissing moet kiezen die door elke bevoegde autoriteit worden voorgedragen (zogenaamde arbitrage van "laatste beste bod" of "laatste arbitragebod"); dit soort arbitrage moet ertoe leiden dat elke bevoegde autoriteit een redelijk voorstel van beslissing voorlegt teneinde de kans te verhogen dat haar voorstel zal gekozen worden door de arbitragecommissie;

- dat de voorstellen van beslissing die door de bevoegde autoriteiten aan de arbitragecommissie worden voorgelegd, in principe beperkt zijn tot het voorstellen van een oplossing voor elke niet opgeloste vraag die erin bestaat een bedrag van inkomsten, van uitgaven of van belasting naar voren te brengen; dergelijke oplossing is meer in het bijzonder aangepast aan gevallen van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen (artikel 9 van de Overeenkomst) of van toerekening van winst aan een vaste inrichting (artikel 7 van de Overeenkomst); in het protocol van akkoord dat de bevoegde autoriteiten op 5 mei 2009 ondertekend hebben, zijn de bevoegde autoriteiten overeengekomen dat ze, geval per geval, konden beslissen dat van deze regel mag worden afgeweken voor sommige niet opgeloste vragen (bijvoorbeeld wanneer het erom gaat te bepalen of er al dan niet een vaste inrichting bestaat of te bepalen welke betekenis moet worden gegeven aan een in de Overeenkomst gebruikte uitdrukking);

- dat de beslissing na arbitrage niet met redenen omkleed en niet gezaghebbend is;

- dat de beslissing na arbitrage voor beide overeenkomstsluitende Staten slechts bindend is indien binnen een termijn van 30 dagen vanaf de datum waarop de arbitragebeslissing werd ontvangen:

- elke betrokken persoon verklaart die beslissing te aanvaarden; en

- wanneer een intern geding werd in gang gezet, de betrokken personen het bevoegde gerechtshof of de bevoegde rechtbank op de hoogte brengen van het wederzijds akkoord, en dat zij de vraag of de vragen die door het wederzijds akkoord overeenkomstig de arbitragebeslissing zijn geregeld, uit het geding terugtrekken;

- dat de inlichtingen aangaande de arbitrageprocedure onderworpen zijn aan de regels inzake vertrouwelijkheid waarin artikel 25 (Uitwisseling van inlichtingen en administratieve bijstand) voorziet.

364. Paragraaf q) van punt 6 van het Protocol stelt de bevoegde autoriteiten in staat de in punt 6 genoemde regels en procedures te wijzigen of aan te vullen in de mate waarin zulks nodig is om het door artikel 24, paragraaf 7 beoogde doel, met name dubbele belasting te vermijden op een efficiënte manier te kunnen verwezenlijken. Deze bepaling maakt het mogelijk flexibele regels in te voeren die aangepast zijn aan de intentie van de arbitrageprocedure. Overeenkomstig deze bepaling hebben de bevoegde autoriteiten op 5 mei 2009 een protocol van akkoord ondertekend.

**Artikel 25 (Uitwisseling van inlichtingen en administratieve bijstand)**

Paragrafen 1 tot 4

365. In tegenstelling tot het OESO-Model beperkt paragraaf 1 de uitwisseling van inlichtingen tot de belastingen bedoeld in artikel 2 (Belastingen waarop de Overeenkomst van toepassing is), dat wil zeggen de belastingen naar het inkomen die worden geheven ten behoeve van een overeenkomstsluitende Staat en niet die welke worden geheven ten behoeve van de staatkundige onderdelen of plaatselijke gemeenschappen daarvan.

366. Inlichtingen inzake sommige andere belastingen18 kunnen evenwel worden uitgewisseld door de Belgische en Amerikaanse belastingautoriteiten in het kader van de Gezamenlijke Overeenkomst van de Raad van Europa en de OESO van 25 januari 1988 inzake wederzijdse administratieve bijstand in fiscale aangelegenheden (Belgisch Staatsblad van 17.10.2000) waarbij België en de Vere-nigde Staten partij zijn.

----------

[(18)In het kader van de Gezamenlijke Overeenkomst tussen de Raad van Europa en de OESO kunnen België en de Verenigde Staten inlichtingen uitwisselen aangaande de volgende belastingen:

- de belastingen naar het inkomen en naar het vermogen;

- de btw;

- De specifieke belastingen op goederen en diensten (in België: accijnzen, de jaarlijkse taks op de verzekeringscontracten en de jaarlijkse taks op de winstdeelnameen).

Er worden geen inlichtingen uitgewisseld voor de belastingen van staatkundige onderdelen of plaatselijke gemeenschappen.]

----------

367. In tegenstelling tot het OESO-Model heeft de uitwisseling geen betrekking op inlichtingen die "naar verwachting relevant zullen zijn" maar op inlichtingen die "relevant kunnen zijn". Die uitdruk-kingen zijn evenwel gelijkwaardig en wijzigen de reikwijdte van paragraaf 1 niet.

368. De uitwisseling van inlichtingen wordt niet beperkt door artikel 1 (Algemene reikwijdte). Er kan bijgevolg gebruik van gemaakt worden om inlichtingen te verkrijgen teneinde een inwoner van een derde Staat te onderwerpen aan de belasting van niet-inwoners bedoeld in subparagraaf 3, a) van artikel 2 (Belastingen waarop de Overeenkomst van toepassing is).

369. De uitwisseling van inlichtingen op basis van artikel 25 wordt aangewend in de administratieve regeling die op 30 januari 2008 werd getekend door de Belgische en Amerikaanse bevoegde autoriteiten. De regeling regelt de praktische modaliteiten voor de uitwisseling op verzoek, de automatische uitwisseling en de spontante uitwisseling van inlichtingen alsmede de praktische modaliteiten van de gelijktijdige belastingcontroles en van de aanwezigheid van belastingambtenaren van de ene Staat op het grondgebied van de andere Staat. Er moet bijzondere aandacht besteed worden aan de termijnen die in de regeling zijn bepaald inzake de uitwisseling van inlichtingen op verzoek.

370. Paragrafen 2 tot 4 zijn in overeenstemming met het OESO-Model.

371. Krachtens paragraaf 3 is de overeenkomstsluitende Staat die verzocht wordt inlichtingen te verstrekken aan de andere overeenkomstsluitende Staat niet verplicht om de grenzen te overschrijden van zijn eigen wetgeving en van zijn administratieve praktijk. Die Staat moet bovendien normaal gezien geen inlichtingen meedelen die niet verkrijgbaar zijn op grond van de wetgeving of in het kader van de administratieve praktijk van de verzoekende Staat. De bepalingen van paragraaf 3 passen het wederkerigheidsbeginsel toe waarvan de gevolgen en de grenzen beschreven worden in de paragrafen 15 tot 18.1 van de commentaar bij artikel 26 (Uitwisseling van inlichtingen) van het OESO-Model.

372. Overeenkomstig de paragrafen 1 tot 4 maakt de aangezochte Staat voor het verstrekken van inlichtingen aan de andere overeenkomstsluitende Staat in principe gebruik van de middelen waarover hij beschikt om inlichtingen te verzamelen voor de toepassing van zijn eigen belastingwetgeving. Hij gebruikt die middelen, zelfs indien er uitsluitend een beroep op wordt gedaan om inlichtingen te verstrekken aan de andere overeenkomstsluitende Staat en er geen fiscaal belang is voor de aangezochte Staat.

Paragraaf 5

373. Paragraaf 5 wijkt af van paragraaf 3 en staat uitdrukkelijk de uitwisseling toe van inlichtingen die in het bezit zijn van een bank, een andere financiële instelling, een gevolmachtigde of een persoon die werkzaam is in de hoedanigheid van een vertegenwoordiger of een vertrouwenspersoon of omdat de inlichtingen betrekking hebben op eigendomsbelangen in een persoon, en dit zelfs wanneer de belastingwetgeving of de administratieve praktijk van een overeenkomstsluitende Staat niet toestaat de desbetreffende inlichtingen te verstrekken.

374. Paragraaf 5 was van toepassing op de inlichtingen die in het bezit zijn van bankinstellingen, wisselkantoren, spaar- en kredietinstellingen voor zover die inlichtingen krachtens artikel 318 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 niet konden verkregen noch uitgewisseld worden. Die inlichtingen konden bijgevolg niet uitgewisseld worden krachtens artikel 25, paragrafen 1 en 3 van de Overeenkomst.

375. De artikelen 55, 56 en 57 van de wet van 14 april 2011 houdende diverse bepalingen (Belgisch Staatsblad van 6 mei 2011) hebben evenwel in het WIB 1992 een aantal wijzigingen ingevoerd aangaande de onderzoeksmiddelen waarover de administratie beschikt ten opzichte van derden. Het gaat om het recht van de Belgische belastingadministratie om onder bepaalde voorwaarden onderzoeksdaden te stellen bij bankinstellingen, wisselkantoren, spaar- of kredietinstellingen overeenkomstig de artikelen 322 en 333/1 WIB 1992. Ingevolge deze wetswijziging mogen de inlichtingen die in het bezit zijn van de desbetreffende instellingen worden uitgewisseld krachtens artikel 25, paragrafen 1 en 3 van de Overeenkomst.

Inlichtingen gevraagd door de Amerikaanse administratie

376. De modaliteiten voor de toepassing van de uitwisseling van inlichtingen die door de Amerikaanse belastingadministratie gevraagd zijn en die in het bezit zijn van in België gevestigde bankinstellingen, wisselkantoren en spaar- en kredietinstellingen, worden nader uitgelegd in circulaire AFZ 7/2011 (AFZ/2011-0419) van 27.06.2011 waarnaar wordt verwezen. Deze circulaire geeft een eerste commentaar bij de artikelen 55, 56 en 57 van de wet van 14 april 2011 met betrekking tot het verstrekken, op verzoek van een buitenlandse Staat, van inlichtingen die in het bezit zijn van Belgische financiële instellingen. Zij is van toepassing op de onderzoeksdaden die vanaf 1 juli 2011 worden verricht. Vanaf die datum zijn de bijzondere modaliteiten bepaald in circulaire AFZ/97-380 van 15 februari 2008 (Maatregelen van onmiddellijke toepassing op het vlak van de uitwisseling van bankgegevens tussen de Belgische en Amerikaanse belastingadministraties) niet meer van toepassing.

Inlichtingen gevraagd door de Belgische administratie

377. De modaliteiten voor de toepassing van de uitwisseling van inlichtingen die gevraagd worden door de Belgische belastingadministratie en die in het bezit zijn van in de Verenigde Staten gevestigde bankinstellingen, wisselkantoren en spaar- en kredietinstellingen zijn vergelijkbaar met de modaliteiten die door artikel 322, paragrafen 2 en 3 en artikel 333/1 zijn bepaald voor de inlichtingen die door de Belgische belastingadministratie gevraagd worden en die in het bezit zijn van in België gevestigde bankinstellingen, wisselkantoren en spaar- en kredietinstellingen. Die modaliteiten zullen binnenkort worden besproken in een circulaire waarnaar zal moeten verwezen worden.

378. De vragen om inlichtingen die uitgaan van taxatiediensten worden behandeld als de andere vragen om inlichtingen die gebaseerd zijn op artikel 25. Ze worden gericht aan de Amerikaanse bevoegde autoriteit via een Belgische bevoegde autoriteit (de centrale van de Algemene administratie van de fiscaliteit of van de Administratie van de strijd tegen de fiscale fraude of BBI), die nagaat of de vraag overeenstemt met de bepalingen van artikel 25 en van het intern recht.

Paragraaf 6

379. Paragraaf 6 bepaalt dat de belastingadministratie van de aangezochte Staat, teneinde de inlichtingen te verkrijgen waarop artikel 25 betrekking heeft, de bevoegdheid heeft om inlichtingen te bekomen, een onderzoek in te stellen en derden of belastingplichtigen te verhoren, zelfs nadat de onderzoekstermijnen waarin zijn interne belastingwetgeving voorziet verstreken zijn. Deze paragraaf is zelfs van toepassing indien er geen aanwijzingen inzake belastingontduiking zijn.

380. Deze bepaling die onmiddellijk van toepassing is, heeft voorrang op artikel 333 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 dat de bevoegdheid van de Belgische belastingadministratie beperkt wanneer het gaat om het verkrijgen van inlichtingen en het instellen van een onderzoek of van een verhoor bij een belastingplichtige of bij een derde19. Indien België op grond van artikel 25 inlichtingen moet verstrekken aan de Verenigde Staten mag de belastingadministratie dus buiten de in het Wetboek van de inkomstenbelastingen bepaalde termijnen de onderzoekingen instellen die zijn bedoeld in Hoofdstuk III van Titel VII van genoemd Wetboek, en is de voorafgaande kennisgeving waarin artikel 333, 3de alinea van genoemd Wetboek op straffe van nietigheid voorziet, niet vereist. De enige termijnen die van toepassing zijn, zijn de aanslagtermijnen waarin de Amerikaanse belastingwetgeving voorziet. Indien de gevraagde inlichtingen heel oud zijn, zou het evenwel kunnen dat die inlichtingen niet of niet meer ter beschikking zijn, bijvoorbeeld omdat de termijn voor het bewaren van documenten waarin de handelswetgeving voorziet, overschreden is. De persoon die verzocht wordt de inlichtingen te verstrekken zou ze dus niet meer kunnen verstrekken. De verplichtingen van België inzake genoemde inlichtingen zou daardoor niet langer van toepassing zijn. Voor zover als nodig bepaalt artikel 7 van de goedkeuringswet van de Overeenkomst uitdrukkelijk dat artikel 333 WIB 1992 niet van toepassing is indien de Belgische belastingadministratie in het kader van artikel 25 optreedt voor rekening van de Amerikaanse belastingautoriteiten.

----------

[(19)Overeenkomstig het arrest van het Hof van Cassatie van 18/11/2010 mag de Belgische belastingadministratie inlichtingen bij derden vragen nadat de in artikel 354, 1ste en 4de alinea WIB 1992 bepaalde termijnen zijn verstreken zonder vooraf de belastingplichtige op de hoogte te brengen van de aanwijzingen van fraude die jegens hem bestaan.]

----------

381. Indien België trouwens inlichtingen ontvangt die voortkomen uit een onderzoek van de Amerikaanse belastingadministratie, mag een belasting of een aanvullende belasting gevestigd worden op basis van die inlichtingen onder de voorwaarden van artikel 358, paragraaf 1, 2° en paragraaf 3 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, en dit zelfs nadat de aanslagtermijn waarin artikel 354 WIB 1992 voorziet, verstreken is. De inlichtingen moeten betrekking hebben op inkomsten die in België niet werden aangegeven in de loop van één van de vijf kalenderjaren vóór het kalenderjaar waarin de Belgische bevoegde autoriteit de inlichtingen ontvangt. De belasting of de aanvullende belasting moet worden gevestigd binnen de 24 maanden vanaf de datum waarop de Belgische bevoegde autoriteit de inlichtingen heeft ontvangen. Artikel 358 is van toepassing op de inlichtingen die op aanvraag, spontaan of automatisch zijn verkregen. Vermits het gaat om inlichtingen die op verzoek verkregen worden, moeten de vragen om inlichtingen door de Belgische bevoegde administratie evenwel binnen de onderzoekstermijnen van artikel 333 WIB 1992 naar de Amerikaanse bevoegde administratie verstuurd worden 9.

Paragraaf 7

382. De sancties waarin de Belgische wetgeving voorziet indien een persoon de inlichtingen die hem krachtens de bepalingen van het Wetboek van de inkomstenbelastingen zijn gevraagd, niet verstrekt, zijn eveneens van toepassing wanneer een persoon inlichtingen die gevraagd werden krachtens artikel 25 (Uitwisseling van inlichtingen en administratieve bijstand) niet verstrekt buiten de in dat Wetboek bepaalde regels. Voor zover als nodig bepaalt artikel 8 van de goedkeuringswet van de Overeenkomst uitdrukkelijk dat de artikelen 445 tot 459 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 van toepassing zijn telkens de Belgische belastingadministratie in het kader van artikel 25 optreedt voor rekening van de Amerikaanse belastingautoriteiten.

Paragraaf 8

383. Paragraaf 8 bevestigt dat wanneer een persoon weigert om inlichtingen te verstrekken die gevraagd zijn overeenkomstig artikel 25 of die inlichtingen niet geeft binnen de termijn die is vastgelegd door de belastingadministratie van de aangezochte Staat, de aangezochte Staat alle beschikbare dwangmaatregelen tot gedwongen uitvoering tegen die persoon mag nemen.

384. Wat België betreft omvatten die dwangmaatregelen de procedure in kortgeding die wordt geregeld door de artikelen 584 tot 589 en 1035 tot 1041 van het gerechtelijk Wetboek. Wanneer de aanslagtermijnen van de wetgeving van de Verenigde Staten dreigen te vervallen indien de inlichtingen niet binnen een redelijke termijn worden verkregen, kan de Belgische belastingadministratie de zaak aanhangig maken bij de voorzitter van de rechtbank van eerste aanleg door middel van een procedure in kortgeding. Zij kan de urgentie inroepen om aan de voorzitter te vragen om de betrokken persoon op te leggen de gevraagde inlichtingen te verstrekken. De administratie kan daarnaast vragen dat die persoon veroordeeld wordt om een dwangsom te betalen ingeval hij geen gevolg geeft aan de beschikking in kortgeding. In de praktijk wordt slechts vrij uitzonderlijk een beroep gedaan op de procedure in kortgeding.

Paragraaf 9

385. Paragraaf 9 bevestigt dat de bevoegde autoriteit van de aangezochte Staat de bevoegde autoriteit van de verzoekende Staat op verzoek de processen verbaal van de getuigenverhoren alsmede gewaarmerkte afschriften van oorspronkelijke documenten bezorgt.

Paragraaf 10

386. Paragraaf 10 bepaalt uitdrukkelijk dat de procedure van de uitwisseling van inlichtingen de aanwezigheid toestaat van vertegenwoordigers van de belastingadministratie van de verzoekende Staat op het grondgebied van de aangezochte Staat. Overeenkomstig paragraaf 9.1 van de commentaar bij artikel 26 (Uitwisseling van inlichtingen) van het OESO-Model behandelt paragraaf 1 echter reeds de belastingcontroles in het buitenland.

Paragraaf 11

387. Paragraaf 11 bepaalt dat de bevoegde autoriteiten van de overeenkomstsluitende Staten een administratieve regeling sluiten om de praktische regels vast te leggen voor de verschillende soorten van uitwisseling van inlichtingen. Een dergelijke regeling werd op 30 januari 2008 ondertekend door de Belgische en Amerikaanse bevoegde autoriteiten.

Paragraaf 12

388. Indien de Verenigde Staten gebruik zouden maken van het hen overeenkomstig artikel 10 (Dividenden), paragraaf 12 toegekende recht om unilateraal een einde te stellen aan artikel 10, paragraaf 3 (vrijstelling van dividenden van belangrijke deelnameen uit Amerikaanse bronnen), zouden de verbintenissen die door België overeenkomstig artikel 25, paragraaf 5 (uitwisseling van inlichtingen van banken) zijn aangegaan, ophouden vanaf de datum waarop artikel 10, paragraaf 3 niet langer van toepassing zou zijn.

**Artikel 26 (Invorderingsbijstand)**

389. In tegenstelling tot het OESO-Model is de invorderingsbijstand beperkt tot de invordering van de belastingen die moeten geheven worden opdat de belastingvrijstellingen of -verminderingen die volgen uit de Overeenkomst niet ten goede zouden komen aan personen die er geen recht op hebben. Artikel 26 stemt overeen met artikel 27 van de Overeenkomst van 1970. De regels voor de toepassing van artikel 27 van de Overeenkomst van 1970 die vroeger werden vastgelegd, blijven dus van toepassing (Handleiding invordering, Deel IV, 3de Afdeling, USA/8).

**Artikel 27 (Leden van diplomatieke zendingen en van consulaire posten)**

390. Dit artikel stemt overeen met het OESO-Model.

**Artikel 28 (Inwerkingtreding)**

391. De bepalingen van de Overeenkomst zijn van toepassing:

- op de bij de bron ingehouden belastingen, voor inkomsten betaald of toegekend op of na 1 februari 2008;

- op de andere belastingen, voor belastbare tijdperken die beginnen op of na 1 februari 2008.

392. De Overeenkomst van 1970 houdt op toepassing te vinden op alle belastingen waarop de Overeenkomst van 2006 van toepassing is. Paragraaf 5 voorziet evenwel in een overgangsregeling van één jaar. Een persoon die op grond van de Overeenkomst van 1970 zou gerechtigd geweest zijn tot een groter voordeel dan op grond van de Overeenkomst van 2006, heeft ervoor kunnen kiezen om gedurende één bijkomend jaar in overeenstemming met de bepalingen van de Overeenkomst van 1970 te worden belast. In zulk geval waren alle bepalingen van de Overeenkomst van 1970 van toepassing voor de belastingheffing van de inkomsten van de persoon die deze mogelijkheid heeft gekozen. Een persoon heeft dus niet kunnen kiezen voor de toepassing van sommige meer voordelige bepalingen van de Overeenkomst van 1970 én voor de toepassing van sommige andere bepalingen van de Overeenkomst van 2006.

393. Naast deze algemene bepalingen voorziet artikel 28 in drie bijzondere data van inwerkingtreding:

- artikel 21 (Beperking van de voordelen), paragraaf 5, subparagraaf f) dat hoofdzetels die onderworpen zijn aan een preferentieel belastingstelsel van ambtswege uitsluit van de voordelen van de Overeenkomst, is slechts van toepassing vanaf 1 januari 2011, dat wil zeggen vanaf de datum waarop het bijzonder belastingstelsel van de coördinatiecentra ophoudt toepassing te vinden in België

- De bepalingen van artikel 25 (Uitwisseling van inlichtingen en administratieve bijstand) zijn van toepassing vanaf de datum van inwerkingtreding van de Overeenkomst, dat is 28 december 2007, zonder rekening te houden met het belastbaar tijdperk waarop de inlichtingen betrekking hebben. Het volstaat dat het interne recht van de Staat waaraan de inlichtingen zijn verstrekt deze Staat toestaat om de belasting of de aanvullende belasting te vestigen op basis van de door de andere Staat verstrekte inlichtingen. Wat België betreft gaat het om belastingen of aanvullende belastingen die overeenkomstig artikel 358 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 mogen worden gevestigd.

- De bepalingen van artikel 24 (Regeling voor onderling overleg) met betrekking tot de arbitrageprocedure zijn van toepassing, ongeacht het belastbaar tijdperk waarop de zaak die voor arbitrage wordt voorgelegd betrekking heeft (zelfs indien voor het oplossen van een zaak de regels voor de belastingheffing waarin de Overeenkomst van 1970 voorziet moeten worden toegepast ) en ongeacht of de zaak vóór of na de inwerkingtreding van de Overeenkomst aan de bevoegde autoriteiten werd voorgelegd. Wat betreft de gevallen die aan de bevoegde autoriteiten worden voorgelegd tot de datum van inwerkingtreding van de Overeenkomst, dat is 28 december 2007 en die op dat ogenblik nog onderzocht worden, is het de datum van inwerkingtreding die in aanmerking wordt genomen voor het berekenen van het begin van het tijdvak van 2 jaar waarna een arbitrageprocedure mag worden aangevat.

**Artikel 29 (Beëindiging)**

394. Aangezien het wenselijk is dat de Overeenkomst ten minste een zekere tijd van kracht blijft, kan de aankondiging van de beëindiging slecht worden gedaan nadat de Overeenkomst gedurende ten minste 5 jaar werd toegepast.

NAMENS DE MINISTER:

Georges DE BOLLE

Auditeur-generaal

**BIJLAGE I**

**BEPALINGEN DIE VAN TOEPASSING ZIJN OP FISCAAL TRANSPARANTE ENTITEITEN**

1. Het begrip "fiscaal transparante entiteit" verwijst naar een entiteit die geen belastingplichtige is en die als dusdanig niet aan de inkomstenbelasting onderworpen is. De inkomsten die met behulp van de entiteit zijn verwezenlijkt, zijn rechtstreeks aan de belasting onderworpen in hoofde van de vennoten, leden of andere deelnemers van de entiteit, zonder rekening te houden met de entiteit. Het feit of een entiteit al dan niet transparant is, heeft een weerslag op het intern belastingstelsel dat van toepassing is op de inkomsten die met behulp van die entiteit worden verwezenlijkt, alsmede op de toepassing van de Overeenkomst.

2. Om te bepalen wanneer een Belgische of buitenlandse entiteit ten aanzien van het Belgisch intern recht als een fiscaal transparante entiteit, als een vennootschap of als een andere rechtspersoon behandeld wordt, moet teruggegrepen worden naar de internrechtelijke bepalingen die vastleggen wanneer een entiteit onderworpen is aan de vennootschapsbelasting (artikel 2, §1, 5, a) en b), artikel 29 en artikel 179 WIB 1992), aan de rechtspersonenbelasting (artikel 220 WIB 1992), aan de belasting van niet-inwoners/vennootschappen (artikel 2, §1, 5, c) en artikel 227, 2° WIB 1992) of aan de belasting van niet-inwoners/rechtspersonen (artikel 227, 3° WIB 1992).

3. Wanneer de overeenkomstsluitende Staten verschillende regels gebruiken om na te gaan of een entiteit fiscaal transparant is, kunnen zich moeilijkheden voordoen bij de toepassing van de Overeenkomst. Die moeilijkheden worden geanalyseerd in het verslag van de OESO betreffende "De toepassing van het model van belastingovereenkomst van de OESO op personenvennootschappen" (dit wil zeggen, enkel wat de personenvennootschappen betreft die als dusdanig gedefinieerd zijn door de belastingwetgeving, of, bij gebrek daaraan, door het burgerlijk recht of het handelsrecht van een overeenkomstsluitende Staat). De conclusies van dat verslag werden opgenomen in de commentaar bij verscheidene artikelen van het OESO-Model.

4. De Overeenkomst bevat evenwel uitdrukkelijke bepalingen die niet voorkomen in het OESO-Model. Die bepalingen regelen de moeilijkheden die inherent zijn aan de verschillende benaderingswijzen inzake fiscale transparantie in de Verenigde Staten en in België. In het algemeen beogen ze de entiteiten die door een overeenkomstsluitende Staat als fiscaal transparant behandeld worden en zijn ze niet beperkt tot de personenvennootschappen zoals die omschreven zijn in het interne recht van een overeenkomstsluitende Staat. Die uitdrukkelijke bepalingen zijn noodzakelijk wanneer het gaat om het toepassen van de bepalingen van de Overeenkomst op een entiteit die door één van de twee overeenkomstsluitende Staten als fiscaal transparant wordt behandeld.

**A. Belastingheffing in de bronstaat van de inkomsten (artikelen 6 tot 21)**

**1.Paragraaf 6 van artikel 1 (Algemene reikwijdte)**

5. Paragraaf 6 van artikel 1 (Algemene reikwijdte) voorziet uitdrukkelijk in de toekenning van de verdragsvoordelen voor inkomsten die afkomstig zijn uit een overeenkomstsluitende Staat en die met behulp van een fiscaal transparante entiteit verwezenlijkt zijn door een inwoner van de andere overeenkomstsluitende Staat. Voor de toepassing van de artikelen 6 tot 21 van de Overeenkomst moeten de desbetreffende inkomsten beschouwd worden als inkomsten die zijn verkregen door een inwoner van de andere overeenkomstsluitende Staat voor zover die andere Staat de desbetreffende inkomsten, voor de toepassing van een door de Overeenkomst beoogde belasting, behandelt als inkomsten van een inwoner in de zin van artikel 4 (Inwoner).

6. Paragraaf 6 is van toepassing op fiscaal transparante entiteiten zoals deelgenootschappen (partnerships), nalatenschappen en trusts.

Eerste toepassingsvoorwaarde: een entiteit is fiscaal transparant ten opzichte van de wetgeving van een van de overeenkomstsluitende Staten.

7. De bepalingen van paragraaf 6 zijn van toepassing wanneer een entiteit door een van de twee overeenkomstsluitende Staten (de bronstaat van de inkomsten of de woonstaat van de vennoot of van de gerechtigde) behandeld wordt als zijnde fiscaal transparant. Paragraaf 6 heeft voornamelijk tot doel verduidelijking te bieden aangaande de toepassing van de verdragsbepalingen op inkomsten die zijn verwezenlijkt met behulp van een "hybride" entiteit, met andere woorden een entiteit die in de ene overeenkomstsluitende Staat behandeld wordt als zijnde fiscaal transparant en in de andere overeenkomstsluitende Staat als een als dusdanig belastbare entiteit. Wanneer beide overeenkomstsluitende Staten een entiteit als fiscaal transparant behandelen, zijn de verdragsbepalingen op grond van het intern recht van elke overeenkomstsluitende Staat van toepassing op de vennoten van de entiteit die inwoner zijn van de overeenkomstsluitende Staten.

Tweede voorwaarde: de met behulp van de fiscaal transparante entiteit verwzenlijkte inkomsten worden door een overeenkomstsluitende Staat voor de toepassing van zijn belastingwetgeving beschouwd als zijnde verkregen door één van zijn inwoners

8. De bepalingen van paragraaf 6 zijn slechts van toepassing indien de inkomsten die afkomstig zijn uit een overeenkomstsluitende Staat en die verkregen zijn door de tussenpersoon van de entiteit die als een fiscaal transparante entiteit wordt behandeld, door de andere overeenkomstsluitende Staat voor de toepassing van zijn belastingwetgeving inzake inkomstenbelastingen beschouwd worden als zijnde verkregen door één van zijn inwoners. Die inwoner kan:

- ofwel een entiteit zijn die als dusdanig belastbaar is (bijvoorbeeld een vennootschap die inwoner van België is in de zin van artikel 2, § 1, 5°, b) WIB 1992 en in de Vere­nigde Staten als fiscaal transparant behandeld wordt),

- ofwel een vennoot of een lid van een entiteit zijn (bijvoorbeeld een vennoot die inwoner is van de Verenigde Staten en aldaar belast wordt op zijn aandeel in de winst die verwezenlijkt is met behulp van een entiteit die in de Verenigde Staten als fiscaal transparant en in België als een vennootschap behandeld wordt).

9. In dergelijk geval is, hetzij in hoofde van de entiteit, hetzij in hoofde van de vennoot of het lid, de voorwaarde vervuld waarin verscheidene artikelen van de Overeenkomst voorzien en volgens dewelke de uit een overeenkomstsluitende Staat afkomstige inkomsten behaald moeten zijn door, verwezenlijkt moeten zijn door of betaald moeten zijn aan een inwoner van de andere overeenkomstsluitende Staat. De verdragsbepalingen die de heffingsbevoegdheid van de bronstaat van de inkomsten beperken, zijn van toepassing.

Bijvoorbeeld: wanneer de Verenigde Staten overeenkomstig hun belastingwetgeving een vennoot die inwoner is van de Verenigde Staten belasten op diens aandeel in de inkomsten die verwezenlijkt zijn met behulp van een Limited Partnership die door de VS als fiscaal transparant beschouwd wordt, worden die inkomsten behandeld als inkomsten die verwezenlijkt zijn door een inwoner van de Verenigde Staten. De Overeenkomst is van toepassing op het aandeel van die inwoner in de inkomsten uit Belgische bronnen die met behulp van de Limited Partnership zijn verwezenlijkt. Dit is het geval alhoewel België de Limited Partnership op grond van zijn intern recht niet als een fiscaal transparante entiteit beschouwt. De inwoner van de Verenigde Staten wordt beschouwd als de uiteindelijk gerechtigde tot de inkomsten (behalve indien een inwoner van de Verenigde Staten die rechtstreeks, zonder tussenkomst van de Limited Partnership, de inkomsten in dezelfde omstandigheden zou verkregen hebben, niet als de uiteindelijk gerechtigde tot de inkomsten zou beschouwd geweest zijn).

Bijvoorbeeld: wanneer België overeenkomstig zijn belastingwetgeving in hoofde van een gewone commanditaire vennootschap die inwoner is van België, belasting heft van de door die vennootschap verkregen inkomsten, worden die inkomsten beschouwd als zijnde verwezenlijkt door een inwoner van België. De Overeenkomst is van toepassing op inkomsten uit Amerikaanse bronnen die door die vennootschap verkregen zijn. Dit is het geval alhoewel de Verenigde Staten de gewone commanditaire vennootschap beschouwen als een fiscaal transparante entiteit die normaalgezien geen inwoner is in de zin van artikel 4 (Inwoner) van de Overeenkomst.

10. De bepalingen van paragraaf 6 nemen de conclusies op van paragrafen 2 tot 6.7 van de commentaar bij artikel 1 (Personen waarop de Overeenkomst van toepassing is) van het OESO-Model en van paragraaf 8.7 van de commentaar bij artikel 4 (Inwoner) van het OESO-Model. Die OESO-commentaar, waarmee België instemt, behandelt evenwel slechts "partnerships" en geen andere entiteiten die worden behandeld als zijnde fiscaal transparant.

Het is van weinig belang waar de entiteit die volgens de wetgeving van één van de overeenkomstsluitende Staten fiscaal transparant is, opgericht, geregistreerd of gevestigd is (in een overeenkomstsluitende Staat of in een derde Staat).

11. De fiscaal transparante entiteiten naar Belgisch recht zijn de vennootschappen zonder rechtspersoonlijkheid (de gemeenrechtelijke vennootschap, de tijdelijke vennootschap en de interne vennootschap) alsmede de landbouwvennootschappen (Landb.V) die niet voor de heffing van de vennootschapsbelasting hebben gekozen, de economische samenwerkingsverbanden (ESV) en de Europese economische samenwerkingsverbanden (EESV).

12. De in de Verenigde Staten opgerichte fiscaal transparante entiteiten zijn met name de general partnerships, de limited partnerships (LPs), de limited liability partnerships (LLPs) en de limited liability companies (LLCs) die voor de toepassing van de belastingen in de Verenigde Staten worden behandeld als partnerships.

13. Om te bepalen wanneer de Amerikaanse belastingadministratie een entiteit in principe als een fiscaal transparante entiteit behandelt, kan worden verwezen naar de Treasury Regulations 301.7701-1 tot 3.

14. Met betrekking tot de in de Verenigde Staten opgerichte entiteiten maakt de Amerikaanse administratie volgend onderscheid:

- een "corporation" : er worden verscheidene omstandigheden opgesomd waarbij de entiteiten die overeenkomstig de Amerikaanse wetgeving zijn opgericht, "corporations" zijn die krachtens de Amerikaanse wetgeving als dusdanig belastbaar zijn, in principe20 zonder mogelijkheid tot optie (afdeling 301.7701-2(b)(1),(3), (4),(5),(6) en (7));

- een entiteit die geen "corporation" is en die twee of meer leden heeft is een fiscaal transparante "partnership" maar kan ervoor kiezen te worden beschouwd als een "association" die belast wordt als een "corporation"(afdeling 301.7701-2(b)(2) en afdeling 301.7701-3(a) en (b)(1)(i); en

- een entiteit die niet als een "corporation" beschouwd wordt en die één enkel lid heeft is een fiscaal transparante "disregarded entity" maar kan ervoor kiezen te worden beschouwd als een "association" die belast wordt als een "corporation" (afdeling 301.7701-2(b)(2) en afdeling 301.7701-3(a) en (b)(1)(ii).

----------

[(20)De "S" corporations kunnen opteren voor een stelsel van fiscale transparantie. Om te kunnen opteren voor een dergelijk stelsel, moet een corporation evenwel aan verscheidene voorwaarden voldoen en mag ze slechts aandeelhouders hebben die inwoners van Amerika of Amerikaanse staatsburgers zijn (cf. Afdeling 1361 van de Internal Revenue Code).]

----------

15. Met betrekking tot de entiteiten die overeenkomstig een buitenlandse wetgeving zijn opgericht maakt de Amerikaanse administratie een onderscheid tussen:

- een "corporation" die als dusdanig belastbaar is zonder mogelijkheid tot optie: Treasury Regulation 301.7701-1 tot 3 vermeldt verscheidene buitenlandse entiteiten die "corporations" zijn; wat België betreft vermeldt de lijst uitsluitend de naamloze vennootschap (afdeling 301.7701-2(b)(8));

- een "association" die een "corporation" vormt die als dusdanig belastbaar is maar met mogelijkheid tot optie: een "association" is een niet uitdrukkelijk vermelde buitenlandse entiteit waarvan alle leden een beperkte aansprakelijkheid hebben overeenkomstig de wetgeving van de Staat waar de entiteit is opgericht; wat België betreft voldoen de Besloten Vennootschap met beperkte aansprakelijkheid (BVBA) en de Coöperatieve Vennootschap met beperkte aansprakelijkheid (CVBA) aan die voorwaarde; een BVBA en een CVBA zijn bijgevolg in principe als dusdanig belastbaar krachtens de Amerikaanse wetgeving (afdeling 301.7701-2(b)(2)) maar kunnen ervoor kiezen om als fiscaal transparante entiteiten te worden behandeld (afdeling 301.7701-3(a) en (b)(2)(B));

- een "partnership" (een entiteit die niet wordt beschouwd als een "corporation", die twee of meerdere leden heeft en waarvan ten minste één lid onbeperkt aansprakelijk is): een "partnership" is fiscaal transparant maar kan ervoor kiezen te worden belast als een "corporation" (afdeling 301.7701-3(a) en (b)(2)(A));

- een "disregarded entity" (een entiteit die niet als een "corporation"beschouwd wordt en die één lid heeft dat onbeperkt aansprakelijk is) : een "disregarded entity" is fiscaal transparant maar kan ervoor kiezen te worden belast als een "corporation" (afdeling 301.7701-3(a) en (b)(2)(C)).

16. De "U.S. Regulated Investment Companies" (RICs) en de "U.S. Real Estate Investment Trusts" (REITs) zijn geen fiscaal transparante entiteiten. RICs en REITs zijn vennootschappen die onderworpen zijn aan de Amerikaanse vennootschapsbelasting die de uitgekeerde dividenden mogen in mindering brengen van hun belastbare inkomsten en die, overeenkomstig artikel 10, paragraaf 6, een bronheffing van 15 percent of 30 percent, naar het geval, moeten inhouden op die dividenden. Deze entiteiten worden belast zoals vennootschappen in de Verenigde Staten, zelfs indien hun inkomsten er aan een bijzonder stelsel zijn onderworpen.

**2. Subparagraaf 1, c) van artikel 3 (Algemene bepalingen) en artikel 3 van de goedkeuringswet van de Overeenkomst**

17. Subparagraaf 1, c) van artikel 3 (Algemene bepalingen) stelt dat de uitdrukking "onderneming van een overeenkomstsluitende Staat" eveneens een onderneming beoogt die door een inwoner van een overeenkomstsluitende Staat wordt gedreven met behulp van een entiteit die in die overeenkomstsluitende Staat behandeld wordt als een fiscaal transparante entiteit. De desbetreffende entiteit mag gevestigd zijn op het grondgebied van een overeenkomstsluitende Staat of van een derde Staat.

18. Deze toevoeging bevestigt de interpretatie die door de Belgische belastingadministratie is aangenomen voor het uitleggen van de uitdrukking "onderneming van een overeenkomstsluitende Staat" wanneer een belastingovereenkomst geen bepaling bevat die gelijkwaardig is aan subparagraaf 1, c.

19. Op grond van deze interpretatie zijn de bepalingen van artikel 5 (Vaste inrichting), artikel 7 (Ondernemingswinst) en artikel 22 (Vermijding van dubbele belasting) van toepassing op de werkzaamheid die door een inwoner van België in de Verenigde Staten wordt uitgeoefend met behulp van een entiteit die krachtens de Belgische wetgeving wordt beschouwd als zijnde fiscaal transparant.

Voorbeeld: Een advocaat, inwoner van België, is vennoot in een "maatschap" die in Nederland gevestigd is. Deze burgerlijke vennootschap heeft geen rechtspersoonlijkheid; ze wordt bijgevolg in België overeenkomstig de Belgische wetgeving behandeld als een fiscaal transparante entiteit. De Nederlandse "maatschap" drijft sedert 1 mei 2008 een advocatenkantoor waarvan de burelen gelegen zijn in Boston, Brussel en Amsterdam. Het aandeel van de inwoner van België in de winst die kan worden toegerekend aan de vaste inrichting van Boston is overeenkomstig de bepalingen van de artikelen 5, 7 en 22, §1, a) van de Overeenkomst belastbaar in België en in de Verenigde Staten.

Opmerking : Overeenkomstig de bepalingen van de artikelen 5 en 7 is de inwoner van België in de Verenigde Staten belastbaar op zijn aandeel in de winst die wordt toegerekend aan de in Boston gelegen vaste inrichting, en dit zelfs wanneer die inwoner in de Verenigde Staten geen werkzaamheid uitoefent met behulp van die vaste inrichting. Op dezelfde wijze is een inwoner van de Verenigde Staten die vennoot is in de "maatschap" in België belastbaar op zijn aandeel in de winst die toegerekend wordt aan de in Brussel gelegen vaste inrichting, en dit zelfs indien die inwoner van de Verenigde Staten, in België geen werkzaamheid uitoefent met behulp van die vaste inrichting.

20. Die bepalingen zijn eveneens van toepassing op de bedrijfswerkzaamheid die door een inwoner van de Verenigde Staten in België wordt uitgeoefend met behulp van een entiteit die in de Verenigde Staten wordt behandeld als zijnde fiscaal transparant, zelfs wanneer de entiteit rechtspersoonlijkheid heeft of opgericht is onder een rechtsvorm die analoog is aan die van een vennootschap naar Belgisch recht.21

Voorbeeld: Een architect, inwoner van de Verenigde Staten, is vennoot in een limited liability partnership (LLP) die gevestigd is in de Verenigde Staten en die aldaar wordt behandeld als zijnde fiscaal transparant. Die entiteit, die rechtspersoonlijkheid heeft, wordt overeenkomstig de Belgische wetgeving voor de belastingheffing in België behandeld als een vennootschap. De LLP baat sedert 1 mei 2008 een architectenpraktijk uit waarvan de kantoren gevestigd zijn in Brussel. Het aandeel van de inwoner van de Verenigde Staten in de winst die kan worden toegerekend aan de praktijk in Brussel is overeenkomstig de bepalingen van de artikelen 5, 7 en 22, § 2, a) van de Overeenkomst belastbaar in België en in de Verenigde Staten.

----------

[(21)Een fiscaal transparante entiteit die rechtspersoonlijkheid heeft of opgericht is onder een rechtsvorm die analoog is aan die van een vennootschap naar Belgisch recht is beoogd door artikel 227, 2° van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 en de winst die zij in België voortbrengt of ontvangt is belastbaar overeenkomstig de bepalingen van de artikelen 228 tot 248 van genoemd Wetboek. Die entiteit is geen inwoner voor de toepassing van de bepalingen van de Overeenkomst. De winst die met behulp van de entiteit is voortgebracht geniet evenwel de voordelen van de bepalingen van de artikelen 5 en 7 van de Overeenkomst naar verhouding van de deelname van de inwoner van de Verenigde Staten in de fiscaal transparante entiteit. Artikel 3 van de wet tot goedkeuring van de Overeenkomst bevestigt uitdrukkelijk deze interpretatie.]

----------

**3. Toepassing van de paragrafen 2 en 4 van artikel 10 (Dividenden)**

21. Overeenkomstig artikel 1 (Algemene reikwijdte), paragraaf 6 wordt een vennootschap die inwoner is van de Verenigde Staten en die aandelen bezit met behulp van een entiteit die in de Verenigde Staten behandeld wordt als zijnde fiscaal transparant, door de Belgische belastingadministratie geacht zelf de aandelen te bezitten die in het bezit zijn van de transparante entiteit naar verhouding van haar deelname in die entiteit om te bepalen of de voorwaarde van deelname van paragraaf 2(a) of van paragraaf 4 van artikel 10 (Dividenden) vervuld is.

**4. Voorbeelden**

22. Toepassing van de artikelen 5 (Vaste inrichting) en 7 (Ondernemingswinst).

Een inwoner van België, een inwoner van de Verenigde Staten en een inwoner van Frankrijk zijn voor gelijke delen vennoot in een "partnership" die opgericht werd in en gevestigd is in de Verenigde Staten. De "partnership" is gespecialiseerd in de binnenhuisinrichting van hotels. Ze heeft meer-dere werven in België : een werf gedurende 14 maanden in Elsene, een werf gedurende 9 maanden in Ukkel en een werf gedurende 6 maanden in Antwerpen. De "partnership" beschikt daarnaast sedert 2 jaar over een kantoor in New York waar alle ontwerpwerkzaamheden en de contacten met de klanten plaatsvinden. Ze heeft eveneens een werf gedurende 10 maanden in New York. De "partnership" wordt in de Verenigde Staten behandeld als een fiscaal transparante entiteit. Krachtens artikel 5 (Vaste inrichting), paragraaf 3, a) vormt een werf slechts een vaste inrichting indien de duur ervan 12 maanden overschrijdt.

a)De "partnership" heeft geen rechtspersoonlijkheid.

Aangezien de "partnership" geen rechtspersoonlijkheid heeft, bestaat zij als dusdanig niet voor de Belgische interne wetgeving. Ze wordt in België dus eveneens behandeld als een fiscaal transparante entiteit. De inkomsten worden door elke vennoot rechtstreeks verwezenlijkt naar verhouding van zijn aandeel in de "partnership" dat is 1/3 van de ondernemingswinst. Het recht van de bronstaat en van de woonstaat om belasting te heffen van het deel van elke vennoot in de winst van de "partnership" wordt bepaald in overeenstemming met de interne wetgeving van de overeenkomstsluitende Staten.

De winst die door de inwoner van de Verenigde Staten verwezenlijkt wordt met behulp van de "partnership" en die kan worden toegerekend aan de werf in Elsene, is belastbaar in België overeenkomstig paragraaf 3, a) van artikel 5 (Vaste inrichting) en paragraaf 1 van artikel 7 (Ondernemingswinst). Die winst is belastbaar in de belasting van niet-inwoners overeenkomstig de regels die van toepassing zijn op natuurlijke personen. In de Verenigde Staten wordt de Belgische belasting verrekend met de Amerikaanse belasting overeenkomstig paragraaf 2 van artikel 22 (Vermijding van dubbele belasting).

De winst die door de inwoner van de Verenigde Staten verwezenlijkt wordt met behulp van de "partnership" en die kan worden toegerekend aan het kantoor en aan de werf in New York en aan de werven van Ukkel en Antwerpen is uitsluitend belastbaar in de Verenigde Staten overeenkomstig paragraaf 1 van artikel 7 (Ondernemingswinst).

De winst die door de inwoner van België verwezenlijkt wordt met behulp van de "partnership" en die kan worden toegerekend aan de werven in België en aan de werf van 10 maanden in New York is uitsluitend belastbaar in België overeenkomstig paragraaf 1 van artikel 7 (Ondernemingswinst).

De winst die door de inwoner van België verwezenlijkt wordt met behulp van de "partnership" en die kan worden toegerekend aan het kantoor van New York is belastbaar in de Verenigde Staten overeenkomstig paragraaf 1 van artikel 5 (Vaste inrichting) en paragraaf 1 van artikel 7 (Ondernemingswinst). Ze is in België vrijgesteld van belasting overeenkomstig paragraaf 1, a) van artikel 22 (Vermijding van dubbele belasting).

De belastingheffing van de winst die in België met behulp van de "partnership" wordt verwezenlijkt door de inwoner van Frankrijk, moet bekeken worden in het licht van de overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting tussen België en Frankrijk. Krachtens artikel 4 van die overeenkomst vormt een werf waarvan de duur 6 maanden overschrijdt, een vaste inrichting. De inwoner van Frankrijk is bijgevolg belastbaar in België op 1/3 van de winst die kan worden toegerekend aan de werven in Elsene, Ukkel en Antwerpen.23

----------

[(23)Indien Frankrijk de winst die door de inwoner van Frankrijk met behulp van de "partnership" wordt verwezenlijkt zou belasten naar verhouding met zijn deelname in de "partnership", dan zou het, krachtens artikel 19, paragraaf 2 van de Overeenkomst tussen België en Frankrijk, in principe het gedeelte van de winst moeten vrijstellen dat kan worden toegerekend aan de werven in Elsene, Ukkel en Antwerpen. Indien de vrijstelling niet zou toegestaan worden, kan de belastingplichtige zijn zaak aan de bevoegde autoriteiten voorleggen overeenkomstig artikel 24 van de Overeenkomst tussen België en Frankrijk.]

----------

b) De "partnership" heeft rechtspersoonlijkheid.

Aangezien de "partnership" rechtspersoonlijkheid heeft, bestaat zij als dusdanig voor de Belgische interne wetgeving. Voor die interne wetgeving zijn de inkomsten niet verwezenlijkt door de vennoten maar door een Amerikaanse vennootschap. Het recht van de bronstaat om belasting te heffen van het aandeel van elke vennoot in de winst van de "partnership", dat is 1/3 van de winst van de "partnership" wordt bepaald op grond van paragraaf 6 van artikel 1 (Algemene reikwijdte) en van paragraaf 1, c) van artikel 3 (Algemene bepalingen).

Wat het aandeel van de inwoner van de Verenigde Staten in de winst van de "partnership" betreft is de heffingsbevoegdheid van België gelijk aan die waarover België beschikt in a) hierboven. Voor de belastingheffing in de Verenigde Staten wordt die winst beschouwd als winst die verwezenlijkt is door een inwoner van de Verenigde Staten en de voorwaarde waarin paragraaf 6 van artikel 1 voorziet, is vervuld. Op dezelfde wijze moet ervan worden uitgegaan dat de inwoner van de Vere-nigde Staten een onderneming drijft in de zin van paragraaf 1, c) van artikel 3 (Algemene bepalingen) want de Verenigde Staten beschouwen de "partnership" met behulp waarvan hij een onderneming drijft, als zijnde fiscaal transparant. Het enige verschil met de situatie in a) is dat de in België belastbare ondernemingswinst onderworpen is aan de belasting van niet-inwoners overeenkomstig de regels die van toepassing zijn op vennootschappen en niet overeenkomstig die welke van toepassing zijn op natuurlijke personen. Krachtens de Belgische interne wetgeving zijn de inkomsten immers verwezenlijkt door een vennootschap. Paragraaf 6 van artikel 1 (Algemene reikwijdte) stelt de bronstaat in de mogelijkheid om belasting te heffen van de inkomsten maar brengt geen wijziging aan in de modaliteiten voor de belastingheffing die door de interne wetgeving zijn opgesteld.

Het aandeel van de inwoner van België in de winst van de "partnership" die kan worden toegerekend aan het kantoor in New York en aan de werf van 10 maanden in New York, is uitsluitend belastbaar in de Verenigde Staten overeenkomstig de Amerikaanse interne wetgeving. Voor de toepassing van de beschouwt België Voor de belasting van die winst in België wordt deze niet beschouwd als zijnde verkregen door een inwoner van België en de in paragraaf 6 van artikel 1 bepaalde voorwaarde is niet vervuld. De bepalingen van paragraaf 3, a), van artikel 5 (Vaste inrichting) zijn niet van toepassing op de winst diz kan worden toegerekend aan de werf van 10 maanden. Evenmin mag de inwoner van België geacht worden een onderneming te drijven in de zin van paragraaf 1, c) van artikel 3 (Algemene bepalingen) want België beschouwt de "partnership" niet als zijnde fiscaal transparant. Voor België gaat het om inkomsten uit Amerikaanse bronnen die verwezenlijkt zijn door een Amerikaanse vennootschap.

Het aandeel van de inwoner van België in de winst van de "partnership" die kan worden toegerekend aan de werven in Elsene, Ukkel en Antwerpen is belastbaar in de BNI/Venn. in België overeenkomstig de Belgische interne wetgeving24. Het gaat om inkomsten uit Belgische bronnen die verwezenlijkt zijn door een Amerikaanse vennootschap die geen inwoner is van de Verenigde Staten voor de toepassing van de Overeenkomst25. Overeenkomstig het door de Verenigde Staten toegepaste stelsel van de fiscale transparantie, is dat aandeel in de winst van de "partnership" normaal gezien niet belastbaar in de Verenigde Staten.

----------

[(24)Overeenkomstig artikel 229 WIB 1992 vormt een werf een Belgische inrichting wanneer de duur ervan een ononderbroken tijdvak van 30 dagen overschrijdt.]

[(25)Wanneer de Verenigde Staten voor de toepassing van de belastingheffing geen rekening houden met het bestaan van een "partnership" en er het stelsel van de fiscale transparantie op toepassen, is de "partnership" niet onderworpen aan de belasting en kan ze niet worden beschouwd als een inwoner van de Verenigde Staten in de zin van artikel 4 (Inwoner).]

----------

Het aandeel van de inwoner van Frankrijk in de winst van de "partnership" die kan worden toegerekend aan het kantoor in New York en aan de werf van 10 maanden in New York, heeft geen enkel verband met België en is niet belastbaar in België. Het gaat om inkomsten uit Amerikaanse bronnen die verwezenlijkt zijn door een Amerikaanse vennootschap.

Het aandeel van de inwoner van Frankrijk in de winst van de "partnership" die kan worden toegerekend aan de werven in Elsene, Ukkel en Antwerpen is belastbaar in de BNI/Venn. in België overeenkomstig de Belgische interne wetgeving. Het gaat om inkomsten uit Belgische bronnen die verwezenlijkt zijn door een Amerikaanse vennootschap die geen inwoner is van de Verenigde Staten voor de toepassing van de Overeenkomst. Overeenkomstig het door de Verenigde Staten toegepaste stelsel van de fiscale transparantie, is dat aandeel in de winst van de "partnership" normaal gezien niet belastbaar in de Verenigde Staten.

23. Toepassing van artikel 12 (Royalty's).

Een inwoner van België en een inwoner van de Verenigde Staten zijn voor gelijke delen vennoot in een "partnership" die opgericht werd en gevestigd is in de Verenigde Staten (de winst en de verliezen die met behulp van de "partnership"zijn verwezenlijkt, worden in gelijke delen verdeeld26). De "partnership" bezit en exploiteert verscheidene octrooien en verkrijgt royalty's uit Amerikaanse en Belgische bronnen. De "partnership" wordt in de Verenigde Staten behandeld als een fiscaal transparante entiteit.

----------

[(26)Er moet een onderscheid gemaakt worden tussen deze situatie en die waarin twee personen een samenwerkingsakkoord sluiten krachtens hetwelk elke persoon de winst en de verliezen verkrijgt die betrekking hebben op zijn eigen werkzaamheid of op zijn eigen investering die in het kader van die samenwerking werd verricht en waarbij de personen de winst en de verliezen van een onderneming dus niet gemeenschappelijk verdelen.]

----------

a)De "partnership" heeft geen rechtspersoonlijkheid.

Aangezien de "partnership" geen rechtspersoonlijkheid heeft, bestaat zij als dusdanig niet voor de Belgische interne wetgeving. Ze wordt in België dus eveneens behandeld als een fiscaal transparante entiteit. De inkomsten worden door elke vennoot rechtstreeks verwezenlijkt naar verhouding van zijn aandeel in de "partnership", dat is de helft van de royalty's die via de "partnership" zijn verkregen. Het verdragsstelsel dat toepasselijk is op het deel van elke vennoot in de royalty's die via de "partnership" zijn verkregen, wordt bepaald in overeenstemming met de interne wetgeving van de overeenkomstsluitende Staten.

Het deel van de royalty's uit Belgische bronnen dat door de inwoner van de Verenigde Staten verwezenlijkt wordt met behulp van de "partnership" is uitsluitend belastbaar in de Verenigde Staten overeenkomstig artikel 12 (Royalty's). Het deel van de royalty's uit Amerikaanse bronnen dat door de inwoner van de Verenigde Staten verwezenlijkt wordt met behulp van de "partnership" is uitsluitend belastbaar in de Verenigde Staten overeenkomstig artikel 20 (Andere inkomsten).

Het deel van de royalty's uit Amerikaanse bronnen dat door de inwoner van België verwezenlijkt wordt met behulp van de "partnership" is belastbaar in de Verenigde Staten overeenkomstig artikel 12 (Royalty's), paragraaf 3, artikel 7 (Ondernemingswinst) en artikel 3 (Algemene bepalingen), paragraaf 1, c). De inwoner van België beschikt over een vaste inrichting in de Verenigde Staten (de kantoren van de "partnership") waarmee de royalty's verband houden27. Het deel van de royalty's uit Belgische bronnen dat door de inwoner van België wordt verkregen met behulp van de "partnership" is belastbaar in de Verenigde Staten overeenkomstig de bepalingen van artikel 3 (Algemene bepalingen), paragraaf 1, c), van artikel 5 (Vaste inrichting), van artikel 7 (Ondernemings-winst) en van artikel 20 (Andere inkomsten), paragraaf 2. De royalty's uit Amerikaanse bronnen en uit Belgische bronnen die kunnen worden toegerekend aan de vaste inrichting, zijn in België vrijgesteld van belasting overeenkomstig artikel 22 (Vermijding van dubbele belasting), paragraaf 1, a).

----------

[(27)De inwoner van België oefent gemeenschappelijk met de inwoner van de Verenigde Staten een nijverheids- of handelsbedrijf uit met behulp van de "partnership" (verdeling van de winst en de verliezen die voortkomen uit de uitoefening van dat bedrijf). Zijn aandeel in de winst die met behulp van de "partnership" wordt verwezenlijkt, vormt bijgevolg ondernemingswinst die wordt verwezenlijkt door een inwoner van België met behulp van een in de Verenigde Staten gevestigde vaste inrichting, zelfs indien die inwoner niet persoonlijk een werkzaamheid uitoefent in de Verenigde Staten of in de schoot van de "partnership" (niet actieve partner).]

----------

b) De "partnership" heeft rechtspersoonlijkheid.

Aangezien de "partnership" rechtspersoonlijkheid heeft, bestaat zij als dusdanig voor de Belgische interne wetgeving. Voor die interne wetgeving zijn de royalty's niet verkregen door de vennoten maar door een Amerikaanse vennootschap. Het recht van de bronstaat om belasting te heffen van het deel van elke vennoot in de royalty's die zijn verkregen door de "partnership", wordt bepaald op grond van paragraaf 6 van artikel 1 (Algemene reikwijdte).

Wat het aandeel van de inwoner van de Verenigde Staten in de royalty's uit Belgische bronnen en uit Amerikaanse bronnen betreft, is het belastingstelsel ingevolge de Overeenkomst gelijk aan het stelsel in a) hierboven. Voor de toepassing van de belastingen in de Verenigde Staten behandelen de Verenigde Staten de royalty's als royalty's die verkregen zijn door een inwoner van de Verenigde Staten en de voorwaarde waarin paragraaf 6 van artikel 1 voorziet, is vervuld. Krachtens artikel 12 (Royalty's) zijn de royalty's uit Belgische bronnen uitsluitend belastbaar in de Verenigde Staten en krachtens artikel 20 (Andere inkomsten) zijn de royalty's uit Amerikaanse bronnen uitsluitend belastbaar in de Verenigde Staten.

Het aandeel van de inwoner van België in de royalty's uit Amerikaanse bronnen is uitsluitend belastbaar in de Verenigde Staten overeenkomstig de Amerikaanse interne wetgeving. Voor de toepassing van de belastingen in België beschouwt België die royalty's immers niet als royalty's die door een inwoner van België zijn verkregen, en de in paragraaf 6 van artikel 1 bepaalde voorwaarde is niet vervuld (voor België gaat het om inkomsten uit Amerikaanse bronnen die verkregen zijn door een vennootschap die inwoner is van de Verenigde Staten). De bepalingen van artikel 12 (Royalty's) zijn bijgevolg niet van toepassing.

Het aandeel van de inwoner van België in de royalty's uit Belgische bronnen is belastbaar in België overeenkomstig de interne wetgeving. Het gaat om inkomsten uit Belgische bronnen die verkregen zijn door een Amerikaanse vennootschap die niet als dusdanig onderworpen is aan de belasting in de Verenigde Staten en die bijgevolg geen inwoner is van de Verenigde Staten voor de toepassing van de Overeenkomst.

Het aandeel van de inwoner van België in de royalty's uit Belgische bronnen is eveneens belastbaar in de Verenigde Staten overeenkomstig de Amerikaanse interne wetgeving wanneer die royalty' s daadwerkelijk verband houden met de werkzaamheid die in de Verenigde Staten wordt uitgeoefend met behulp van de "partnership". Het gaat om winst uit Amerikaanse bronnen die voor de toepassing van de Belgische belastingwetgeving niet behandeld wordt als winst die is verwezenlijkt door een inwoner van België (paragraaf 6 van artikel 1 is niet van toepassing). Wanneer dat deel van de royalty's in de Verenigde Staten belast wordt, zou de Belgische bronheffing in principe moeten verrekend worden met de Amerikaanse belasting (zelfs indien de belasting in België wordt gevestigd op naam van de "partnership" en niet op naam van de Belgische vennoot). België heeft de royalty's immers belast "conform de Overeenkomst" en de Verenigde Staten moeten in principe de dubbele belasting vermijden (zie paragrafen 32.1 tot 32.5 van de commentaar bij de artikelen 23 A en 23 B van het OESO-Model met betrekking tot conflicten inzake kwalificatie). Paragraaf 2 van artikel 22 (Vermijding van dubbele belasting) bepaalt dat de Verenigde Staten ─ overeenkomstig de bepalingen van de wetgeving van de Verenigde Staten en behoudens de beperkingen waarin die wetgeving voorziet (zoals deze van tijd tot tijd kan worden gewijzigd zonder dat het algemeen beginsel inzake de verrekening van de Belgische belasting wordt gewijzigd) ─ de inkomstenbelasting die door of namens een inwoner van de Verenigde Staten aan België betaald of verschuldigd is, verrekenen met de inkomstenbelasting van de Verenigde Staten. Overeenkomstig paragraaf 117 van het Verslag "Partnership"28 kan de toepassing van de besluiten met betrekking tot conflicten inzake kwalificatie over het algemeen mogelijk gemaakt worden door een formulering te gebruiken die bepaalt dat de verwijzing naar het intern recht geen invloed mag hebben op het beginsel dat is opgenomen in het verdragsartikel dat betrekking heeft op het vermijden van dubbele belasting.

----------

[(28)Dat verslag, getiteld "The application of the OCED Model Taks Convention to partnerships / L'application du Modèle de Convention Fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes" is afgedrukt op bladzijde R(15)-1 van Deel II van de volledige versie van het Modelverdrag inzake belastingen.]

----------

Paragraaf 1, b) van artikel 22 (Vermijding van dubbele belasting) is van toepassing op de inkomsten die door de "partnership" worden uitgekeerd aan de deelgenoot die inwoner is van België.

24. Toepassing van artikel 10 (Dividenden).

Voorbeeld 1

Een inwoner van België en een inwoner van de Verenigde Staten zijn voor gelijke delen vennoot in een besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid (BVBA) die inwoner is van België. De BVBA heeft ervoor gekozen te worden behandeld als een fiscaal transparante entiteit voor de toepassing van de belastingen in de Verenigde Staten. De BVBA bezit de helft van de aandelen van een Amerikaanse "partnership" die ervoor gekozen heeft te worden belast als een "corporation" in de Verenigde Staten. De "partnership" betaalt dividenden aan de BVBA.

De BVBA is een vennootschap die als dusdanig aan belasting onderworpen is in België. De aan de BVBA betaalde dividenden uit Amerikaanse bronnenworden bijgevolg geacht te zijn ontvangen door een inwoner van België voor de toepassing van de belastingen in België. Op grond van paragraaf 6 van artikel 1 (Algemene reikwijdte) zijn de bepalingen van artikel 10 (Dividenden) van toepassing op de desbetreffende dividenden die afkomstig zijn uit de Verenigde Staten en waarvan de uiteindelijk gerechtigde een inwoner is van België.

Voorbeeld 2

Twee natuurlijke personen die inwoner zijn van de Verenigde Staten zijn voor gelijke delen vennoot in een besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid (BVBA) die inwoner is van België. De BVBA heeft ervoor gekozen om voor de toepassing van de belastingheffing in de Verenigde Staten te worden behandeld als een fiscaal transparante entiteit. De BVBA bezit 25 % van het vermogen van een naamloze vennootschap (NV) die inwoner is van België. In 2011 betaalt de NV dividenden aan de BVBA.

Op 30 juni 2012 beslist de algemene vergadering van de BVBA om de in 2011 verwezenlijkte winst voor 40% te reserveren en voor 60% te verdelen.

Overeenkomstig het Belgisch intern recht zijn de door de NV aan de BVBA betaalde dividenden vrijgesteld van roerende voorheffing en worden ze, overeenkomstig de bepalingen van artikel 202 van het WIB 1992, in mindering gebracht van de winst van de BVBA om economische dubbele belasting te vermijden. Op grond van artikel 1, paragraaf 6, worden de dividenden uit Belgische bron geacht te zijn verkregen door een inwoner van België. Overeenkomstig paragraaf 1 van artikel 7 (Ondernemingswinst) zijn die inkomsten uitsluitend belastbaar in België.

De dividenden die door inwoners van de Verenigde Staten werden verkregen met behulp van de BVBA, die voor de Amerikaanse wetgeving fiscaal transparant is, zijn op grond van het Amerikaans intern recht belastbaar in hoofde van die inwoners naar verhouding van hun deelname in de BVBA. Krachtens artikel 1, paragraaf 6 worden de dividenden geacht te zijn verkregen door inwoners van de Verenigde Staten. Op grond van paragraaf 8 van artikel 10 (Dividenden) zijn de bepalingen van de paragrafen 1 tot 6 van artikel 10 niet van toepassing in de mate waarin de Amerikaanse vennoten van de BVBA in België een nijverheids- of handelsbedrijf uitoefenen met behulp van een vaste inrichting (de zetel van bestuur van de BVBA) waarmee de deelname uit hoofde waarvan de dividenden worden betaald verbonden is. De bepalingen van artikel 7 (Ondernemingswinst) zijn van toepassing. De dividenden die aan de vaste inrichting kunnen worden toegerekend zijn belastbaar in België en de Verenigde Staten moeten een eventuele dubbele belasting vermijden in overeenstemming met paragraaf 2 van artikel 22 (Vermijden van dubbele belasting). Indien één van de vennoten van de BVBA een vennootschap zou zijn die inwoner is van de Verenigde Staten en die via de BVBA ten minste 10 percent bezit van de stemgerechtigde aandelen van de NV, dan zou de inkomstenbelasting die door de NV aan België zou betaald of verschuldigd zijn ter zake van de winst waaruit de dividenden aan de BVBA worden betaald, op grond van paragraaf 2, b) van artikel 22 bijgevolg met de Amerikaanse belasting moeten verrekend worden naar verhouding van de deelname van de vennootschap die inwoner is van de Verenigde Staten in de winst van de BVBA.

De dividenden die naar aanleiding van de beslissing van de algemene vergadering van 30 juni 2012 door de BVBA betaald worden aan de vennoten die inwoner zijn van de Verenigde Staten, worden in België overeenkomstig de bepalingen van artikel 10 (Dividenden) onderworpen aan een bronheffing van 15%.

In de mate waarin de Verenigde Staten een BVBA conform hun wetgeving als een fiscaal transparante entiteit behandelen, vormen de "dividenden" die door de BVBA aan de inwoners van de Vere­nigde Staten betaald worden geen belastbare inkomsten in hoofde van die inwoners. De Verenigde Staten zijn niet verplicht om de Belgische bronheffing te verrekenen met de inkomstenbelasting van de Verenigde Staten die van toepassing is op de inkomsten die door de inwoners van de Vere-nigde Staten met behulp van de BVBA verwezenlijkt werden.

Voorbeeld 3

Een vennootschap die inwoner van de Verenigde Staten is, bezit een deelname van 50 percent in een "limited liability company" (LLC) die opgericht werd en gevestigd is in de Verenigde Staten. De LLC, die rechtspersoonlijkheid heeft, bezit onmiddellijk aandelen die 25 percent vertegenwoordigen van het kapitaal van een naamloze vennootschap (NV) die inwoner is van België. De LLC wordt behandeld als een fiscaal transparante entiteit in de Verenigde Staten.

De dividenden die de vennootschap die inwoner is van de Verenigde Staten ontvangt met behulp van de LLC, worden voor de toepassing van de belastingen in de Verenigde Staten behandeld als dividenden die zijn ontvangen door een vennootschap die inwoner is van de Verenigde Staten en de in paragraaf 6 van artikel 1 bepaalde voorwaarde is vervuld. Voor de toepassing van de bepalingen van artikel 10 (Dividenden) moet ervan uitgegaan worden dat de vennootschap die inwoner is van de Verenigde Staten onmiddellijk aandelen bezit die 12,5 percent vertegenwoordigen van het kapitaal van de NV die inwoner is van België (50 percent van de aandelen die in het bezit zijn van de LLC).

Voorbeeld 4

Twee inwoners van België zijn vennoten in een "limited liability company" (LLC) die rechtspersoonlijkheid heeft. De in de Verenigde Staten gevestigde LLC bezit onmiddellijk aandelen die 50 percent vertegenwoordigen van het kapitaal van een vennootschap X die inwoner is van de Verenigde Staten. De LLC wordt behandeld als een fiscaal transparante entiteit in de Verenigde Staten.

Op grond van de Belgische interne wetgeving zijn de dividenden die vennootschap X betaalt

aan de LLC niet belastbaar in België in hoofde van de inwoners van België. Het gaat om dividenden uit Amerikaanse bronnen die betaald worden aan een inwoner van de Verenigde Staten. De in paragraaf 6 van artikel 1 (Algemene reikwijdte) bepaalde voorwaarde is niet vervuld, en de desbetreffende dividenden genieten niet de voordelen van de bepalingen van artikel 10 (Dividenden).

Paragraaf 1, b) van artikel 22 (Vermijding van dubbele belasting) is van toepassing op de inkomsten die door de "partnership" worden uitgekeerd aan de deelgenoten die inwoner zijn van België.

25. Entiteiten die in een derde Staat gevestigd zijn

Voorbeeld 1

Verenigde Staten: Vennoot A en Vennoot B van een naamloze vennootschap met beperkte aansprakelijkheid (SARL) naar Frans recht, die inwoner zijn van de Verenigde Staten.

Frankrijk: de SARL, vennootschap die inwoner is van Frankrijk (als dusdanig belastbaar in Frankrijk) en die in de Verenigde Staten wordt behandeld als een fiscaal transparante entiteit.

België: NV, vennootschap die inwoner is van België en die interest betaalt aan de SARL.

De interest die door de Belgische NV wordt betaald aan de Franse SARL wordt voor de toepassing van de Amerikaanse belastingwetgeving behandeld als interest verkregen door inwoners van de Verenigde Staten en artikel 1 (Algemene reikwijdte), paragraaf 6 is van toepassing. De vennoten A en B kunnen bijgevolg de toepassing vragen van artikel 11 (Interest) van de Overeenkomst. De SARL is bovendien een inwoner van Frankrijk voor de toepassing van de Belgische interne wetgeving en van de belastingovereenkomst tussen België en Frankrijk. De SARL kan bijgevolg als dusdanig de belastingvrijstellingen en -verminderingen genieten waarin de interne wetgeving en de genoemde belastingovereenkomst voorzien. Het meest voordelige stelsel van belastingheffing aan de bron wordt toegepast.

Voorbeeld 2

België: Vennoot A en Vennoot B van de vennootschap LLP, die inwoner zijn van België.

Verenigd Koninkrijk: LLP ("Limited Liability partnership") vennootschap met rechtspersoonlijkheid die in het Verenigd Koninkrijk behandeld wordt als een fiscaal transparante entiteit; wordt behandeld als een vennootschap die als dusdanig belastbaar is in België.

Verenigde Staten: INCO, vennootschap die inwoner is van de Verenigde Staten en die interest betaalt aan LLP.

De interest die door INCO betaald wordt aan LLP wordt voor de toepassing van de Belgische belastingwetgeving niet behandeld als interest verkregen door inwoners van België. Paragraaf 6 van artikel 1 (Algemene reikwijdte) is bijgevolg niet van toepassing en de vennoten A en B kunnen niet de toepassing vragen van artikel 11 (Interest) van de Overeenkomst. De LLP is bovendien in principe geen inwoner van het Verenigd Koninkrijk voor de toepassing van de belastingovereenkomst tussen het Verenigd Koninkrijk en de Verenigde Staten en kan bijgevolg de voordelen van de bepalingen van deze Overeenkomst niet genieten.

**B. Belastingheffing van een inwoner van België op zijn inkomsten uit Amerikaanse bronnen**

26. Paragraaf 6 van artikel 1 (Algemene reikwijdte) heeft geen invloed op het belastingsstelsel dat door de woonstaat moet worden toegepast op een van zijn inwoners die een inkomen ontvangt dat afkomstig is uit de andere overeenkomstsluitende Staat. Overeenkomstig artikel 1 (Algemene reikwijdte), paragrafen 4 en 5 wordt de belastingheffing van die inwoner immers niet beïnvloed door de Overeenkomst, onder voorbehoud van de toepassing van artikel 22 (Vermijding van dubbele belasting). Het Belgisch intern recht is bijgevolg geheel en al van toepassing op een inwoner van België in de zin van het intern recht, die inkomsten ontvangt die afkomstig zijn uit de Verenigde Staten, onder voorbehoud van de toepassing van de bepalingen van artikel 22, paragraaf 1.

**1.Subparagraaf 1, a) en subparagrafen 1, c) tot e)**

27. Subparagraaf a) voorziet in een vrijstelling met progressievoorbehoud voor inkomsten uit Amerikaanse bronnen, niet zijnde dividenden, interest en royalty's, die zijn verkregen door een inwoner van België. Subparagraaf a) is eveneens van toepassing op de inkomsten die een inwoner van België verkrijgt met behulp van een entiteit die door de Belgische interne wetgeving beschouwd wordt als een fiscaal transparante entiteit, d.w.z. een entiteit die geen rechtspersoonlijkheid heeft op grond van de wetgeving die haar wettelijk statuut regelt.

28. Op dezelfde wijze zijn de subparagrafen c) tot e) van toepassing op de dividenden, interest en royalty's uit Amerikaanse bronnen die een inwoner van België waarop die bepalingen van toepassing zijn, verkrijgt met behulp van een entiteit die door de Belgische interne wetgeving beschouwd wordt als een fiscaal transparante entiteit.

**2. Subparagraaf 1, b)**

29. Op grond van subparagraaf b) stelt België eveneens de inkomsten vrij die door artikel 18 WIB 1992 worden aangemerkt als dividenden en die een inwoner van België, **natuurlijke persoon of vennootschap**, behaalt in zijn hoedanigheid van vennoot van een entiteit die overeenkomstig de Amerikaanse wetgeving is opgericht, op voorwaarde dat de inwoner van België in de Verenigde Staten belast wordt op zijn aandeel in de inkomsten van de entiteit. Beoogd worden de dividenden die zijn toegekend door entiteiten die door de Verenigde Staten behandeld worden als fiscaal transparante entiteiten en die door België beschouwd worden als vennootschappen die rechtspersoonlijkheid hebben.

Beoogde entiteiten.

30. Subparagraaf b) is slechts van toepassing op de dividenden die betaald zijn door entiteiten die zijn opgericht overeenkomstig de wetgeving die in de Verenigde Staten in werking is (met inbegrip van de wetgeving die in sommige Staten van de Verenigde Staten in werking is) en die in de Verenigde Staten behandeld worden als zijnde fiscaal transparant. Binnen de in de Verenigde Staten opgerichte entiteiten, wordt in de Treasury Regulations 301.7701-1 tot 3 een onderscheid gemaakt tussen:

- een "corporation" : er worden verscheidene omstandigheden opgesomd waarbij de entiteiten die overeenkomstig de Amerikaanse wetgeving zijn opgericht, "corporations" zijn die krachtens de Amerikaanse wetgeving als dusdanig belastbaar zijn, in principe29 zonder mogelijkheid tot optie (afdeling 301.7701-2(b)(1),(3),(4),(5),(6) en (7));

- een entiteit die geen "corporation" is en die twee of meer leden heeft, is een fiscaal transparante "partnership" maar kan ervoor kiezen te worden beschouwd als een "assocation" die wordt belast als een "corporation"(afdeling 301.7701-2(b)(2) en afdeling 301.7701-3(a) en (b)(1)(i)); en

- een entiteit die niet als een "corporation" beschouwd wordt en die één enkel lid heeft is een fiscaal transparante "disregarded entity" maar zij kan ervoor kiezen te worden beschouwd als een "association" die wordt belast als een "corporation" (afdeling 301.7701 2(b)(2) en afdeling 301.7701-3(a) en (b)(1)(ii)).

----------

[(29)De "S" corporations kunnen opteren voor een stelsel van fiscale transparantie. Om te kunnen opteren voor een dergelijk stelsel, mag een corporation evenwel geen buitenlandse aandeelhouders hebben die geen inwoner zijn (cf. Afdeling 1361 van de Internal Revenue Code).]

----------

31. Bedoeld zijn in het bijzonder de dividenden betaald door een "Limited Liability Company" (LLC) die krachtens de Amerikaanse wetgeving rechtspersoonlijkheid hebben en waarvan de inkomsten in de Verenigde Staten belast worden in hoofde van de vennoten en niet in hoofde van de LLC.

32. Zijn niet bedoeld: de dividenden betaald door "U.S. Regulated Investment Companies" (RICs) of "U.S. Real Estate Investment Trusts" (REITs). RICs en REITs zijn "corporations" die onderworpen zijn aan de Amerikaanse belasting op de inkomsten van vennootschappen. Overeen-komstig het bijzonder stelsel dat op hen van toepassing is, zijn die entiteiten verplicht ten minste 90 % van hun bruto-inkomsten uit te keren en zijn ze van belasting vrijgesteld op de aldus uitgekeerde inkomsten. Overeenkomstig artikel 10, paragraaf 6 moeten RICs en REITs een bronheffing van 15 percent of 30 percent, naar het geval, inhouden op de inkomsten die ze uitkeren aan hun aandeelhouders. Deze entiteiten worden in de Verenigde Staten fiscaal behandeld als "corporations"zelfs indien hun inkomsten er onderworpen zijn aan een belastingstelsel dat bijzonder voor-delig is. Aangezien ze belast worden als "corporations" in de Verenigde Staten, kunnen RICs en REITs dus geen aanspraak maken op de voordelen van subparagraaf b).

Voorwaarden

33. De dividenden zijn vrijgesteld in hoofde van een inwoner van België, natuurlijke persoon of vennootschap, die de dividenden ontvangt op voorwaarde dat die inwoner in de Verenigde Staten wordt belast op zijn deel in de winst van de entiteit waaruit de bedragen die als een dividend worden beschouwd, betaald worden. De uitdrukking "belast" heeft ook hier de betekenis die eraan wordt gegeven in het Belgisch belastingrecht, dat wil zeggen de betekenis die eraan wordt gegeven door het Hof van Cassatie in het arrest "SIDRO" van 15 september 1970 (zie de circulaire AFZ nr. 4/2010 van 06/04/2010).

34. Wanneer een vennootschap die inwoner is van België dividenden ontvangt die toegekend zijn door een entiteit die in de Verenigde Staten behandeld wordt als fiscaal transparant, wordt die ven-nootschap in de Verenigde Staten slechts belast op haar aandeel in de inkomsten van die entiteit, wanneer de vennootschap:

- een naamloze vennootschap (NV) is die als dusdanig belast wordt op die winst in de Verenigde Staten; of

- een besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid (BVBA) of een coöperatieve vennootschap met beperkte aansprakelijkheid (CVBA) is die **er niet voor geop-teerd heeft** te worden behandeld als een fiscaal transparante entiteit voor de belastingheffing in de Verenigde Staten van haar deel in de winst van de Amerikaanse entiteit en die als dusdanig belast wordt op die winst in de Verenigde Staten; of

- een vennootschap is, niet zijnde een NV, een BVBA of een CVBA, die **ervoor gekozen heeft** om als een "corporation" te worden behandeld voor de toepassing van de belasting in de Verenigde Staten en die als dusdanig belast wordt op die winst in de Vere-nigde Staten.

35. In de andere gevallen wordt de vennootschap die inwoner is van België en die de dividenden ontvangt, in principe niet als dusdanig belast in de Verenigde Staten op de winst waaruit de dividenden worden betaald. In die andere gevallen zijn het de vennoten van de vennootschap die inwoner is van België, die normaal gezien belast worden op die winst in de Verenigde Staten aangezien die vennootschap beschouwd wordt als een fiscaal transparante entiteit in de Verenigde Staten. In zulk geval zijn de bepalingen van subparagraaf 1, b) niet van toepassing op de dividenden die zijn ontvangen door de vennootschap die inwoner van België is.

36. Een natuurlijke persoon die inwoner van België is en die rechtstreeks dividenden ontvangt die zijn toegekend door een entiteit die in de Verenigde Staten als zijnde fiscaal transparant behandeld wordt, kan in principe de voordelen van subparagraaf 1, b) van artikel 22 genieten.

37. Subparagraaf 1, b) eist dat de vrijstelling wordt toegestaan wanneer de inkomsten waaruit de inkomsten die als dividenden worden behandeld zijn betaald, in de Verenigde Staten belast werden. Die vrijstelling moet worden toegestaan, ongeacht het tijdstip waarop de belasting in de Verenigde Staten verschuldigd is. België moet de vrijstelling dus toegestaan, zelfs al wordt de belasting in de Verenigde Staten geheven van inkomsten van één of meer eerdere belastbare tijdperken en al is er een verschil wat de tijdstippen van belastingheffing betreft.

Modaliteiten

38. De dividenden worden vrijgesteld na aftrek van de kosten die betrekking hebben op het beheer van de deelname in de Amerikaanse entiteit en die als beroepskosten ten laste worden genomen door de inwoner van België.

39. Die dividenden moeten niet onderworpen worden aan een roerende voorheffing in België.

40. Wanneer de deelname in de transparante entiteit niet wordt aangewend voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid van een natuurlijke persoon, moeten de dividenden in de aangifte in de personenbelasting vermeld worden onder de rubriek "Dividenden van buitenlandse oorsprong zonder roerende voorheffing" en onder de rubriek "Inkomsten waarop een bijzonder belastingstelsel van toepassing is". Die dividenden worden vrijgesteld ongeacht het belastingstelsel dat erop van toepassing is (gewoon taxatiestelsel of afzonderlijke belastingheffing). Wanneer die dividenden onderworpen worden aan het gewone belastingstelsel, worden ze vrijgesteld maar er wordt wel rekening mee gehouden voor het berekenen van het bedrag van de belasting op de overige inkomsten van de inwoner (progressievoorbehoud).

41. Wanneer de gerechtigde tot de dividenden een vennootschap is, moeten de dividenden opgenomen worden in het resultaat van de vennootschap dat opgenomen is in de aangifte in de vennootschapsbelasting, en het bedrag van de dividenden, na aftrek van de kosten, moet opgenomen worden bij de winst die in het buitenland verwezenlijkt is en bij overeenkomst vrijgesteld is.

**3. Voorbeelden**

42. Volgende voorbeelden verduidelijken de toepassing van die bepalingen

Voorbeeld 1

Een inwoner van België en een inwoner van de Verenigde Staten zijn voor gelijke delen vennoot in een "partnership" die opgericht werd en gevestigd is in de Verenigde Staten. De "partnership" bezit en verhuurt verscheidene appartementen die gelegen zijn in de Verenigde Staten en in Mexico. Ze wordt behandeld als een fiscaal transparante entiteit in de Verenigde Staten en de inkomsten die afkomstig zijn uit de exploitatie van de appartementen in de Verenigde Staten worden aldaar belast in hoofde van de vennoten. De inwoner van België wordt in de Verenigde Staten ter zake van de inkomsten uit de exploitatie van de appartementen in Mexico.

Tijdens belastingjaar 2009 ontvangt de "partnership" een brutobedrag van 150.000 euro aan huurgeld voor de appartementen in de Verenigde Staten en van 100.000 euro voor de appartementen in Mexico . Op 15 februari 2010 wordt een deel van de nettowinst die werd verwezenlijkt met behulp van de "partnership" verdeeld tussen de vennoten naar verhouding van hun deelname in de "partnership", hetzij 20.000 euro aan elk, en de rest wordt geïnvesteerd.

a)De "partnership" heeft geen rechtspersoonlijkheid.

Aangezien de "partnership" geen rechtspersoonlijkheid heeft, bestaat zij niet als dusdanig voor de Belgische interne wetgeving. Ze wordt bijgevolg eveneens behandeld als een fiscaal transparante entiteit in België. De inkomsten worden geacht onmiddellijk te zijn verwezenlijkt door elke vennoot naar verhouding van zijn aandeel in de "partnership". De onroerende inkomsten behouden hun oorspronkelijke kwalificatie.

Op basis van deze analyse isparagraaf 1 van artikel 22 van toepassing op het aandeel van de inwoner van België in de inkomsten die voortkomen uit de appartementen in de Verenigde Staten die met behulp van de "partnership" zijn verwezenlijkt. De bepalingen van de Overeenkomst tussen België en Mexico zijn van toepassing op het aandeel van de inwoner van België in de inkomsten die voortkomen uit de appartementen in Mexico die met behulp van de "partnership" zijn verwezenlijkt.

Het aandeel van de inwoner van België in de onroerende inkomsten uit Amerikaanse bronnen die verband houden met belastingjaar 2009, is vrijgesteld overeenkomstig subparagraaf 1, a), van artikel 22 (Vermijding van dubbele belasting)30.

Voor de belastingheffing in hoofde van de vennoot die inwoner is van België wordt in principe noch in de Verenigde Staten noch in België rekening gehouden met de uitkering van de inkomsten.

----------

[(30)Ter herinnering : het aandeel van de inwoner van België in de onroerende inkomsten uit Mexicaanse bronnen die verband houden met belastingjaar 2009, is vrijgesteld overeenkomstig artikel 22, subparagraaf 2, a), van de Belgisch Mexicaanse Overeenkomst van 24 november 1992 (Wijze waarop dubbele belasting wordt vermeden.]

----------

b) De "partnership" heeft rechtspersoonlijkheid.

Aangezien de "partnership" rechtspersoonlijkheid heeft, bestaat zij als dusdanig voor de Belgische interne wetgeving. Voor die interne wetgeving zijn de onroerende inkomsten niet behaald door de vennoten van de "partnership" maar door een vennootschap die inwoner is van de Verenigde Staten. De onroerende inkomsten uit Amerikaanse en Mexicaanse bronnen zijn bijgevolg niet belastbaar in België naar verhouding van de deelname van de vennoot die inwoner is van België.

Een deel van de aan de inwoner van België uitgekeerde dividenden is vrijgesteld overeenkomstig subparagraaf 1,b) van artikel 22 (Vermijding van dubbele belasting): het gaat om dividenden die verkregen zijn door de inwoner van België en die werden betaald uit de in de Verenigde Staten belaste inkomsten. Het zijn dus enkel de dividenden die voortkomen uit de appartementen in de Verenigde Staten die vrijgesteld worden : 20.000:150.000/250.000 = 12.000.

Voorbeeld 2

Een besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid (BVBA) die inwoner is van België, en drie inwoners van de Verenigde Staten zijn voor gelijke delen vennoot in een "limited liability company" (LLC) die opgericht werd en gevestigd is in de Verenigde Staten. De LLC bezit en verhuurt verscheidene appartementen die gelegen zijn in de Verenigde Staten. Ze wordt behandeld als een fiscaal transparante entiteit in de Verenigde Staten en de inkomsten die afkomstig zijn uit de verhuring van de appartementen worden belast in de Verenigde Staten in hoofde van de vennoten van de LLC. De LLC heeft rechtspersoonlijkheid op grond van de Amerikaanse belastingwetgeving.

Twee inwoners van Frankrijk en een inwoner van België zijn vennoten in de BVBA.

Tijdens belastingjaar 2009 behaalt de LLC huurgeld voor een brutobedrag van 150.000 euro. Op 15 februari 2010 wordt een deel van de nettowinst die werd verwezenlijkt met behulp van de LLC verdeeld tussen de vennoten naar verhouding van hun deelname in de LLC, hetzij 10.000 euro aan elk, en de rest wordt geïnvesteerd.

a)De BVBA wordt als dusdanig belast op grond van de Amerikaanse wetgeving.

De aan de BVBA uitgekeerde dividenden zijn vrijgesteld overeenkomstig subparagraaf 1, b) van artikel 22 (Vermijding van dubbele belasting) : het gaat om dividenden die verkregen zijn door een inwoner van België die in de Verenigde Staten werd belast op de onroerende inkomsten waaruit de dividenden werden betaald.

b) De BVBA heeft ervoor gekozen te worden behandeld als een fiscaal transparante entiteit in de Verenigde Staten.

De aan de BVBA uitgekeerde dividenden zijn niet vrijgesteld overeenkomstig subparagraaf 1, b) van artikel 22 (Vermijding van dubbele belasting) : het gaat om dividenden die verkregen zijn door een inwoner van België die in de Verenigde Staten niet als dusdanig werd belast op de onroerende inkomsten waaruit de dividenden werden betaald.

**4. Conflicten inzake kwalificatie die niet geregeld zijn door subparagraaf 1, b) van artikel 22 (Vermijding van dubbele belasting).**

43. De conflicten inzake kwalificatie die niet geregeld worden door subparagraaf 1, b) van artikel 22 (Vermijding van dubbele belasting) worden in beginsel geregeld overeenkomstig de principes die door de OESO zijn ontwikkeld voor het regelen van conflicten inzake kwalificatie (paragrafen 32.1 tot 32.7 van de commentaar bij de artikelen 23A en 23B van het OESO-Model).

44. Wanneer de interne wetgeving van de bronstaat en van de woonstaat een entiteit op verschillende wijze behandelt en de bronstaat op een inkomstenbestanddeel bepalingen van de Overeenkomst toepast die verschillen van die welke de woonstaat zou hebben toegepast op datzelfde bestanddeel, wordt het inkomen in de bronstaat belast overeenkomstig de bepalingen van de Overeenkomst zoals die worden geïnterpreteerd door zijn interne wetgeving. In dergelijk geval moet de woonstaat dubbele belasting vermijden ondanks de verschillen tussen de interne wetgevingen. In gevallen waarbij er, afhankelijk van de kwalificatie van de inkomsten, verschillende regels kunnen toegepast worden, verplicht voornoemde commentaar bij het OESO-Model de woonstaat evenwel niet om de kwalificatie van de bronstaat aan te nemen voor het bepalen van de regels volgens dewelke hij dubbele belasting moet vermijden.

45. Subparagraaf 1, a) van artikel 22 (Vermijding van dubbele belasting) bepaalt dat België vrijstelling met progressievoorbehoud verleent voor de inkomsten, niet zijnde dividenden, interest of royalty's, die in overeenstemming met de bepalingen van het DBV belast zijn in de bronstaat. Wan-neer er een conflict inzake kwalificatie is, worden de dividenden, de interest en de royalty's in de betekenis van de Belgische wetgeving dus uitgesloten van de vrijstelling met progressievoorbehoud en vallen ze onder de methodes waarin artikel 22 voorziet voor het vermijden van dubbele belasting van dividenden, interest en royalty's.

Voorbeeld

Een "limited liability company" (LLC) die opgericht werd en gevestigd is in de Verenigde Staten oefent er een werkzaamheid uit als makelaar aan goederenbeurzen. Een van de vennoten van de LLC is inwoner van België en heeft in 2010 zijn aandelen in de LLC overgedragen.

De LLC heeft rechtspersoonlijkheid maar wordt in de Verenigde Staten behandeld als zijnde fiscaal transparant. De Verenigde Staten gaan er dus van uit dat de inwoner van België een vaste inrich-ting heeft in de Verenigde Staten (de lokalen waarin de LLC zijn werkzaamheid uitoefent) en dat de overdracht van zijn belang in de LLC een vervreemding vormt van zijn aandeel in de activa van de vaste inrichting. De meerwaarden die voortkomen uit de (totale of gedeeltelijke) vervreemding van een vaste inrichting zijn belastbaar in de Verenigde Staten op grond van paragraaf 3 van artikel 13 (Voordelen).

België houdt rekening met de rechtspersoonlijkheid van de LLC en behandelt de vervreemding van het belang in de LLC als een overdracht van aandelen. Op grond van paragraaf 6 van artikel 13 (Voordelen) zijn de meerwaarden die voortkomen uit de vervreemding van aandelen uitsluitend belastbaar in België, woonstaat van de vervreemder.

Het conflict inzake kwalificatie is het gevolg van het verschil tussen de behandeling van de LLC in de Belgische wetgeving en die in de Amerikaanse wetgeving. België moet ervan uitgaan dat de Verenigde Staten de meerwaarde belast hebben overeenkomstig de bepalingen van de Overeenkomst en moet dubbele belasting vermijden. België moet de meerwaarden op aandelen vrijstellen overeenkomstig subparagraaf 1, a) van artikel 22 (Vermijding van dubbele belasting) die op dergelijke inkomsten van toepassing is.