

THE NOTION OF TAX AND THE ELIMINATION OF INTERNATIONAL DOUBLE TAXATION OR DOUBLE NON TAXATION

Frank Dierckx

1

« The notion of tax »

- General reporter : Prof Marjaana Helminen
- Branch reporters
- EU Report
- 10.000 woorden
- Samenvatting : 1.000 woorden

2

Inhoud ?

- Deel I : Het begrip « belasting »
- Deel II : Het begrip « belasting » en de « voorkoming van dubbele belasting »
- Deel III : Het begrip « belasting » en de voorkoming van dubbele « niet » belasting

3

Deel I : het begrip « belasting »

- Internrechtelijke definitie
- Verdragsrechtelijke definitie (« covered taxes » = Art. 2 OESO Model)

4

Internrechtelijke definitie

- Het begrip « belasting » ?
- Belasting op « inkomen » of « vermogen »
- Wanneer betaald ter voorkoming van dubbele belasting ?
- Het begrip « buitenlandse belasting » ?

5

Het begrip « belasting » ?

- Art. 170 Grondwet :

« Geen belasting ten behoeve van de staat mag worden ingevoerd dan door een wet »

MAAR : « wat » is een belasting : ... ?

6

Het begrip « belasting » ? = « rechtspraak »

- Een « heffing »
- Unilateraal opgelegd
- Door de publieke overheden
- Op de middelen van personen van/in/op het territorium
- Gebruikt voor « publieke diensten »

7

Is bijgevolg « geen » belasting

- Een « vrijwillige betaling »
- Een heffing opgelegd door een overheidslichaam (en niet de overheid zelf)
- Een « retributie »

8

Belasting « to be or not to be » ?

« Bronheffingen » ?

« Sociale zekerheidsbijdragen » ?

9

Belasting op inkomen of vermogen

- Belasting niet gedefinieerd
- Bijgevolg belasting op inkomen of vermogen ook niet
- **MAAR :**
 - « WIB » : PB/VenB/RPB/BNI
 - « Directe » vs « indirecte » belastingen
 - = « voortdurende » operaties versus « eenmalige » operaties

10

Belastingen op vermogen ?

- Com Ov Art. 2/44
 - = België heeft « geen » vermogensbelastingen
 - Maar, wel een Art. 22 in zijn overeenkomsten
- MAAR : rb Bxl 1/8/2011 & 23/11/2011
 - = Lux SICAV & « taxe d'abonnement »
- . Of ook nog : de « onroerende voorheffing » ?

11

Wanneer is een belasting betaald ?

- Geen formele regel
- Vrijstelling :
 - Com IB Art. 155/21 : kan « verondersteld » zijn
- Krediet :
 - Circ 2/2/1996 : moet « onderworpen » zijn geweest of « zal onderworpen worden »

12

Buitenlandse belastingen ?

- « Opnieuw » geen definitie
- Com IB 155/20
 - Een inkomen dat zijn normale regime heeft ondergaan
 - De « vorm » = irrelevant
 - Forfaitaire heffingen toegelaten
 - Mag anders zijn dan een Belgische heffing

13

Verdragsdefinitie (« taxes covered »)

- Brede definitie (Com Ov Art. 2/11)
 - Alle belastingen op inkomen of vermogen
 - Ongeacht of aan de bron, bij kohier, of andere methodes
 - Ongeacht de overheid (staat, provincie...)
- EN : « ook » : « bronheffingen »
- OESO Model 2(4) : « identieke » en « gelijkaardige » belastingen
- Opgelet : sommige verdragen « geen » definitie (enkel oplisting)

14

« Taxes 'not' covered »

- Geen « specifieke » lijst
- Belang « direct » vs « indirecte » belastingen
- BTW
- Registratie- successierechten
- Exceptionele belastingen (?)
- Toeslagen, boetes, interest (?)
- ... ?

15

Sociale zekerheid ? « to be or not to be » ?

- « Normaal » aanzien als « not covered »
- OESO : « not covered » IF there is a direct link between contribution & benefits
- DUS : « QUID » ?

16

Sociale zekerheid : « direct link » ?

- Werkgever : op loon & geen voordeel voor WG
- Werknemer : op « volledig » loon & geen voordeel « boven » plafond
- Quid « alternatieve financiering » ?
- Werkloosheid (= geen bijdragen) & toch pensioen, recht op ziektenkosten en kinderbijslag
- Kinderbijslag : « toeslagen » & « geen bijdrage »
- Schoolverlaters : « inschakelingsvergoeding » & « nog geen bijdragen »
- Leefloners, lage inkomsten, werklozen.... : « geen bijdragen » & toch « benefits »

17

Sociale zekerheid: « quid » ?

- Nochtans « blijkbaar » niet zo eenduidig :

Grondwettelijk hof : « geen » belasting

Raad van State : « genuanceerder »

18

De « fairness tax » ?

- Deel van de VenB (=« covered ») (cfr WIB, Art. 219 ter)
- MAAR :
 - rb Bxl 1/8/2011 & 23/11/2011
 - = *de « plaats » van een belasting in de wet is geen criterium voor het begrip/type van belasting*
 - EN : is geen belasting op « inkomen » ?

19

« Taxes covered » : « other »

- OESO Model, Art 2(1) vs 2(3) ?
 - = « definitie » vs « lijst » = beperkend ?
 - Zie « opnieuw rb Bxl 1/8/20 11 & 23/11/2011
- OESO Model, Art. 2(4) :
 - = « identical » or « similar » taxes ?
 - « Stricte » vs « Ruime » interpretatie ?

20

Deel II : Het begrip belasting & De voorkoming van dubbele belasting

- Inwonerschap ?
- De methodes ter voorkoming van dubbele belasting ?

21

Inwonerschap ?

- Een « persoon »
- « Onderworpenheidseis » (= aan « belasting »)
- « *Op grond* » van woonplaats, verblijf, plaats van leiding of andere gelijkaardige omstandigheid

22

Inwonerschap ?

- Geen duidelijke (autonome) definitie
- DUS: teruggrijpen naar « intern recht » (art. 3(2) OESO model) & « evolutief » (Freens)
- MAAR : is geen « pure » referentie naar « inwonerschap » zoals gedefinieerd in WIB
- = inwonerschap « op grond » van een criterium van « woonplaats, verblijf , ... »

23

Inwonerschap: onderworpen aan « welke » belasting ?

- Geen expliciete referentie naar Art. 2 OESO Model
- « Een » belasting (op basis van woonplaats, verblijf, ... volstaat) = « volgens de tekst »
- « Opnieuw » : rb Bxl 1/8/2011 & 23/11/2011
- ECHTER : OESO Model Art. 4(1) « in fine »

24

OESO Model, Art. 4(1) « in fine » ?

- = Model « na » 1977 :
Die uitdrukking omvat echter niet personen die in die staat enkel ter zake van inkomsten uit die staat gelegen bronnen of ter zake van aldaar gelegen vermogen aan belasting onderworpen zijn
- DUS :
 - zo GEEN Art. 4(1) in fine (verdragen voor 1977 ?) : « iedere » belasting op basis van woonplaats, verblijf...
 - Zo WEL een Art. 4(1) : « toch » onbeperkt belast (?)
 - Quid Lux SICAV's ?
 - Quid Buitenlandse kaderleden ?

25

Inwonerschap : « speciale gevallen »

- « Territorial regimes » (bv Hong Kong) ?
- « Apparent residents » ?
- « Dual residents » ?

26

De methodes ter voorkoming van dubbele belasting

- Vrijstelling
- Belastingkrediet
- Aftrek van de Belasting

- « Non discriminatie »

27

Vrijstelling = Sidro

- Hangt af van verdragstekst :
 - « Mag » belast worden
 - Is « belast » geweest
 - Is « effectief » belast geweest

- DUS :
 - Opgelet met verdragstekst
 - Rechtspraak in alle richtingen

- EN :
 - Belgisch Model = « belast »

28

Belastingkrediet

- (Nu) referentie naar « intern recht »
- FBB = WIB, Art. 285
- = Een belasting die « gelijkaardig » is aan de Belgische belasting (PB/VenB/BNI)
- MAAR : individuele verdragen na te zien

29

Aftrek van de belasting

- Dick : Cass 28/5/1968
- Inkomen belast = « netto » van buitenlandse belasting (= buitenlandse belasting is aftrekbaar)
- Com Ov Art. 23/101 : « enkel » zo belast in overeenstemming met verdrag
- Brussel 22/10/1999 : « enkel » effectieve druk op inkomen (geen forfaitair deel)

30

Non discriminatie

- OESO Model verdrag, Art. 24(6)

Ondernemingen van een overeenkomstsluitende staat ... worden in de eerstbedoelde staat niet aan enige belastingheffing of daarmee verband houdende verplichting onderworpen die anders of zwaarder is dan de belastingheffing en daarmee verband houdende verplichtingen, waarvan andere, soortgelijke ondernemingen van de eerstbedoelde staat kunnen worden onderworpen

- Veel breder dan Art. 2

31

Non discriminatie : impact ?

- DUS : Breder dan Art. 2, maar «welke » belastingen dan ?
- 2 NL arresten re « kapitaalbelasting »
- BTW
- Sociale zekerheid ?

32

Deel III : Het begrip belasting en de voorkoming van dubbele « niet » belasting

- « Subject to tax clauses » ?
- Interne anti-misbruikbepalingen(GAAR-SAAR)?
- Administratieve assistentie

33

« Subject to tax clauses » ?

- = Link naar « Sidro »
- Dus :
 - « mag » belast worden
 - Is « belast » geweest
 - Is « effectief » belast geweest
- EN : Belgisch Model verdrag = « belast »
- DUS : een « Policy » ??

34

Interne anti-misbruikbepalingen ?

- Cfr WIB, Art. 26, 54, 198(11), 344, ... ??
- Diverse bewoordingen, maar meestal +/- :
niet onderworpen aan belasting, of onderworpen aan een aanzienlijk gunstigere aanslagregeling zijn onderworpen dan die waaraan die inkomsten in België zijn onderworpen
- MAAR : OESO Model Art, 24(6) (zie hiervoor)

35

Administratieve assistentie

- Beperkt tot belastingen in Art. 2 ?
- Onderscheid : verdragen « voor en « na » 2000
- Belgisch Model NIET beperkt tot Art. 2
- Sociale zekerheid ?

36

VRAGEN ?

37