



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 58.736/3
van 26 januari 2016

avis 58.736/3
du 26 janvier 2016

over

sur

een voorontwerp van wet
'houdende instemming met het
Akkoord tussen het Koninkrijk
België en de Caymaneilanden
inzake de uitwisseling van
inlichtingen met betrekking tot
belastingaangelegenheden,
gedaan te George Town,
Grand Cayman, op
24 april 2014'

un avant-projet de loi 'portant
assentiment à l'Accord entre le
Royaume de Belgique et les
Iles Caïmans en vue de
l'échange de renseignements
en matière fiscale, fait à
George Town, Grand Cayman,
le 24 avril 2014'

Op 21 december 2015 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Buitenlandse Zaken verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over een voorontwerp van wet ‘houdende instemming met het Akkoord tussen het Koninkrijk België en de Caymaneilanden inzake de uitwisseling van inlichtingen met betrekking tot belastingaangelegenheden, gedaan te George Town, Grand Cayman, op 24 april 2014’.

Het voorontwerp is door de derde kamer onderzocht op 12 januari 2016. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jeroen VAN NIEUWENHOVE en Koen MUYLLE, staatsraden, Jan VELAERS en Bruno PEETERS, assessoren, en Greet VERBERCKMOES, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Dries VAN EECKHOUTTE, auditeur.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Jo BAERT, kamervoorzitter.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 26 januari 2016.

*

Le 21 décembre 2015, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre des Affaires étrangères à communiquer un avis, dans un délai de trente jours, sur un avant-projet de loi ‘portant assentiment à l'Accord entre le Royaume de Belgique et les Iles Caïmans en vue de l'échange de renseignements en matière fiscale, fait à George Town, Grand Cayman, le 24 avril 2014’.

L'avant-projet a été examiné par la troisième chambre le 12 janvier 2016. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jeroen VAN NIEUWENHOVE et Koen MUYLLE, conseillers d'État, Jan VELAERS et Bruno PEETERS, assesseurs, et Greet VERBERCKMOES, greffier.

Le rapport a été présenté par Dries VAN EECKHOUTTE, auditeur.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise de l'avis a été vérifiée sous le contrôle de Jo BAERT, président de chambre.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 26 janvier 2016.

*

1. Met toepassing van artikel 84, § 3, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, heeft de afdeling Wetgeving zich toegespitst op het onderzoek van de bevoegdheid van de steller van de handeling, van de rechtsgrond¹, alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

STREKKING VAN HET VOORONTWERP

2. Het om advies voorgelegde voorontwerp van wet strekt ertoe instemming te verlenen met het akkoord met de Caymaneilanden inzake de uitwisseling van inlichtingen met betrekking tot belastingaangelegenheden (hierna: het akkoord).²

ALGEMENE OPMERKINGEN

3. De Werkgroep Gemengde Verdragen, ingesteld bij het samenwerkingsakkoord van 8 maart 1994 tussen de federale overheid, de gemeenschappen en de gewesten ‘over de nadere regelen voor het sluiten van gemengde verdragen’, heeft op 24 mei 2013 geoordeeld dat het akkoord een gemengd verdrag is.³

Gelet daarop rijst de vraag wie in België uitvoering zal moeten geven aan een verzoek om inlichtingen uitgaande van een bevoegde autoriteit van de Caymaneilanden.

Uit artikel 4, paragraaf 1, d), (ii), van het akkoord volgt dat in België onder “bevoegde autoriteit” wordt verstaan (vertaling) “naargelang het geval, de Minister van Financiën van de federale Regering en/of van de Regering van een Gewest en/of van een Gemeenschap, of zijn gemachtigde vertegenwoordiger”.

Daarom verdient het aanbeveling om op het intern-Belgische vlak te voorzien in een coördinatiemechanisme en -orgaan, zodat de bevoegde autoriteiten van de Caymaneilanden weten tot wie een verzoek om inlichtingen moet worden gericht en de federale overheid, de gemeenschappen en de gewesten onderling kunnen uitmaken op welke wijze gevolg wordt gegeven aan een concreet verzoek. Daarover werd blijkbaar reeds op 16 september 2015 in de schoot van het Overlegcomité een samenwerkingsakkoord in de zin van artikel 92bis van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 ‘tot hervorming der instellingen’ gesloten.⁴

¹ Aangezien het om een voorontwerp van wet gaat, wordt onder “rechtsgrond” de conformiteit met hogere rechtsnormen verstaan.

² Akkoord ‘between the Kingdom of Belgium and the Cayman Islands for the exchange of information on tax matters’, gedaan te George Town, Grand Cayman, op 24 april 2014. Alleen de Engelse versie is authentiek; de Nederlandse en de Franse versies zijn vertalingen.

³ De Interministeriële Conferentie voor Buitenlands Beleid (ICBB) stemde via de schriftelijke procedure in met het verslag van de Werkgroep Gemengde Verdragen, wat bij brieven van 29 augustus 2013 is bevestigd.

⁴ Aan de Raad van State, afdeling Wetgeving, is een niet-gedateerd en niet-ondertekend exemplaar van de tekst ervan bezorgd, getiteld “Samenwerkingsakkoord tussen de Federale Staat, het Vlaamse Gewest, het Waalse Gewest, het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest, de Vlaamse Gemeenschap en de Duitstalige Gemeenschap in het kader van de

4. Artikel 3, paragraaf 2, tweede zin, van het akkoord luidt:

(vertaling) “Dit akkoord is ook van toepassing op alle in wezen gelijksoortige belastingen die na de datum van de ondertekening van het Akkoord naast of in de plaats van de bestaande belastingen worden geheven indien de bevoegde autoriteiten van de overeenkomstsluitende Partijen dat overeenkomen.”

Artikel 9 van het akkoord luidt:

(vertaling) “Tenzij de bevoegde autoriteiten van de overeenkomstsluitende Partijen anders overeenkomen, worden indirecte kosten die zijn gemaakt bij het verlenen van bijstand gedragen door de aangezochte Partij en worden directe kosten die zijn gemaakt bij het verlenen van bijstand (daaronder begrepen de kosten voor het inschakelen van externe raadgevers in verband met rechtszaken of anderszins) gedragen door de verzoekende Partij. De respectieve bevoegde autoriteiten plegen van tijd tot tijd overleg met elkaar aangaande dit artikel, en in het bijzonder pleegt de bevoegde autoriteit van de aangezochte Partij vooraf overleg met de bevoegde autoriteit van de verzoekende Partij wanneer de kosten voor het verstrekken van inlichtingen betreffende een specifiek verzoek naar verwachting aanzienlijk zullen zijn.”

Artikel 13 van het akkoord luidt:

(vertaling) “1. Wanneer er tussen de Partijen moeilijkheden of twijfelpunten mochten rijzen met betrekking tot de interpretatie of de toepassing van het Akkoord, trachten de bevoegde autoriteiten de aangelegenheid in onderlinge overeenstemming op te lossen.

2. Naast de in paragraaf 1 bedoelde overeenstemming kunnen de bevoegde autoriteiten van de overeenkomstsluitende Partijen onderlinge overeenstemming bereiken aangaande de procedures die moeten gevolgd worden ingevolge de artikelen 5, 6 en 9.

3. De bevoegde autoriteiten van de overeenkomstsluitende Partijen kunnen zich rechtstreeks met elkaar in verbinding stellen teneinde een overeenstemming zoals bedoeld in dit artikel te bereiken.

4. De overeenkomstsluitende Partijen kunnen eveneens overeenstemming bereiken omtrent andere vormen van geschillenoplossing.”

Al deze bepalingen van het akkoord voorzien in de mogelijkheid van toekomstige overeenkomsten tussen de partijen. Uit de tekst van het akkoord kan worden opgemaakt dat de onderlinge overeenstemming (“*mutual agreement*”)⁵ niet alleen betrekking kan hebben op concrete toepassingsgevallen of interpretatieproblemen in een concreet geval, maar ook op regelingen met een algemene draagwijdte. De overeenkomsten zijn overigens niet louter beperkt

richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van Richtlijn 77/799/EEG en in het kader van de gemengde bilaterale en multilaterale verdragen tussen het Koninkrijk België en een andere Staat of andere Staten die voorzien in een administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen”. Onder meer gelet op het gegeven dat de bij het akkoord betrokken partijen gezamenlijk instaan voor de financiering van de personeels- en werkingskosten van het centraal verbindingsbureau (artikel 19 van het akkoord), kan het samenwerkingsakkoord eerst gevolg hebben nadat de parlementen van de verschillende betrokken partijen ermee hebben ingestemd bij wetgevende akte.

⁵ De Franse tekst (vertaling) maakt gebruik van verschillende uitdrukkingen om “*mutual agreement*” weer te geven: “*par voie d’accord amiable*”, “*d’un commun accord*” of nog “*convenir*”.

tot het oplossen van toepassings- en interpretatieproblemen, maar zouden ook de tekst van het akkoord kunnen wijzigen of aanvullen.⁶

In verband met dergelijke overeenkomsten kan worden verwezen naar wat de Raad van State in advies 42.631/AV van 8 mei 2007 heeft opgemerkt:

“Voor zover deze akkoorden alleen maar voorzien in de administratieve en technische uitvoering van een verdrag en ermee slechts beoogd wordt de rechten en verplichtingen die in het verdrag zelf reeds zijn opgenomen uitvoerbaar te maken, zijn deze akkoorden geen nieuwe verdragen, doch louter ‘executive agreements’. Ze behoeven dan ook niet door de Koning te worden gesloten. De Wetgevende Kamers hoeven er hun instemming niet aan te verlenen.⁷

Uit de praktijk blijkt echter ook dat sommige akkoorden wel zelf autonome regelingen inhouden, die nieuwe rechten en verplichtingen met zich brengen voor de overheden of de burgers. In dat geval dienen deze akkoorden als verdragen te worden beschouwd. Op grond van artikel 167, § 2, van de Grondwet zouden ze dan ook in beginsel door de Koning moeten worden gesloten en de Wetgevende Kamers zouden er hun instemming mee dienen te betuigen. Voor zover het gaat om ‘gemengde verdragen’ dienen daarenboven de gemeenschaps- en/of gewestregeringen te worden betrokken bij het sluiten ervan en dienen ook de gemeenschaps- en/of gewestparlementen er hun instemming mee te verlenen.”⁸

Telkens een overeenkomst wordt uitgewerkt, zal derhalve moeten worden nagegaan of het niet om een verdrag gaat. Is dat toch het geval, dan dient de geëigende procedure voor het sluiten ervan te worden gevolgd en kan de regeling geen gevolg hebben dan nadat het de instemming van de bevoegde parlementaire vergaderingen heeft gekregen. Gelet op artikel 190 van de Grondwet, zal een dergelijke overeenkomst, om verbindend te zijn, moeten worden bekendgemaakt in het Belgisch Staatsblad.

Voor zover de in het akkoord bepaalde mogelijkheid om overeenkomsten te sluiten aldus op een grondwetsconforme wijze wordt geïnterpreteerd,⁹ en voor zover deze overeenkomsten alleen maar voorzien in de administratieve en technische uitvoering van het akkoord en ermee slechts beoogd wordt de rechten en de verplichtingen die in het akkoord zelf al zijn opgenomen uitvoerbaar te maken, rijzen er geen bezwaren in het licht van artikel 167 van de Grondwet.

⁶ Zie bv. artikel 9 en artikel 13, paragrafen 2 en 4, van het akkoord.

⁷ Voetnoot van advies 42.631/AV: Zie onder meer J. MASQUELIN, *Le droit des traités dans l'ordre juridique et dans la pratique diplomatique*, Brussel, 1980, p. 206-208; G. CRAENEN, *De staatsrechtelijke regeling van aanvaarding en invoering van verdragen in België*, Preadvies VVSRBN, Deventer, 2006, p. 7.

⁸ Adv.RvS 42.631/AV van 8 mei 2007 over een voorontwerp dat heeft geleid tot de wet van 9 februari 2009 ‘houdende instemming met het Raamakkoord tussen de Regering van het Koninkrijk België en de Regering van de Franse Republiek betreffende de grensoverschrijdende samenwerking inzake gezondheidszorg, ondertekend te Moeskroen op 30 september 2005’, *Parl.St.* Senaat 2007-08, nr. 4-912/1, 15.

⁹ Het op een grondwetsconforme wijze interpreteren van het akkoord houdt ook in dat waar in het akkoord melding wordt gemaakt van de bevoegde autoriteiten (zie bv. artikel 13, paragraaf 1, van het akkoord), het alleen om verordenende bevoegdheid van de Minister van Financiën (niet van een ambtenaar) kan gaan en dan nog voor zover die bevoegdheid betrekking heeft op regels van bijkomstige aard of van beperkt belang.

Indien een overeenkomst echter tot gevolg heeft dat het toepassingsgebied van de regeling zou worden uitgebreid (zie artikel 3, paragraaf 2, van het akkoord) of gevolgen heeft voor de rechten en de plichten van de rechtzoekenden, dan zal de overeenkomst niet kunnen worden beschouwd als een akkoord in vereenvoudigde vorm.

5. In artikel 4, paragraaf 2, van het akkoord wordt in de Nederlandse vertaling melding gemaakt van “andere rechtsgebieden van die Partij”. Daarmee wordt kennelijk niet gerefereerd aan de rechtsordes van de deelgebieden, maar aan de andere rechtstakken, naast het belastingrecht. Het is derhalve raadzaam om in die vertaling in plaats van de term “rechtsgebied” de term “rechtstak” te gebruiken.

*

1. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1^{er}, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, la section de législation a fait porter son examen essentiellement sur la compétence de l'auteur de l'acte, le fondement juridique¹ et l'accomplissement des formalités prescrites.

*

PORTÉE DE L'AVANT-PROJET

2. L'avant-projet de loi soumis pour avis a pour objet de porter assentiment à l'accord conclu avec les Îles Caïmans en vue de l'échange de renseignements en matière fiscale (ci-après : l'accord)².

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

3. Le 24 mai 2013, le groupe de travail traités mixtes, institué par l'accord de coopération du 8 mars 1994 entre l'autorité fédérale, les communautés et les régions 'relatif aux modalités de conclusion des traités mixtes', a considéré que l'accord est un traité mixte³.

On peut dès lors se demander qui en Belgique devra donner exécution à une demande de renseignements émanant d'une autorité compétente des Îles Caïmans.

Il résulte de l'article 4, paragraphe 1, d), (ii), de l'accord que par « autorité compétente », on entend, en ce qui concerne la Belgique, (traduction) « suivant le cas, le Ministre des Finances du Gouvernement fédéral et/ou du Gouvernement d'une Région et/ou d'une Communauté, ou son représentant autorisé ».

Il est par conséquent recommandé de prévoir un mécanisme et un organe de coordination internes propres à la Belgique, afin de permettre aux autorités compétentes des Îles Caïmans de savoir à qui il faut adresser une demande de renseignements et de permettre à l'autorité fédérale, aux communautés et aux régions, de déterminer de quelle manière il y a lieu de donner suite à une demande concrète. À ce sujet, un accord de coopération au sens de l'article 92*bis* de la loi spéciale 'de réformes institutionnelles' du 8 août 1980 a manifestement déjà été conclu le 16 septembre 2015 au sein du Comité de concertation⁴.

¹ S'agissant d'un avant-projet de loi, on entend par « fondement juridique » la conformité aux normes supérieures.

² Accord 'between the Kingdom of Belgium and the Cayman Islands for the exchange of information on tax matters', fait à George Town, Grand Cayman, le 24 avril 2014, Seule la version anglaise fait foi; les textes français et néerlandais sont des traductions.

³ Des courriers du 29 août 2013 ont confirmé que la Conférence interministérielle de la Politique étrangère (CIPE) a approuvé le rapport du groupe de travail traités mixtes dans le cadre d'une procédure écrite.

⁴ Un exemplaire non daté et non signé du texte de cet accord de coopération a été transmis au Conseil d'État, section de législation, intitulé « Accord de coopération entre l'État fédéral, la Région flamande, la Région wallonne, la Région de Bruxelles-Capitale, la Communauté flamande et la Communauté germanophone dans le cadre de la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE et dans le cadre des traités mixtes bilatéraux et multilatéraux entre le Royaume de

4. L'article 3, paragraphe 2, deuxième phrase, de l'accord dispose :

(traduction) « Le présent Accord s'applique aussi aux impôts analogues qui seraient établis après la date de signature de l'Accord et qui s'ajouteraient aux impôts actuels ou qui les remplaceraient, si les autorités compétentes des Parties contractantes en conviennent ».

L'article 9, de l'accord dispose :

(traduction) « À moins que les autorités compétentes des Parties contractantes n'en conviennent autrement, les frais indirects exposés pour fournir l'assistance sont supportés par la Partie requise, et les frais directs exposés pour fournir l'assistance (y compris les frais résultant du recours à des conseillers externes dans le cadre du contentieux ou à d'autres fins) sont supportés par la Partie requérante. Les autorités compétentes se concertent périodiquement au sujet du présent article. En particulier, l'autorité compétente de la Partie requise consulte à l'avance l'autorité compétente de la Partie requérante si elle s'attend à ce que la fourniture de renseignements concernant une demande spécifique donne lieu à des frais importants ».

L'article 13, de l'accord dispose :

(traduction) « 1. En cas de difficultés ou de doutes entre les Parties au sujet de l'application ou de l'interprétation de l'Accord, les autorités compétentes s'efforcent de régler la question par voie d'accord amiable.

2. Outre les accords visés au paragraphe 1, les autorités compétentes des Parties contractantes peuvent déterminer d'un commun accord les procédures à suivre en application des articles 5, 6 et 9.

3. Les autorités compétentes des Parties contractantes peuvent communiquer entre elles directement lorsqu'elles recherchent un accord en application du présent article.

4. Les Parties contractantes peuvent également convenir d'autres formes de règlement des différends ».

Toutes ces dispositions de l'accord prévoient la possibilité d'accords mutuels futurs entre les parties. Il peut se déduire du texte de l'accord que l'accord mutuel (« *mutual agreement* »)⁵ peut non seulement concerner des cas d'application concrets ou des problèmes d'interprétation dans un cas concret, mais aussi des modalités ayant une portée générale. Du reste, les accords mutuels ne se bornent pas simplement à apporter des solutions à des problèmes d'application et d'interprétation, mais pourraient aussi modifier ou compléter le texte de l'accord⁶.

Belgique et un autre État ou d'autres États qui prévoient la coopération administrative dans le domaine fiscal ». Compte tenu notamment du fait que les parties concernées par l'accord assurent conjointement le financement des frais de personnel et de fonctionnement du bureau central de liaison (article 19 de l'accord), l'accord de coopération ne pourra produire ses effets qu'après que les parlements des différentes parties concernées y auront donné leur assentiment par un acte législatif.

⁵ Le texte français (traduction) utilise différentes expressions pour traduire « *mutual agreement* » : « par voie d'accord amiable », « d'un commun accord » ou encore « convenir ».

⁶ Voir par exemple, les articles 9 et 13, paragraphes 2 et 4, de l'accord.

Concernant de tels accords, on peut se référer aux observations que le Conseil d'État a formulées dans son avis 42.631/AG du 8 mai 2007 :

« Pour autant que ces accords se limitent à prévoir l'exécution administrative et technique d'un traité et ne visent qu'à permettre l'exécution des droits et obligations qui y figurent, ces accords ne sont pas de nouveaux traités, mais de simple 'executive agreements'. Ils ne doivent dès lors pas être conclus par le Roi. Les Chambres législatives ne doivent pas y donner leur assentiment ⁷.

La pratique révèle cependant également que certains accords comportent bel et bien des réglementations autonomes qui font naître des droits et obligations nouveaux pour les autorités ou les citoyens. Pareils accords doivent dans ces cas être considérés comme des traités. Conformément à l'article 167, § 2, de la Constitution, ils devraient dès lors, en principe, être conclus par le Roi et recevoir l'assentiment des Chambres législatives. S'il s'agit 'de traités mixtes', les gouvernements communautaires et/ou régionaux doivent en outre être associés à leur conclusion et les parlements communautaires et/ou régionaux y donner eux aussi leur assentiment » ⁸.

Chaque fois qu'un accord mutuel est élaboré, il conviendra par conséquent de vérifier s'il ne s'agit pas d'un traité. Si tel est néanmoins le cas, il conviendra de suivre la procédure appropriée pour la conclusion de celui-ci et le dispositif ne pourra produire d'effet qu'après avoir reçu l'assentiment de toutes les assemblées parlementaires compétentes. Eu égard à l'article 190 de la Constitution, un tel accord mutuel devra être publié au Moniteur belge pour être contraignant.

Dans la mesure où la possibilité de conclure des accords mutuels, prévue dans l'accord, est interprétée d'une manière conforme à la Constitution ⁹ et pour autant que ces accords se limitent à prévoir l'exécution administrative et technique de l'accord et ne visent qu'à permettre l'exécution des droits et obligations qui figurent déjà dans l'accord proprement dit, elle ne suscite pas d'objection au regard de l'article 167 de la Constitution.

Si un accord mutuel a toutefois pour effet d'étendre le champ d'application du dispositif (voir l'article 3, paragraphe 2, de l'accord) ou affecte les droits et les obligations des justiciables, la convention ne pourrait alors pas être considérée comme un accord en forme simplifiée.

⁷ *Note de l'avis 42 631/ AG* : Voir notamment J. MASQUELIN, *Le droit des traités dans l'ordre juridique et dans la pratique diplomatique belges*, Bruxelles, 1980, pp. 206-208; G. CRAENEN, *De staatsrechtelijke regeling van aanvaarding en invoering van verdragen in België*, Preadvies VVSRBN, Deventer, 2006, p. 7.

⁸ Avis C.E. 42.631/AG du 8 mai 2007 sur un avant-projet devenu la loi du 9 février 2009 'portant assentiment à l'Accord-cadre entre le Gouvernement du Royaume de Belgique et le Gouvernement de la République française sur la coopération sanitaire transfrontalière, signé à Mouscron le 30 septembre 2005', *Doc. parl.*, Sénat, 2007-08, n° 4-912/1, 15.

⁹ Une interprétation de l'accord conforme à la Constitution implique également que lorsque l'accord fait mention des autorités compétentes (voir par exemple, l'article 13, paragraphe 1, de l'accord), il ne peut s'agir que du pouvoir réglementaire du Ministre des Finances (pas d'un fonctionnaire), et il faut encore que ce pouvoir concerne des règles de détail ou d'un intérêt limité.

5. Dans la traduction en néerlandais de l'article 4, paragraphe 2, de l'accord, il est fait mention de « andere rechtsgebieden van die Partij ». Ces termes ne font manifestement pas référence aux ordres juridiques des entités fédérées mais aux branches du droit autres que le droit fiscal. Il est dès lors conseillé de faire usage du terme « rechtstak » plutôt que « rechtsgebied » dans la traduction.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Greet VERBERCKMOES

Jo BAERT