

DE OESO-MODELOVEREENKOMST INZAKE DUBBELBELASTINGEN EN DE BELGISCHE RECHTER

Prof. dr. Jan Wouters* en Maarten Vidal**

1. Probleemschets

De rol van de Commentaren op de Modelovereenkomst van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen¹ bij de interpretatie van verdragen die de (op dit ogenblik dertig) OESO-lidstaten sluiten, is een onderwerp dat fiscalisten al enige tijd bezig houdt² en waar, aangezien het banden vertoont met zowel het belastingrecht als het volkenrecht, ook wij in het verleden al aandacht hebben besteed.³

De OESO-Modelovereenkomst vervult haar rol uitstekend. Een groot aantal van de bilaterale dubbelbelastingverdragen die zowel tussen de lidstaten onderling als met derde staten worden gesloten, is op dit model gebaseerd. Het vermijden van dubbele belastingen maakt immers grotendeels nog niet het voorwerp uit van multilaterale verdragen, en ook in gemeenschapsrechtelijke context zijn het nog steeds de lidstaten die bevoegd zijn om dit te regelen.⁴ De Raad van de OESO belastte het Comité voor Fiscale Aangelegenheden (CFA) ermee om de Modelovereenkomst en de bijhorende Commentaren op permanente basis te evalueren en waar nodig voorstellen te formuleren voor periodieke updates.⁵ De juridische grondslag van de Modelovereenkomst en de Commentaren is een aanbeveling van de OESO aan de lidstaten. In tegenstelling tot “besluiten” van de organisatie, zijn dergelijke

* Gewoon hoogleraar, K.U.Leuven; Directeur, Instituut voor Internationaal Recht, K.U.Leuven; *Of Counsel*, Linklaters De Bandt, Brussel.

** Wetenschappelijk medewerker, Instituut voor Internationaal Recht, K.U.Leuven.

¹ OECD Model Tax Convention on Income and Capital, laatste versie daterend van 15 juli 2005.

² J.F. AVERY JONES, “Article 3(2) of the OECD Model Convention and the Commentary to It: Treaty Interpretation”, *European Taxation* 1993, 252-257; H.J. AULT, “The Role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties”, *Intertax* 1994, 144-148; P. J. WATTEL en O. MARRES, “The legal status of the OECD Commentary and static or ambulatory interpretation of tax treaties”, *European Taxation* 2003, 222-235; F. ENGELEN, *Interpretation of Tax Treaties under International Law*, Amsterdam, International Bureau of Fiscal Documentation, 2004, xxii + 590 p.; H. PIJL, “The OECD Commentary as a Source of International Law and the Role of the Judiciary”, *European Taxation* 2006, 216-224; D.A. WARD, “The Role of the Commentaries on the OECD Model in the Tax Treaty Interpretation Process”, *IBFD Bulletin* 2006, 97-102; M.J. ELLIS, “The Role of the Commentaries on the OECD Model in the Tax Treaty Interpretation Process – Response to David Ward”, *60 IBFD Bulletin* 2006, 103-104; F. ENGELEN, “Some Observations on the Legal Status of the Commentaries on the OECD Model”, *IBFD Bulletin* 2006, 106-109.

³ J. WOUTERS en M. VIDAL, “An international law perspective on tax treaties and domestic law”, in G. MAISTO, G. (ed.), *EC and International Tax Law Series. Vol. 2: Tax treaties and domestic law*, Amsterdam, IBFD, 2006, 13-35.

⁴ Art. 293, tweede lid, EG-Verdrag; P. PISTONE, *The Impact of Community Law on Tax Treaties*, London, Kluwer Law International, 2002, 72-73.

⁵ Recommendation of the OECD Council concerning the OECD Model Tax Convention on income and on capital, dated 23 October 1997, doc. C(97)195/FINAL.

aanbevelingen niet bindend voor de lidstaten (art. 6 Stat. OESO), hoewel er een zekere morele kracht van uitgaat.⁶ Dat lijkt ook niet meer dan een logische gang van zaken in de context van een modelverdrag: er kunnen omstandigheden zijn waarin de partijen beslissen om van het model af te wijken en het model zelf is niet eens eenduidig en bevat alternatieven (de exemptiemethode vs. de kredietmethode). Lidstaten kunnen ook een eigen positie innemen bij de Commentaar op een bepaald artikel van het model; hetzelfde geldt voor niet-lidstaten, die steeds meer van deze mogelijkheid gebruik maken.

Nu bestaat er in de rechtsleer controverse over de rol die dit, regelmatig wijzigende, model met bijhorende Commentaren te vervullen heeft bij de interpretatie van bilaterale dubbelbelastingverdragen die erop gebaseerd zijn. Moeten latere wijzigingen worden geïncorporeerd in de interpretatie van op dat ogenblik reeds bestaande dubbelbelastingverdragen die op het model zijn gebaseerd? Dit is de kwestie van de *evolutieve toepassing van de Commentaar bij de OESO-Modelovereenkomst*.

Een tweede controverse betreft de invloed die de wijziging van een bepaalde, niet in de Commentaren of in het verdrag expliciet gedefinieerde, term in het interne recht kan hebben op de interpretatie ervan in een dubbelbelastingverdrag. Hier gaat het om een discussie tussen de *ambulante en de statische interpretatie van de begrippen in een dubbelbelastingverdrag*.

Voor we dadelijk kijken naar het gebruik dat de Belgische rechter maakt van de Commentaren, is het goed even in te gaan op de regels die de interpretatie van verdragen in het algemeen beheersen. Strikt gezien zijn de betrokken bepalingen, met name de artikelen 31 tot 33 van het Weens Verdragenverdrag⁷ (WVV), weliswaar enkel van toepassing op die dubbelbelastingverdragen die België na de inwerkingtreding van dit verdrag ten aanzien van ons land (1 oktober 1992) sloot met andere staten waarvoor dit WVV eveneens in werking is getreden, maar de overgrote meerderheid van de rechtsleer gaat er, net zoals het Internationaal Gerechtshof⁸, van uit dat deze bepalingen overeenstemmen met het vigerende internationaal gewoonterecht. Ook de Belgische rechter richt zich naar deze bepalingen wanneer hij geroepen wordt om een verdrag te interpreteren, en hanteert bijgevolg niet onverkort de interpretatiemethodes van het interne recht.⁹ In dit verband zijn in het bijzonder de aandacht voor de context van een verdrag, voor later tot stand gekomen overeenstemming tussen de partijen of latere gebruiken in de toepassing, en “iedere ter zake dienende regel van het volkenrecht die op de betrekkingen tussen de partijen kan worden toegepast” aan te stippen. Aan voorbereidende werkzaamheden wordt

⁶ D.A. WARD, *loc. cit.* noot 2, 97.

⁷ Verdrag van Wenen inzake het verdragenrecht, en Bijlage, opgemaakt te Wenen op 23 mei 1969, instemmingswet 8 juni 1992 (*B.S.* 25 december 1993), *UNTS* nr. 18232, weergegeven in J. WOUTERS, *Bronnen van Internationaal Recht*, Antwerpen, Intersentia, 2004, 153.

⁸ IGH 3 februari 1994, *Case concerning the territorial dispute (Libische Arabische Jamahiriya / Tsjaad)*, *ICJ Rep.* 1994, 6, para. 41.

⁹ J. WOUTERS en M. VIDAL, “De rechter als hoeder van het internationaal recht: recente toepassingen van internationaal recht voor Belgische hoven en rechtbanken”, in *Recht in beweging. Verslagboek 13^{de} VRG Alumnidag 2006*, Antwerpen, Maklu, 2006, 226-228.

daarentegen bij de interpretatie van verdragen minder aandacht besteed.¹⁰ De rechtsleer is verdeeld over de vraag of de Commentaren bij de OESO-Modelovereenkomst in dit model van het Weens Verdragenverdrag kunnen worden ingepast en tendeert naar een negatief antwoord op deze vraag. In de volgende paragraaf kijken we hoe de Belgische hoven en rechtbanken deze Commentaren hebben toegepast.

2. De OESO-Modelovereenkomst voor de Belgische hoven en rechtbanken

De Belgische rechter maakt op vrij natuurlijke wijze gebruik van de Commentaren wanneer dubbelbelastingverdragen in het geding zijn. Een blik op een aantal vonnissen en arresten van de jongste jaren levert hier al snel een indicatie op. Laten we evenwel onmiddellijk als *caveat* meegeven dat er relatief weinig (gepubliceerde) rechtspraak over deze kwestie bestaat.

Zo gebruikt het Hof van Beroep van Brussel in een arrest 14 juni 2000 expliciet de Commentaren bij de Modelovereenkomst om de stelling van de administratie inzake de berekening van de verblijfsduur van een belastingplichtige te logenstraffen.¹¹ Daarbij dient evenwel te worden opgemerkt dat het de administratie zelf was die de Commentaren gebruikte om haar positie te ondersteunen via een nogal eigenzinnige interpretatie, maar die daarin niet werd gevolgd door het Hof. Dit laatste stelde dat “[le] modèle de convention O.C.D.E. ne permet pas l’interprétation qu’en donne l’administration” en stelde vervolgens dat eiser “conformément aux règles d’interprétation de l’O.C.D.E.” in het gelijk diende te worden gesteld. Daarbij maakt het Hof abstractie van het feit dat de Commentaar waar het een beroep op doet, pas dertig jaar na het sluiten van het Frans-Belgisch dubbelbelastingverdrag, waar de zaak betrekking op had, werd aangenomen. Bovendien is het niet eens duidelijk of het betrokken dubbelverdrag *tout court* geïnspireerd is op het OESO-Model.¹² Vreemd genoeg volgt het Hof de Commentaar in de versie van 1992 en niet in die van 1995, d.w.z. in de versie die geldig was op het ogenblik van de uitspraak. Waarschijnlijk is dit te wijten aan het feit dat het de administratie zelf was die de versie van 1992 inriep. In ieder geval geeft het Hof aan “dat het interpretatieve waarde toekent aan de Commentaar en dat het voorstander is van een dynamische (evolutieve) toepassing van de Commentaar.”¹³ Eerder had hetzelfde Hof van Beroep, in twee non-discriminatiezaken uit 1993, al verwezen naar de Commentaar.¹⁴ Ook in een recentere uitspraak¹⁵ worden verschillende bepalingen van het Duits-Belgische dubbelbelastingverdrag in het licht van de Commentaren geïnterpreteerd.

Hieruit kunnen we een relatief open houding van de Belgische rechter ten aanzien van de werkzaamheden van de OESO afleiden. Om een invloed te kunnen hebben op de interpretatie, blijft het echter natuurlijk wel vereist dat de bepaling uit het model waar de Commentaar betrekking op heeft, opgenomen is in het uiteindelijk afgesloten

¹⁰ J. WOUTERS, J. en M. VIDAL “Domestic Courts and Treaty Interpretation”, in G. MAISTO (ed.), *EC and International Tax Law Series. Vol. 3*, Amsterdam, IBFD, 2007 (te verschijnen), para. 17-18.

¹¹ Brussel 14 juni 2000, *J.D.F.* 2001, 257, noot C. DOCCLO.

¹² C. DOCCLO, noot onder Brussel 14 juni 2000, *J.D.F.* 2001, 266.

¹³ M. VAN KEIRSBILCK, noot bij Brussel 14 juni 2000, *Fisc. Koer.* 2000, 402.

¹⁴ Brussel 28 mei 1993, *F.J.F.* 1994, 56; Brussel 17 juni 1993, *T.R.V.* 1993, 361.

¹⁵ Rb. Luik 25 oktober 2004, *F.J.F.* 2006, 107.

bilateraal dubbelbelastingverdrag. Zo oordeelde de rechtbank van Hasselt terecht dat de administratie zich ten onrechte op de Commentaar bij de tweede paragraaf van artikel 17 van de OESO-Modelovereenkomst beriep (de zgn “doorkijk”-regel), nu deze paragraaf niet in het toentertijd toepasselijke Belgisch-Nederlandse dubbelbelastingverdrag was opgenomen.¹⁶

Zoals eerder aangegeven, is naast de evolutieve toepassing van de Commentaar ook de ambulante c.q. statische interpretatie van de verdragstermen in het licht van het evoluerende interne recht een bron van controverse. Ook hier conformeerde de Belgische rechtspraak zich aan art. 3, § 2 van de OESO-Modelovereenkomst (aldus opgenomen in de meeste dubbelbelastingverdragen), dat stelt dat “[voor] de toepassing van de Overeenkomst op enig ogenblik door een overeenkomstsluitende Staat, tenzij het zinsverband anders vereist, elke daarin niet omschreven uitdrukking de betekenis [heeft] welke die uitdrukking op dat ogenblik heeft volgens de wetgeving van die Staat met betrekking tot de belastingen waarop de Overeenkomst van toepassing is; elke betekenis onder de toepasselijke belastingwetgeving van die Staat heeft voorrang op de betekenis welke die uitdrukking heeft onder de andere wetten van die Staat.” Het Hof van Cassatie volgde de hierin impliciet aanwezige ambulante interpretatie.¹⁷ In een arrest van 16 november 2005 bouwde het Hof van Beroep van Brussel voort op deze denkwijze, en kwam het tot de conclusie dat de term “pensioenen” uit het Belgisch-Spaans dubbelbelastingverdrag van 24 september 1971 ook pensioenkapitalen omvat.¹⁸

Zowel de kwestie van de evolutieve toepassing van de Commentaren als de ambulante interpretatie van verdragsbepalingen in het licht van het interne recht krijgen van de Belgische rechter een positief antwoord. Vooralsnog kwamen onze hoven en rechtbanken echter nog niet in aanraking met situaties waar deze twee, vanuit volkenrechtelijk oogpunt eerder uitzonderlijke, wijzen van verdragsinterpretatie in botsing komen met andere fundamentele beginselen. Zo is het moeilijk om een aanpassing van de Commentaren op de OESO-Modelovereenkomst (het weze herhaald: tot stand gebracht door het – ambtelijke – Comité voor Fiscale Aangelegenheden binnen de OESO) in het nadeel van de belastingplichtige te verzoenen met het fiscaal legaliteitsbeginsel uit artikel 170 G.W. Daarnaast is het denkbaar dat een Staat misbruik maakt van de ambulante interpretatie van de termen uit een belastingverdrag en zijn belastingwetgeving als het ware op een frauduleuze wijze zo herformuleert dat de billijke verdeling van belastinginkomsten tussen de verdragspartijen die inherent voortvloeit uit een dubbelbelastingverdrag op de helling komt te staan. In dat geval komt het beginsel van de goede trouw bij de toepassing van verdragen (art. 26 WVV) in het gedrang¹⁹, in die mate dat er een parallel werd getrokken tussen een dergelijke praktijk (“*treaty dodging*”) en de niet-erkenning in het interne recht van artificiële constructies die enkel door fiscale overwegingen zijn ingegeven.²⁰

¹⁶ Rb. Hasselt 11 februari 2004, *T.F.R.* 2004, 750, noot M. DE MUNTER.

¹⁷ Cass. 21 december 1990, *Freens, T.R.V.* 1991, 83, noot S. VAN CROMBRUGGE.

¹⁸ Brussel, 16 november 2005, *Vandemaele, T.F.R.* 2006, 339, noot M. WAUMAN.

¹⁹ J. WOUTERS en M. VIDAL, “An international law perspective on tax treaties and domestic law”, *loc. cit.* 3, para. 36.

²⁰ K. VOGEL et al., *Klaus Vogel on double taxation conventions: a commentary to the OECD-, UN- and US model conventions for the avoidance of double taxation on income*

3. *Het arrest-Gasch van het Arbitragehof*

De voorgaande arresten betroffen in essentie de verhouding tussen een bilateraal dubbelbelastingverdrag enerzijds en een wijziging van de Commentaar bij de OESO-Modelovereenkomst of van de interne regelgeving anderzijds. In februari 2006 werd het Arbitragehof geconfronteerd met de kwestie van de verhouding tussen een bilateraal dubbelbelastingverdrag en een wijziging van de OESO-Modelovereenkomst zelf.²¹ Meer in het algemeen betrof deze zaak zelfs de vraag naar de bestaanbaarheid van het hele - op niet noodzakelijk identieke bilaterale verdragen gebaseerde - systeem van de vermijding van dubbele belastingen met het gelijkheidsbeginsel.

De eiser voor de verwijzende rechtbank stelde dat de wijziging van de OESO-Modelovereenkomst sinds het sluiten van het Belgisch-Luxemburgs dubbelbelastingverdrag en het sluiten sedertdien door België van dubbelbelastingverdragen waarin beoefenaars van vrije beroepen gelijk werden gesteld met ondernemingen voor de belasting van bepaalde interesten, voor gevolg had dat vrije beroepers met activiteiten in Luxemburg anders werden behandeld dan vrije beroepers met activiteiten in andere buurlanden.

De instemmingswet²² met voornoemd dubbelbelastingverdrag zou derhalve de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet schenden. In een eerder arrest, dat toevallig het Belgisch-Nederlands dubbelbelastingverdrag betrof maar dat een ruimere reikwijdte heeft dan enkel *dubbelbelastingverdragen*²³, had het Arbitragehof zich reeds principieel bevoegd verklaard om een antwoord te geven over prejudiciële vragen met betrekking tot instemmingswetten, dit niettegenstaande het feit dat art. 3, § 2, Bijz. W. 6 januari 1989 op het Arbitragehof bepaalt dat een beroep tot vernietiging van een dergelijke wet binnen een tot 60 dagen na de bekendmaking verkorte termijn moet worden ingesteld. Op zich is het derhalve mogelijk om een instemmingswet ongrondwettelijk te verklaren, waardoor indirect ook het kwestieuze verdrag ongrondwettelijk wordt bevonden.²⁴

Het Hof stelde echter in overweging B.7 dat het wijzigen van een Modelovereenkomst niet inhoudt dat vroegere regels ineens onbestaanbaar zouden worden met het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie. Bovendien stelde het Hof duidelijk dat, aangezien zowel de vroegere oplossing als het momenteel door de OESO-Modelovereenkomst gehuldigde methode, gelijkelijk valabel zijn en het onderscheid tussen vrije beroepen en ondernemingen geen irrelevant criterium vormt,

and capital: with particular reference to German treaty practice, Londen, Kluwer Law International, 1997, p. 66, nr. 125b.

²¹ Arbitragehof, nr. 19/2006, 1 februari 2006, *Gasch*, B.S. 27 maart 2006.

²² W. 14 december 1972 houdende goedkeuring van de Overeenkomst tussen België en Luxemburg tot het vermijden van dubbele belasting en tot regeling van sommige andere aangelegenheden inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, en van het Slotprotocol, ondertekend te Luxemburg op 17 september 1970, B.S. 27 januari 1973.

²³ Arbitragehof, nr. 26/91, 16 oktober 1961, *Gemeente Lanaken*, B.S. 23 november 1991.

²⁴ Deze mogelijkheid werd overigens uitdrukkelijk opgeheven voor constituerende verdragen van de EU en voor het EVRM met bijhorende protocollen door de invoering van paragraaf 1bis in art. 26 Bijz. W. Arbitragehof. Zie voor een toepassing Arbitragehof, nr. 3/2004, 14 januari 2004, *N.V. Ziegler*, B.S. 9 maart 2004.

een Staat bij het sluiten van verschillende bilaterale verdragen andere houdingen kan aannemen. Aangezien het sluiten van een verdrag geen eenzijdige rechtshandeling is, maar men in het onderhandelingsproces wel degelijk rekening moet houden met de verzuchtingen van de andere verdragspartij, zou een ander oordeel van het Arbitragehof het hele systeem van bilaterale dubbelbelastingverdragen hebben ondergraven. Daarenboven zou dit ook repercussies hebben gehad voor het netwerk van bilaterale verdragen die over andere materies worden gesloten en waarvoor vaak ook modelverdragen worden opgesteld.²⁵

4. *Besluit*

De houding van de Belgische rechter ten aanzien van de Commentaren op de OESO-Modelovereenkomst ligt in de lijn van de algemene bereidheid die onze rechterlijke macht vertoont om een zekere (interpretatieve) rol toe te kennen aan internationale instrumenten, zelfs indien deze als zgn. *soft law* worden gekwalificeerd.²⁶ Deze open houding kent echter – terecht – ook zijn grenzen, zoals blijkt uit de weigering om een beroep te doen op de Commentaren wanneer de betrokken bepaling niet in het bilaterale verdrag werd opgenomen of om een bilateraal verdrag buiten toepassing te laten indien het niet meer in overeenstemming is met een latere versie van het Model. *Soft law* kan immers enkel een invulling geven aan bindende normen voor zover die daartoe de ruimte laten, maar kan ze niet radicaal opheffen en er ook geen draagwijdte aan geven die onverenigbaar is met de duidelijke bewoordingen ervan.

²⁵ Zie bijvoorbeeld de modelovereenkomst van de Belgisch-Luxemburgse Economische Unie voor bilaterale investeringsakkoorden, weergegeven in J. WOUTERS, *Bronnen van Internationaal Recht*, Antwerpen, Intersentia, 2004, 804.

²⁶ J. WOUTERS en D. VAN EECKHOUTTE, “Doorwerking van internationaal recht in de Belgische rechtsorde: een overzicht van bronnen en instrumenten”, in J. WOUTERS en D. VAN EECKHOUTTE (eds.), *Doorwerking van internationaal recht in de Belgische rechtsorde*, Antwerpen, Intersentia, 2006, 26-29.