

Nieuw Frans-Belgisch dubbel-belastingverdrag : wat wijzigt er ?

Auteurs: Rik Smet/Bernard Peeters

Editie: Fiscooloog 1726 p. 1

Publicatiedatum: 08 december 2021

Het huidige dubbelbelastingverdrag tussen België en Frankrijk dateert reeds van 1964. Dat er een update zou volgen, mag dan ook niet verbazen. Beide landen zijn er na lange onderhandelingen in geslaagd een compromis te vinden over een nieuwe tekst. Die is op 9 november jl. ondertekend (Fisc., nr. 1723 , p. 15). Zoals kon worden verwacht, is de nieuwe verdragstekst op veel vlakken in overeenstemming met het recentste OESO-Modelverdrag (2017). Wat niet belet dat er toch een aantal belangrijke afwijkingen in voorkomen. Hieronder volgt een beknopt niet-exhaustief overzicht met bijzondere aandacht voor een aantal in het oog springende bepalingen.

Het nieuwe verdrag volgt de opbouw van het OESO-Modelverdrag en vangt aan met de sinds het multilateraal instrument ('MLI') gekende preambule (over dit 'MLI', zie Fisc., nr. 1626 , p. 1). De Nederlandse tekst wijkt er op één punt enigszins van af. Waar in artikel 6 van de niet-officiële Nederlandse MLI-tekst wordt gesteld dat 'treaty shopping' moet worden vermeden, is dat in het nieuwe verdrag 'fiscale shopping' geworden. In de Franse versie gebruiken zowel het MLI als het nieuwe verdrag dezelfde bewoording ('chalandagefiscal').

Inleidende bepalingen

De artikelen 1 en 2 bepalen op welke personen en belastingen het verdrag van toepassing is. Wat de verdragsgerechtigdheid betreft, werd vooral uitgekeken naar de fiscaal 'transparante' of 'translucide' entiteiten zoals Franse SCI's (Société Civile Immobilière); (zie ook infra; pro memorie : van een 'translucide' entiteit is sprake, wanneer de entiteit in Frankrijk niet gekozen heeft voor onderwerping aan de vennootschapsbelasting, waardoor haar inkomsten in hoofde van de aandeelhouders worden belast).

In dat kader zegt artikel 1 nu dat het verdrag van toepassing is op "inkomsten die zijn verkregen door of door tussenkomst van een personenvennootschap, een vereniging van personen al dan niet met rechtspersoonlijkheid of elke andere soortgelijke entiteit met rechtspersoonlijkheid die op grond van de [nationale belastingwetgeving] als geheel of gedeeltelijk fiscaal transparant behandeld wordt". Deze inkomsten worden beschouwd als "inkomsten van een inwoner van een overeenkomstsluitende staat", maar slechts voor zover deze in de betreffende staat voor belastingdoeleinden ook worden behandeld als inkomsten van een rijksinwoner. Dit betekent dat het verdrag tegen België ingeroepen kan worden, bijvoorbeeld voor Belgische inkomsten die behaald worden door een Franse entiteit met rechtspersoonlijkheid doch wiens inkomsten door de fiscale transparantie belast worden in hoofde van zijn in Frankrijk woonachtige deelnemers.

Het oude verdrag had enkel betrekking op inkomstenbelastingen. Weinig verwonderlijk worden nu ook vermogensbelastingen aan het toepassingsgebied toegevoegd. Het gaat om belastingen geheven over het gehele vermogen of over bestanddelen van het vermogen, inclusief eventuele "belastingen naar waardevermeerderingen" (art. 2(2)). Zoals bekend, kent België nog geen algemene vermogensbelasting, maar zijn er wel enkele belastingen die bepaalde bestanddelen van het vermogen treffen. In ieder geval is het verdrag wat België betreft met name van toepassing op de vier inkomstenbelastingen en de onroerende voorheffing, met inbegrip van de voorheffingen en de opcentiemen daarop (art. 2(3)).

Opmerkelijk is dat de jaarlijkse taks op de effectenrekeningen (JTER) hier niet "met name" wordt vermeld. Dit heeft wellicht te maken met het feit dat de taks nog niet bestond ten tijde van de finalisering van de tekst.

Wat de Franse belastingen betreft waarop het verdrag van toepassing is, valt op dat niet enkel l'impôt sur le revenu, l'impôt sur les sociétés of l'impôt sur la fortune immobilière met namevermeld worden, maar ook les contributions sur l'impôt sur les sociétés en les contributions sociales. Een aandachtige lezer stelt vast dat de Franse taxe foncière niet wordt vermeld, terwijl de Belgische onroerende voorheffing wel opgenomen is in de Belgische lijst.

Het verdragsartikel dat bepaalt wie als "inwoner" van een verdragsluitende Staat wordt beschouwd (art. 4) is grotendeels conform het OESO-Modelverdrag 2017. De zogenaamde tie-breaker regel voor andere dan natuurlijke personen (bv. vennootschappen) is dat evenwel niet (art. 4(3); pro memorie : de 'tie-breaker' regel wordt gebruikt om uit te maken van welke Staat iemand inwoner is, als hij volgens de gewone regels inwoner blijkt te zijn van beide Staten). Het verdrag grijpt hiervoor terug naar de tekst van het OESO-Modelverdrag 2014. Volgens die tekst wordt een vennootschap die op grond van de nationale wetgeving een inwoner is van beide Staten, voor toepassing van het verdrag geacht een inwoner te zijn van de Staat waar de plaats van werkelijke leiding is gelegen.

Het verdrag voorziet er daarenboven uitdrukkelijk in (art. 4(4)), dat als inwoners van Frankrijk worden beschouwd, elke personenvennootschap, elke vereniging van personen met rechtspersoonlijkheid of elke andere soortgelijke entiteit :

* waarvan de plaats van werkelijke leiding in Frankrijk is gelegen; en

* die in Frankrijk aan belasting is onderworpen; en

* ter zake waarvan de houders van bewijzen van deelneming, vennoten of leden overeenkomstig Franse wetgeving persoonlijk aan de belasting zijn onderworpen op basis van hun aandeel in de winst ervan.

Dit betekent dat bijvoorbeeld een 'translucide' Franse SCI onder de juist vermelde voorwaarden het verdrag tegen België kan invoeren.

Het vaste inrichting-artikel (art. 5) is in grote mate conform het OESO-Modelverdrag 2017. Waar evenwel bouwwerken of constructiewerkzaamheden op heden een vaste inrichting uitmaken zodra de duur ervan 6 maanden overschrijdt, wordt deze termijn in het nieuwe verdrag verhoogd tot 9 maanden. Hierbij werd in geen zogenaamde 'aggregatieclausule' voorzien; een dergelijke clausule moet voorkomen dat men contracten zou opsplitsen om te vermijden dat de gestelde termijn in hoofde van de (gelieerde) deelnemers overschreden zou worden. Merk evenwel op, dat het verdrag een algemene antimisbruikbepaling bevat (art. 28; zie infra). Op basis hiervan kan ieder voordeel van de overeenkomst worden ontzegd zodra een constructie of transactie direct of indirect voornamelijk fiscaal geïnspireerd is.

Het nieuwe verdrag verruimt de bepaling inzake de 'personele vaste inrichting' conform het OESO-Modelverdrag 2017 (art. 5(5)). Zij viseert voortaan niet enkel een persoon die gemachtigd is om namens de onderneming overeenkomsten af te sluiten, maar ook personen die "gewoonlijk de voornaamste rol" spelen die leidt tot de totstandkoming van overeenkomsten die stelselmatig zonder belangrijke wijziging door de onderneming worden gesloten. Hiermee wordt de 'MLI'-aanbeveling geïmplementeerd die gericht is tegen o.m. het ontwijken van een 'personele vaste inrichting' door middel van commissionairsstructuren. Merk evenwel op dat wat het huidige Belgisch-Frans verdrag betreft, de inwerkingtreding van het 'MLI' tot gevolg heeft gehad dat een gelijkaardige bepaling eigenlijk reeds van toepassing is voor belastbare periodes die ten vroegste aanvingen op 1 april 2020 (Fisc. Int. 2020, nr. 436, 1).

Inkomsten uit onroerende goederen

Doorgaans veroorzaakt het artikel betreffende onroerende inkomsten weinig deining (art. 6). Het ligt dan ook voor de hand dat de situsstaat heffingsbevoegd is voor de inkomsten uit onroerende goederen (cf. de Staat waar de onroerende goederen gelegen zijn). Dat is ook het geval voor inkomsten genoten door, bijvoorbeeld, SCI's.

Sinds geruime tijd bestaat er in België evenwel discussie omtrent de verdragskwalificatie van inkomsten die uitgekeerd worden door Franse SCI's. In 2004 had het Hof van Cassatie nog aangegeven dat inkomsten uitgekeerd door dergelijke entiteiten naar Frans recht onroerende inkomsten waren en België deze inkomsten derhalve in hoofde van de Belgische aandeelhouder diende vrij te stellen. In 2016 en 2017 oordeelde het Hof anders, met name dat de inkomsten uit maatschappelijke rechten in dergelijke SCI's geen onroerende inkomsten zijn waarvoor België gebeurlijk een vrijstelling moet toekennen (Fisc., nr. 1541, p. 12). Ons inziens belet het nieuwe verdrag dergelijke interpretatie van het Hof van Cassatie niet. Deze conclusie is mede gegrond op randnr. 12 van het Protocol bij het verdrag, dat erin voorziet dat voor het voorkomingsartikel (art. 22(2)), de kwalificatie van de door de SCI uitbetaalde bedragen gebeurt conform de Belgische interne wetgeving. Daardoor zullen inkomsten die een SCI aan haar Belgische aandeelhouders uitkeert ook na de inwerkingtreding van het nieuwe verdrag in België worden belast.

Internationaal vervoer

Ook wat de inkomsten uit activiteiten van internationaal vervoer betreft, bevat het nieuwe verdrag een belangrijke nieuwigheid (art. 8). Winst uit de exploitatie van schepen, luchtvaartuigen, binnenschepen of spoorvoertuigen in internationaal verkeer is en blijft slechts belastbaar in de Staat waar de plaats van werkelijke leiding is gelegen. Onder internationaal verkeer wordt niet enkel het werkelijk internationaal verkeer begrepen, maar ieder vervoer door een (binnen)schip, lucht- of spoorvaartuig, behalve als dat louter tussen plaatsen gelegen in de andere verdragsstaat wordt geëxploiteerd (art. 3(1), h). De winsten die een vanuit België geleide (binnen)scheepvaartonderneming realiseert, zullen bijgevolg vrijwel steeds in België belastbaar zijn. Behalve als deze een schip exploiteert dat een vervoer louter binnen Frankrijk verzorgt waarbij zowel startpunt als bestemming in Frankrijk zijn gelegen. In dit laatste geval mag de winst die uit dat vervoer voortvloeit, toch in Frankrijk worden belast.

Gaat het om vervoer over water en bevindt de plaats van werkelijke leiding zich aan boord van het schip, dan wordt onder het nieuwe verdrag uitdrukkelijk vermoed dat de plaats van werkelijke leiding is gelegen daar waar het schip zijn thuishaven heeft. Is er geen thuishaven, dan wordt verwezen naar de Staat waarvan de exploitant van het schip rijksinwoner is. Deze bewoordingen wijken enigszins af van het huidige verdrag, maar bevatten geen inhoudelijke wijziging.

Dividenden, interesten, royalty's

Dividenden

Het dividendartikel vertoont eveneens een aantal markante wijzigingen (art. 10). Een eerste die budgettair ook nadelig is voor de Belgische Schatkist, is de verlaging van de maximale belasting die de bronstaat mag inhouden. Onder het huidige verdrag bedraagt die 15 %. In het nieuwe verdrag wordt het maximum verlaagd naar 12,8 %. Dat komt overeen met het huidige in Frankrijk geldende tarief. Voor een Belgische rijksinwoner die een Frans dividend ontvangt, wijzigt de Franse bronheffing dan ook niet. Omgekeerd zal de Belgische Schatkist op Belgische dividenden die aan een Frans rijksinwoner worden uitgekeerd 2,2 % minder roerende voorheffing mogen inhouden (12,8 i.p.v. 15 %).

Dit 12,8 %-tarief geldt ook als de genietter van het dividend een vennootschap is. Er mag evenwel geen bronheffing worden ingehouden als de uiteindelijk gerechtigde tot de dividenden een vennootschap is die inwoner is van de andere verdragsstaat en die gedurende een periode van 365 dagen een minimumdeelneming van 10 % aanhoudt - of zal aanhouden - in de dividend-betalende vennootschap. Voor de berekening van die 365 dagen-periode wordt luidens de verdragstekst geen rekening gehouden met veranderingen van eigendom die het rechtstreekse gevolg zijn van een bedrijfsreorganisatie zoals een - al dan niet belastingneutrale - fusie of een splitsing van de dividendontvangende, dan wel betalende vennootschap.

Deze laatste bepaling is opvallend, maar wel conform artikel 8(1) MLI en eigenlijk reeds van toepassing sinds de inwerkingtreding van het MLI op het huidige verdrag (1 januari 2020 wat bronheffingen betreft). De Moeder-dochterrichtlijn zegt daarentegen niet dat de 1 jaar-houdtermijn in een dergelijke hypothese doorloopt. Voor de toepassing van de DBI-aftrek (art. 202, § 2 WIB 1992) en de meerwaardevrijstelling (art. 192, § 1, lid 8 WIB 1992) laat België de belastingneutrale fusie of splitsing buiten beschouwing voor de bepaling van de 1 jaar-houdtermijn. Eenzelfde regeling bestaat niet voor de vrijstelling van roerende voorheffing. Als een dividenuitkering binnen het jaar na een, zelfs neutrale, fusie of splitsing plaatsvindt, dan moet de uitkerende entiteit een voorlopige inhouding doen. Als vervolgens aan de 1 jaar-houdtermijn wordt voldaan, kan de ingehouden roerende voorheffing worden uitbetaald aan de aandeelhouder (art. 106, § 5 juncto art. 117, § 4 KB/WIB 1992). Het nieuwe verdrag met Frankrijk voorziet - net als het MLI - in dit kader dan ook in een regeling die eenvoudiger en interessanter is dan de huidige interne, Belgische wetgeving.

Interesten

In tegenstelling tot het huidige verdrag waarin de bronstaat een bronbelasting van 15 % kan inhouden, zijn interesten krachtens het nieuwe verdrag slechts belastbaar in de Staat waarvan de uiteindelijk gerechtigde inwoner is (art. 11). Boeten wegens laattijdige betaling vormen uitdrukkelijk geen interesten onder het verdrag. Hetzelfde geldt voor interest die volgens de belastingwetgeving van de Staat waarvan de betalende vennootschap rijksinwoner is op dezelfde wijze in de belastingheffing wordt betrokken als inkomsten uit aandelen. Dat zijn wat België betreft, bv. de in artikel 18, lid 1, 4^o WIB 1992 bedoelde interesten van voorschotten die in dividenden worden geherkwalificeerd wanneer en voor zover bepaalde drempels worden overschreden.

Royalty's

Opvallend is ook het ruime toepassingsgebied van de royaltybepaling (art. 12). De sowieso reeds ruime definitie van het OESO-Model-verdrag 2017 wordt immers aangevuld met een uitdrukkelijke verwijzing naar auteursrechten op computersoftware. De vraag rijst of deze toevoeging nodig is. België noch Frankrijk hebben immers een voorbehoud geformuleerd bij de OESO-Commentaar bij artikel 12 Modelverdrag 2017 waar reeds in detail wordt aangegeven dat betalingen voor het gebruik van of het recht van gebruik van (computer-)software onder de definitie van royalty valt.

Meerwaarden

De regeling inzake meerwaarden op aandelen is een belangrijke nieuwkomer (art. 13). Niet louter omdat de heffingsbevoegdheid over meerwaarden op aandelen van onroerendgoedvennootschappen - zoals doorgaans het geval is voor Franse SCI's - nu duidelijk geregeld wordt, maar ook omdat een specifieke bepaling wordt ingevoerd voor belangrijke deelnemingen.

Vooreerst de onroerendgoedvennootschappen. Meerwaarden die bv. Belgische rijksinwoners realiseren op deelnemingen in (niet in de EER ter beurse genoteerde) vennootschappen waarvan de waarde van de activa onmiddellijk of middellijk voor minstens 50 % wordt vertegenwoordigd door in Frankrijk gelegen onroerende goederen (die niet voor het eigen bedrijf aangewend worden), zullen in Frankrijk belastbaar zijn. Dit leidt tot hetzelfde resultaat als de huidige door de Franse Administratie toegepaste rechtspraak van de Conseil d'Etat (Conseil d'Etat 24 februari 2020; Fisc. Int. 2020, nr. 439, 1). Omgekeerd geldt deze bepaling (voorlopig) niet (voor het geval het gaat om aandelen in Belgische onroerendgoedvennootschappen); zij is immers slechts van toepassing in de mate dat meerwaarden op aandelen van vastgoedvennootschappen op dezelfde wijze in de belastingheffing betrokken worden als meerwaarden op onroerende goederen.

Vervolgens is er de eerder complexe bepaling inzake belangrijke deelnemingen in Belgische resp. Franse vennootschappen (art. 13(4)). Het betreft meerwaarden die door natuurlijke personen, inwoners van een verdragsstaat, gerealiseerd worden op een belangrijke deelneming in vennootschappen gevestigd in de andere verdragsstaat, zelfs jaren nadat de eigenaar van de ene verdragsluitende Staat naar de andere verhuisd is.

De regeling is van toepassing op bv. naar België geëmigreerde Fransen die aan drie bijkomende voorwaarden voldoen. Zij moeten gedurende minstens zes van de laatste tien jaar voorafgaand aan de verhuis Frans rijksinwoner zijn geweest. Verder moeten ze de belangrijke deelneming in de laatste vijf jaar voorafgaand aan de datum waarop men Belgisch rijksinwoner is geworden, hebben aangehouden. En tot slot moet de meerwaarde binnen zeven jaar na de verhuis zijn gerealiseerd. De bepaling geldt tevens in omgekeerde richting. Een voormalig Belgisch rijksinwoner die naar Frankrijk emigreert zal in de hierboven geschetste omstandigheden derhalve evenzeer rekening moeten houden met een mogelijke toepassing van de Belgische belasting op belangrijke deelnemingen (cf. art. 90, lid 1, 9° WIB 1992 juncto art. 228, § 2, 9° WIB 1992).

Opmerkelijk is ook dat de tekst van het verdrag de belastingheffing blijkbaar niet beperkt tot de meerwaarde die is opgebouwd tot aan het moment van de verhuis, maar evenzeer de meerwaarde viseert die ontstaan is na deze verhuis.

En er is meer. Als een naar België verhuisde belastingplichtige zijn belangrijke deelneming in een Franse vennootschap aanhoudt via of inbrengt in een Belgische vennootschap waarin hij zelf een deelneming heeft, en deze Belgische vennootschap in een latere fase deze Franse participatie zou verkopen, ontwijkt men de Franse heffingsbevoegdheid evenmin. Alleen is het in een dergelijke hypothese de Belgische vennootschap die in Frankrijk belastbaar wordt op de door haar gerealiseerde meerwaarde. En dat in verhouding tot de deelneming van de betreffende natuurlijke persoon in de Belgische vennootschap. Belgische vennootschappen die een meerwaarde realiseren op Franse participaties zullen dus moeten nakijken of ze hierdoor niet aan Franse belasting onderworpen zijn.

Een belangrijke deelneming wordt in het verdrag omschreven als een deelneming die recht geeft op 25 % of meer van de winst en die, direct of indirect, aangehouden wordt door een rechtspersoon of een natuurlijke persoon, alleen of samen met verwanten. Het verdrag bevat geen definitie van wat onder verwanten begrepen moet worden.

Werknemers, bestuurders, enz.

Werknemers

Het werknemersartikel is voortaan in grote mate OESO-Modelverdrag-conform (art. 14). Dit brengt echter wel enkele beperkte wijzigingen ten opzichte van het huidige verdrag met zich mee. Lonen, salarissen en andere soortgelijke beloningen zijn enkel in de woonstaat belastbaar als aan de drie gekende voorwaarden is voldaan (de zogenaamde 183 dagen-regeling). In het huidige verdrag moet de beoordeling van de al dan niet overschrijding van de 183 dagen-grens gebeuren op basis van een kalenderjaar. Men moet dus gedurende minder dan 183 dagen in een kalenderjaar in de bronstaat verblijven opdat de eerste voorwaarde van de 183 dagen-regeling vervuld zou zijn. Dit wordt in het nieuwe verdrag anders. Vereist is nu, dat men hoogstens 183 dagen in de bronstaat verblijft "in enig tijdvak van twaalf maanden, dat aanvangt of eindigt tijdens het betrokken belastbaar tijdperk" (art. 14(2), a).

Ook de vereiste in het huidige verdrag dat de beloning wordt betaald door een in de woonstaat gevestigde werkgever (opdat de woonstaat exclusief heffingsbevoegd zou kunnen zijn) ondergaat een wijziging. In het nieuwe verdrag moet de betaling gebeuren door een werkgever die geen inwoner van de bronstaat is. Dat betekent, met andere woorden, dat een Belgisch rijksinwoner die gedurende 50 dagen in Frankrijk werkt voor bv. een Duitse werkgever, op heden in Frankrijk belastbaar is. Dit zal onder het nieuwe verdrag veranderen. Voortaan zal deze Belgische rijksinwoner in België belastbaar zijn over deze inkomsten, aannemende dat de Duitse werkgever in Frankrijk geen vaste inrichting heeft die het salaris ten laste neemt.

De grensarbeidersregeling die is neergelegd in het Avenant van 12 december 2008 bij het huidige verdrag en die zoals bekend aflopend is, wordt niet opgeheven door het nieuwe verdrag.

Bestuurders

Tantièmes, presentiegelden en andere soortgelijke beloningen mogen worden belast in de Staat waarvan de vennootschap rijksinwoner is (art. 15). Als een bestuurder, e.d., evenwel ook dagelijkse werkzaamheden van leidinggevende of technische, commerciële of financiële aard verricht, mogen de beloningen i.v.m. deze werkzaamheden worden belast als waren het werknemersbezoldigingen. Zo blijkt uit punt 8 van het Protocol dat bij het verdrag hoort. Dit is in lijn met het voorbehoud dat België bij artikel 16 OESO-Modelverdrag 2017 heeft gemaakt.

Artiesten en sportbeoefenaars

In tegenstelling tot het huidige verdrag, bevat het nieuwe verdrag nu wel een specifieke bepaling voor de inkomsten van artiesten en sporters (art. 16). Opvallend is ook dat het nieuwe verdrag een de minimis-bepaling bevat. Die komt niet voor in het OESO-Modelverdrag 2017. Zij bepaalt dat de bronstaat slechts heffingsbevoegd is als de bruto-inkomsten van de betreffende artiest of sporter in het betreffende jaar meer bedragen dan 15.000 EUR. Helemaal onbekend is een dergelijke bepaling echter niet. Men vindt een dergelijke drempel bv. ook in het Belgisch-Amerikaans verdrag (art. 16(1)). Als men onder die (niet te indexeren) drempel blijft, mag enkel de woonstaat belasten. Wordt die drempel overschreden, dan is de bronstaat heffingsbevoegd en dit vanaf de eerste euro. De schuldenaar van de inkomsten zal er zich dus moeten van vergewissen of de betrokkene gedurende het volledige jaar al dan niet boven die drempel uitkomt. En desgevallend de toepasselijke bronbelasting moeten inhouden.

Verder bevat het nieuwe verdrag eveneens een OESO-Modelverdrag-conforme bepaling inzake artiesten- of sportersvennootschappen (art. 16(2)). Aan dergelijke entiteiten betaalde vergoedingen zijn daardoor toch belastbaar daar waar de prestatie werd geleverd. Ook al heeft deze vennootschap geen vaste inrichting in de bronstaat.

Interessant is ook de regeling voor artiesten en sporters wiens werkzaamheden voornamelijk met publieke gelden vanuit de woonstaat worden gefinancierd (art. 16(3)). Als zij aldus gefinancierde vergoedingen voor hun prestaties in de andere Staat ontvangen, zal de woonstaat in plaats van de bronstaat heffingsbevoegd zijn. Waarbij de vraag rijst wat onder voornamelijk moet worden begrepen.

Pensioenen en inkomsten uit overheidsfuncties

Het pensioenartikel dat de belastbaarheid van werknemerspensioenen behandelt (art. 17), is OESO-Modelverdrag 2017-conform en voorziet in belastingheffing in de woonstaat. Pensioenen van zelfstandigen ressorteren onder het restartikel.

Wat inkomsten uit overheidsfuncties betreft, voorziet artikel 18 van het nieuwe verdrag conform het OESO-Modelverdrag 2017 erin dat salarissen van overheidspersoneel betaald door een bepaalde overheid, slechts in die Staat belastbaar zijn. Doch in afwijking van het Modelverdrag zullen dergelijke salarissen toch in de andere Staat dan de uitbetalende Staat belastbaar zijn, indien de prestaties in die andere Staat worden verricht en de genierter inwoner en onderdaan van die Staat is zonder tegelijkertijd onderdaan van de uitbetalende Staat te zijn. Concreet : indien een Fransman die in Frankrijk woont, prestaties in Frankrijk verricht voor de Belgische Staat die het salaris betaalt, zal Frankrijk heffingsbevoegd zijn.

Voor pensioenen van overheidspersoneel geldt een gelijkaardige regeling : zij zijn belastbaar in de uitbetalende Staat tenzij het gaat om een persoon die de nationaliteit van de andere Staat heeft zonder ook de nationaliteit van de uitbetalende Staat te hebben en die in de andere Staat woont. In dat laatste geval zal de andere Staat het overheidspensioen mogen belasten.

Het restartikel

Het restartikel (art. 20) behandelt inkomsten die niet door andere artikelen van het verdrag geïncorporeerd worden. Het voorziet als algemene regel in belastbaarheid in de woonstaat. Behoudens indien het gaat om inkomsten die aan een vaste inrichting toe te rekenen zijn, in welk geval de Staat van de vaste inrichting heffingsbevoegd is.

De algemene regel bevat evenwel een onderworpenheidsvereiste : de bronstaat behoudt haar heffingsbevoegdheid indien de woonstaat niet tot effectieve belastingheffing overgaat (art. 20(4)).

Vermogensbelasting

Wat de vermogensbelastingen betreft, voorziet het nieuwe verdrag er weinig verrassend in dat vermogen bestaande uit onroerende goederen in de situsstaat mag worden belast (art. 21(1)). Hetzelfde geldt voor vermogen bestaande uit aandelen en andere rechten in een vennootschap waarvan meer dan 50 % van de waarde van het bedrijfsvermogen bestaat uit onroerende goederen die in een overeenkomstsluitende Staat zijn gelegen. Waarbij onroerende goederen die rechtstreeks voor de eigen bedrijfsactiviteit van de vennootschap gebruikt worden, niet in aanmerking genomen worden. In tegenstelling met wat geldt voor de meerwaarden, worden participaties in ter beurs genoteerde vastgoedvennootschappen hier niet uitgesloten (art. 21(2)).

Roerend vermogen is voor de toepassing van de vermogensbelasting in principe belastbaar in de woonstaat, behalve als het deel uitmaakt van het bedrijfsvermogen van een vaste inrichting in de andere Staat.

Bijzonder is dat het verdrag ook hier een onderworpenheidsbepaling bevat : de bronstaat behoudt zijn heffingsbevoegdheid indien de woonstaat op grond van zijn interne wetgeving deze goederen niet effectief aan een vermogensbelasting onderwerpt (art. 21(6)). O.i. betekent dit bv. dat als een Frans rijksinwoner een Belgische effectenrekening heeft die onder de JTER ressorteert, hij geen vrijstelling van JTER op grond van artikel 21(5) zal kunnen invoeren in de mate dat Frankrijk deze rekening niet effectief aan een vermogensbelasting onderwerpt. Dit alles in de veronderstelling dat de JTER wel degelijk door het verdrag geïncorporeerd is (zie supra).

Voorkomingsartikel

Het artikel dat de voorkoming van dubbele belasting regelt, bevat een aantal opmerkelijke bepalingen (art. 22).

Vooreerst wordt wat België betreft een onderscheid gemaakt tussen natuurlijke en andere personen. Waar België inkomsten - andere dan dividenden, interesten of royalty's - of vermogensbestanddelen van belasting zal vrijstellen als deze in Frankrijk "zijn belast", vereist het nieuwe verdrag voor natuurlijke personen een "effectieve" belasting opdat vrijstelling in België kan worden genoten.

Dat België zich met deze "is belast" versus "effectief belast" terminologisch meer en meer in nesten werkt, blijkt niet enkel uit recente rechtspraak (zie bv. Cass. 25 januari 2018, Gardeyn, over de vermijdingsbepaling in het Belgisch-Nederlands dubbelbelastingverdrag waarin het begrip "inkomsten die zijn belast" wordt gebruikt; het Hof oordeelde daarin dat deze bepaling aan België niet het recht toekent "om op inkomsten die in Nederland niet effectief werden belast, alsnog belasting te heffen"; zie Fisc. Int. 2019, nr. 422, 6).

Het blijkt bv. ook uit de (onbedoelde?) implicaties voor de taxatie van onverhuurde, in Frankrijk gelegen onroerende goederen. Die zijn in Frankrijk immers wél aan belasting onderworpen, zoals de *taxe foncière*. Maar deze belasting is strikt genomen geen inkomstenbelasting en, zoals vermeld, is zij ook niet 'met name' opgenomen in de weliswaar niet-exhaustieve lijst van de in het nieuwe verdrag geïnterpreteerde belastingen. Met andere woorden, als inkomsten uit onverhuurde onroerende goederen niet effectief in Frankrijk worden belast, zal België geen vrijstelling (moeten) verlenen in de Belgische inkomstenbelasting.

Voor rechtspersonen, alsook andere verdragsgerechtigde entiteiten, is slechts vereist dat deze inkomsten "zijn belast". De vraag rijst ook hier hoe ruim deze bepaling moet worden geïnterpreteerd, rekening houdende met bv. de voormelde recente rechtspraak van het Hof van Cassatie.

De FBB-saga

Met het nieuwe verdrag komt er bovendien een einde aan de zogenaamde FBB-saga. Vandaag is een Belgische rijksinwoner in België in beginsel 30 % roerende voorheffing verschuldigd over Franse 'netto-grens' dividenden. Het 'netto-grens' dividend betekent het dividend na inhouding van de Franse bronheffing die momenteel 12,8 % bedraagt. De FBB-verrekening voor natuurlijke personen is in België in principe al lang afgeschaft. Maar het huidige verdrag bepaalt nog steeds dat de verrekening ervan niet minder mag bedragen dan 15 % van het nettobedrag (huidig art. 19). Op basis daarvan staat de Belgische belastingadministratie, na een lange juridische strijd, vandaag de verrekening van het FBB toe (Fisc., nr. 1695, p. 4). In het nieuwe verdrag is van een dergelijk FBB geen sprake meer. Een Belgische inwoner/natuurlijke persoon zal dus een merkkelijk hogere totale belastingdruk ondergaan op zijn dividenden van Franse oorsprong (nl. 38,96 % uitgaande van een taxatie tegen 30 % in België).

DBI-aftrek

Het nieuwe verdrag voorziet in een oplossing voor Belgische vennootschappen die dividenden ontvangen uit Franse SCI's of gelijkaardige entiteiten die weliswaar rechtspersoonlijkheid hebben doch niet zelf aan vennootschapsbelasting onderworpen zijn (art. 22(2), c). In dit verband is de vraag gerezen of Belgische vennootschappen voor dergelijke dividenden wel DBI-aftrek kunnen toepassen omwille van de zogenaamde onderworpenheidsvoorwaarde van artikel 203 WIB 1992. Het nieuwe verdrag verstrekt nu duidelijkheid : in de mate dat de Belgische vennootschap zelf in Frankrijk belast wordt op haar aandeel in de SCI, moet de voornoemde onderworpenheidsvoorwaarde niet langer vervuld zijn. De overige DBI-voorwaarden zoals de minimumparticipatie of de houdperiode, blijven daartegen wél van toepassing.

En een andere nieuwigheid in het voorkomingsartikel is dat voor zover de ontvangen dividenden in de Belgische vennootschapsbelasting niet de DBI-aftrek kunnen genieten, België een belastingkrediet zal toestaan zonder dat dit de over die dividenden verschuldigde Belgische belasting overtreft (art. 22(2), d).

Gemeentelijke opcentiemen

Merk ook nog op dat - net zoals onder het huidige verdrag - de vrijstelling voor in Frankrijk belast(bar)e beroepsinkomsten geen invloed heeft op de verschuldigdheid in België van de gemeentelijke opcentiemen (art. 22(2), b), zoals dat bv. ook het geval is in het Belgisch-Nederlands verdrag.

Diverse

* Het nieuwe verdrag bevat ook een bepaling voor onderling overleg die in belangrijke mate OESO-Modelverdrag 2017-conform is. Dit houdt o.m. in dat voortaan gevallen van dubbele belasting die niet binnen twee jaar opgelost zijn, op verzoek van de belastingplichtige aan arbitrage onderworpen moeten worden (art. 24(6)). De laatste zin van artikel 24(5) van het nieuwe verdrag voorziet er conform het Modelverdrag in dat de beide Staten de details van de arbitrageprocedure in onderling overleg regelen.

* Zoals hierboven reeds aangegeven, bevat het nieuwe verdrag ook een OESO-conforme algemene antimisbruikbepaling (de zogenaamde principal purpose test (PPT)). Als uit de relevante feiten en omstandigheden redelijkerwijs kan worden geconcludeerd dat het verkrijgen van een verdragsvoordeel één van de voornaamste doelen was van een constructie of transactie, wordt het verdragsvoordeel geweigerd. Tenzij het toekennen van dat voordeel ook in die omstandigheden in overeenstemming zou zijn met het voorwerp en het doel van de betreffende bepalingen van het verdrag (art. 28).

* Vermeldenswaardig is ook nog dat het Protocol bij het verdrag onder randnummer 16 - voor zover daar twijfel over zou bestaan - o.m. aangeeft dat het verdrag op geen enkele wijze een beletsel vormt voor België om de kaaimantaks of de CFC-bepalingen uit de omzetting van de eerste ATAD-Richtlijn toe te passen.

* Verder verklaart het Protocol in randnummer 17 de 'kwalificatieconflictenregeling' expliciet van toepassing, zoals die voorkomt in § 32.1 van de OESO-Commentaar bij artikel 23 OESO-Modelverdrag. Deze regeling voorziet erin dat ingeval er dubbele (niet-)belasting dreigt te ontstaan omdat beide Staten een niet nader gedefinieerd begrip uit het verdrag op basis van de 'renvoi-bepaling' van artikel 3(2) uit het verdrag op een verschillende wijze uitleggen, de woonstaat de kwalificatie van de bronstaat moet volgen.

* Zoals bekend, zijn dubbelbelastingverdragen 'gemengde' verdragen. Zij moeten in België de instemming van zowel de federale, de gewestelijke als de gemeenschapsparlementen krijgen vooraleer ze kunnen worden geratificeerd. De inschatting van de inwerkingtreding van door België afgesloten verdragen is daardoor een heikele kwestie. Bij een snelle goedkeuringsprocedure valt een inwerkingtreding vanaf 1 januari 2023 evenwel niet uit te sluiten.

Rik Smet

Bernard Peeters