



RAAD VAN STATE

afdeling Wetgeving

advies 63.951/VR
van 23 november 2018

over

een voorontwerp van decreet van de Duitstalige Gemeenschap
‘zur Zustimmung zu dem multilateralen Übereinkommen zur
Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur
Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung,
geschehen zu Paris am 24. November 2016’

Op 18 juli 2018 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister-president van de Duitstalige Gemeenschap verzocht binnen een termijn van dertig dagen, van rechtswege verlengd tot 29 augustus 2018^(*), verlengd tot vijfenveertig dagen^(**), en nogmaals verlengd tot 20 november 2018 een advies te verstrekken over een voorontwerp van decreet van de Duitstalige Gemeenschap ‘zur Zustimmung zu dem multilateralen Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, geschehen zu Paris am 24. November 2016’.

Het voorontwerp is door de verenigde kamers onderzocht op 6 november 2018. De verenigde kamers waren samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, voorzitter, Martine BAGUET, kamervoorzitter, Jeroen VAN NIEUWENHOVE, Peter SOURBRON, Bernard BLERO en Wanda VOGEL, staatsraden, Sébastien VAN DROOGHENBROECK en Bruno PEETERS, assessoren, en Annemie GOOSSENS, griffier en Charles-Henri VAN HOVE, toegevoegd griffier.

Het verslag is uitgebracht door Dries VAN EECKHOUTTE en Marc OSWALD, auditeurs.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 23 november 2018.

*

(*) Deze verlenging vloeit voort uit artikel 84, § 1, eerste lid, 2°, *in fine*, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, waarin wordt bepaald dat deze termijn van rechtswege wordt verlengd met vijftien dagen wanneer hij begint te lopen tussen 15 juli en 31 juli of wanneer hij verstrijkt tussen 15 juli en 15 augustus.

(**) Deze verlenging vloeit voort uit artikel 84, § 1, eerste lid, 2°, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, waarin wordt bepaald dat de termijn van dertig dagen verlengd wordt tot vijfenveertig dagen in het geval waarin het advies gegeven wordt door de verenigde kamers met toepassing van artikel 85bis.

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 decreet van de Duitstalige Gemeenschap strekt ertoe instemming te verlenen met de multilaterale overeenkomst ter implementatie van aan belastingverdragen gerelateerde maatregelen ter voorkoming van grondslaguitholling en winstverschuiving, gedaan te Parijs op 24 november 2016 (hierna: Overeenkomst).

ALGEMENE OPMERKINGEN

3. De Overeenkomst is een multilateraal verdrag gesloten in het kader van het BEPS-actieplan² van de OESO met als doel om agressieve internationale fiscale planning waardoor winst op kunstmatige wijze verschoven wordt naar plaatsen waar deze niet of aan minder heffing onderworpen wordt, tegen te gaan.

De onderhandelaars beoogden een snelle doorvoering van deze maatregelen die grondslaguitholling en winstverschuiving moeten voorkomen. De maatregelen werden daarom niet louter doorgevoerd via een aanpassing van het OESO-modelverdrag tot het vermijden van dubbele belastingen naar het inkomen, maar ook via deze Overeenkomst waarin een bijzonder mechanisme is opgenomen voor een snelle wijziging van het bestaande raamwerk van meer dan drieduizend bilaterale dubbelbelastingverdragen die veelal op basis van eerdere versies van het OESO-modelverdrag zijn gesloten.

4. De Overeenkomst werd door de Werkgroep Gemengde Verdragen (WGV) en door de Interministeriële Conferentie voor het Buitenlands Beleid (ICBB) als een gemengd verdrag gekwalificeerd dat tot de bevoegdheid behoort van de federale overheid, de gewesten en de gemeenschappen.³

Hiermee kan worden ingestemd.

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

² Zie <http://www.oecd.org/tax/beps>.

³ De Interministeriële Conferentie voor het Buitenlands Beleid stemde via de schriftelijke procedure in met het verslag van de Werkgroep Gemengde Verdragen, wat bij brieven van 4 april 2017 is bevestigd.

5. Het bijzondere mechanisme voor het wijzigen van reeds gesloten dubbelbelastingverdragen laat aan de toetredende partijen een zekere keuzemogelijkheid en soepelheid in de manier waarop aan de BEPS-minimumstandaarden kan worden voldaan (zie bijvoorbeeld artikel 7, paragraaf 3, van de Overeenkomst), in het formuleren van voorbehouden bij bepalingen die geen minimumstandaarden bevatten (bijvoorbeeld artikel 4, paragraaf 3) en in het al dan niet opteren voor bepaalde facultatieve aanvullende bepalingen (bijvoorbeeld artikel 5).

Op het tijdstip van de ondertekening moet een verdragspartij aan de depositaris een (voorlopige of te bevestigen) lijst met voorbehouden en kennisgevingen bezorgen. Tot het tijdstip van neerlegging van haar akte van bekrachtiging, aanvaarding of goedkeuring kan zij in die lijst elke wijziging die zij passend acht aanbrengen. Nadat een partij de akte van bekrachtiging, aanvaarding of goedkeuring heeft neergelegd, kan zij te allen tijde een voorbehoud intrekken of vervangen door een beperkter voorbehoud, of de lijst met verdragen die zij door de Overeenkomst wenst te wijzigen aanvullen, of ervoor opteren nieuwe facultatieve bepalingen toe te passen door nieuwe kennisgevingen te doen. Het is een partij evenwel in principe niet toegelaten om na neerlegging van de akte van bekrachtiging, aanvaarding of goedkeuring nog een nieuw voorbehoud te maken of om af te zien van de keuze om facultatieve bepalingen toe te passen (artikelen 28 en 29 van de Overeenkomst).

Een gevolg hiervan is dat op het ogenblik van de goedkeuring van de wet, het decreet of de ordonnantie houdende instemming met de Overeenkomst het voor de betrokken wetgever niet noodzakelijk geheel duidelijk zal zijn welke (definitieve) opties de andere partijen bij de Overeenkomst hebben gemaakt of zullen maken. De draagwijdte van de wijzigingen aan de geldende dubbelbelastingverdragen zal dus onzeker zijn. Hierin verschilt deze instemmingsprocedure van de procedure tot instemming met een dubbelbelastingverdrag. Op het ogenblik van de goedkeuring van een wet houdende instemming met een dubbelbelastingverdrag staan de afspraken die de daarbij betrokken staten wederkerig zijn overeengekomen wel vast en kan de betrokken wetgever met volledige kennis van zaken al dan niet instemmen met de onderhandelde overeenkomst.

6. De gemachtigde verklaarde dat België beoogt om op het ogenblik van de bekrachtiging van de Overeenkomst een kennisgeving neer te leggen met een opsomming van 99 dubbelbelastingverdragen waarvan het wenst dat deze onder het toepassingsgebied van de Overeenkomst zouden vallen. Voor zover de andere verdragspartijen telkens hetzelfde verklaren, zullen deze verdragen door de Overeenkomst effectief worden gewijzigd.

Gevraagd welke dubbelbelastingverdragen België niet onder het toepassingsgebied van de Overeenkomst zou willen laten vallen, en waarom, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“De verdragen met Japan, Nederland, Duitsland, Noorwegen en Zwitserland werden op het ogenblik van de ondertekening van het Multilateraal verdrag niet opgenomen op de lijst van ‘gedekte verdragen’. Het nieuwe verdrag dat op 12 oktober 2016 met Japan werd ondertekend houdt reeds rekening met de resultaten van het BEPS-project en de andere partnerlanden gaven de voorkeur aan een bilaterale aanpassing van hun verdrag met België. Met Nederland en Duitsland worden trouwens reeds geruime tijd onderhandelingen gevoerd voor het sluiten van een nieuw

dubbelbelastingverdrag. Ten aanzien van Duitsland zijn deze onderhandelingen quasi afgerond. Aangezien het niet duidelijk is of er met Nederland een algeheel akkoord zal kunnen worden bereikt heeft België alsnog geopteerd om het bestaand dubbelbelastingverdrag met Nederland van 2001 op te nemen op de lijst van gedekte verdragen. Met Noorwegen en Zwitserland zijn momenteel onderhandelingen aan de gang voor het sluiten van een protocol waardoor het bilateraal verdrag met België BEPS-conform wordt gemaakt. Zoals reeds aangehaald (...) hierboven werd Taiwan van de lijst verwijderd aangezien het niet om een internationaal verdrag gaat maar om een akkoord tussen private autoriteiten.”

Op basis van de voorlopige lijsten van voorbehouden en verklaringen die op het ogenblik van ondertekening werden neergelegd, zouden volgens de gemachtigde 56 dubbelbelastingverdragen waarbij België partij is als gedekte belastingverdragen worden gekwalificeerd.

7. De keuzemogelijkheden die aan de verdragspartijen worden gelaten, nemen verschillende vormen aan. Het gaat onder meer om de volgende instrumenten:

- Bij een aantal bepalingen van de Overeenkomst – die geen minimumstandaarden bevatten – kan een *voorbehoud* worden gemaakt (zie artikel 28 van de Overeenkomst). De bepaling waarover een voorbehoud wordt geformuleerd, wordt dan op geen van de gedekte belastingverdragen van die partij toegepast, zolang het voorbehoud niet wordt ingetrokken of gewijzigd.

Zo wil België een voorbehoud formuleren om de artikelen 4, 9, paragraaf 1, a), 10 en 14, van de Overeenkomst niet toe te passen. Deze bepalingen zullen bijgevolg geen toepassing vinden, en op dit punt zullen de gedekte belastingverdragen waarbij België partij is dan ook niet worden gewijzigd.

- Voor sommige bepalingen van de Overeenkomst die wel een minimumstandaard bevatten, wordt aan de partijen de *keuze* gelaten tussen verschillende alternatieve oplossingen. Slechts indien beide verdragspartijen dezelfde optie kiezen, zal de betrokken optie de bepaling van het gedekte belastingverdrag in die zin vervangen. Kiezen beide verdragspartijen niet dezelfde optie, dan zal de minimumstandaard enkel voorrang hebben op de betrokken bepaling van het gedekte belastingverdrag voor zover deze bepaling van het gedekte belastingverdrag met die minimumstandaard onverenigbaar is (zie bijvoorbeeld artikel 7, paragraaf 17, a), van de Overeenkomst). Wanneer de partijen bij een gedekt belastingverdrag een verschillende keuze maken, kan bijgevolg onderling overleg aangewezen zijn om tot een voor beide partijen bevredigende oplossing te komen.

Zo wil België een verklaring neerleggen om de optie van artikel 7, paragraaf 1, toe te passen.

- Voor sommige bepalingen van de Overeenkomst die wel een minimumstandaard bevatten, wordt aan de partijen de mogelijkheid gelaten om deze *niet toe te passen*, bijvoorbeeld indien hun gedekte belastingverdragen al aan deze minimumstandaard voldoen (zie bijvoorbeeld artikel 11, paragraaf 4, van de Overeenkomst).

- Sommige bepalingen van de Overeenkomst zijn dan weer facultatieve, aanvullende bepalingen. Ze zijn enkel van toepassing indien beide partijen bij een gedekt belastingverdrag kiezen om ze toe te passen.

Zo wil België geen enkele van de voorgestelde opties onder artikel 5 kiezen.⁴ België wenst daarentegen wel om optie B van artikel 13 alsook de aanvullende bepalingen van artikel 6, paragraaf 3, artikel 7, paragraaf 4, en deel VI (Arbitrage) toe te passen. Deze laatste bepalingen zullen van toepassing zijn op de gedekte belastingverdragen indien de verdragspartner bij een gedekt belastingverdrag een gelijkaardige verklaring aflegt.

8. Gevraagd naar de verklaringen en voorbehouden die België wenst te maken op het ogenblik van de bekrachtiging van de Overeenkomst, heeft de gemachtigde een lijvig document bezorgd, met daarin de verschillende verklaringen en voorbehouden waarover tussen de verschillende Belgische overheden overeenstemming zou zijn bereikt.

De gemachtigde lichtte toe dat deze lijst de volgende wijzigingen bevat ten opzichte van de lijst die ter gelegenheid van de ondertekening namens België werd neergelegd:⁵

“Hierbij toegevoegd vindt u de lijst van verklaringen en voorbehouden die op 12 juni jongstleden ter verificatie aan de depositaris is overgemaakt. De depositaris (OESO) heeft hierop niet gereageerd. De lijst van 12 juni verschilt van de lijst die werd neergelegd naar aanleiding van de ondertekening van het Multilateraal verdrag (op 7 juni 201[7]) onder meer op de volgende punten:

- a. Het akkoord met Taiwan werd niet meer opgenomen aangezien dit geen verdrag is tussen Staten. De verdragen met Nederland (wegens onduidelijkheid omtrent het bereiken van een akkoord over het sluiten van een nieuw verdrag), het nieuw verdrag met Botswana (ondertekend op 30-11-2017) en het nieuw Protocol tot wijziging van het DBV met Rusland (ondertekend op 21/1/2018) werden toegevoegd aan de lijst van gedekte verdragen;
- b. De titel van het DBV met het Verenigd Koninkrijk werd gecorrigeerd;
- c. De datum van inwerkingtreding van het protocol tot wijziging van het DBV met Polen wordt opgenomen;
- d. Het voorbehoud dat aanvankelijk was gemaakt in toepassing van artikel 12 (4) van het Multilateraal verdrag wordt niet langer gemaakt. De notificaties omtrent de impact van de aanneming van het artikel 12 van het Verdrag worden toegevoegd.”

9. Om de juridische draagwijdte van de Overeenkomst te kennen, en de impact die deze heeft op de verschillende dubbelbelastingverdragen die België gesloten heeft, zal bijgevolg een grondige kennis vereist zijn van verschillende aanvullende verdragsgegevens, waaronder de verklaringen en voorbehouden van België, de verklaringen en voorbehouden van de andere

⁴ Waardoor een keuze voor een van de opties door een verdragspartner bij een gedekt belastingverdrag tot gevolg heeft dat de gekozen optie van toepassing is op de eigen inwoners (artikel 5, paragraaf 1, van de Overeenkomst).

⁵ Die laatste lijst kan worden geconsulteerd op de OESO-website, zie <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-belgium.pdf>.

verdragspartners, en de eventuele latere wijzigingen hiervan,⁶ en van de reacties op elkaars verklaringen en voorbehouden.⁷

De transparantie van de regels die ter zake gelden is dan ook vrij problematisch, wat nefast is voor de rechtszekerheid:

- om te weten of een dubbelbelastingverdrag te beschouwen is als een gedekt belastingverdrag en bijgevolg door de Overeenkomst wordt gewijzigd, zal eerst moeten worden onderzocht of er een match is tussen de kennisgevingen van beide partijen bij het dubbelbelastingverdrag;
- om vervolgens te weten of een bepaling van een gedekt belastingverdrag door een bepaling van de Overeenkomst wordt gewijzigd, zal een grondig onderzoek van de relevante bepaling van de Overeenkomst en van de kennisgevingen en voorbehouden van beide partijen bij het gedekte belastingverdrag moeten gebeuren. Dit onderzoek kan eveneens een inhoudelijke appreciatie van de bepaling van het gedekte belastingverdrag vereisen (bijvoorbeeld om na te gaan of en in welke mate de betrokken bepaling onverenigbaar is met de minimumstandaard);
- bij de Overeenkomst zelf worden geen formele tekstwijzigingen doorgevoerd in de teksten van de dubbelbelastingverdragen, maar de draagwijdte van de wijziging zal moeten worden afgeleid uit een samenlezing van de tekst van het gedekte belastingverdrag, de tekst van de Overeenkomst, en een hele reeks kennisgevingen, voorbehouden en andere teksten (bijvoorbeeld ook de “*Explanatory Statement*”, zie verder, opmerking 11).

De bij de Overeenkomst gehanteerde snelle, maar complexe techniek van verdragswijzigingen beantwoordt derhalve niet aan de vereisten van duidelijkheid, transparantie en rechtszekerheid ten aanzien van de burgers.

In die omstandigheden komt het aan de bevoegde overheden toe om de doorwerking van dit complex geheel van internationale teksten te begeleiden teneinde het geheel zo doorzichtig mogelijk te maken voor de niet-ingewijde lezer, ook in die gevallen waarin de doorwerking van dat recht automatisch gebeurt.

Aan de gemachtigde werd gevraagd welke stappen zouden worden ondernomen om deze veelheid aan relevante verdragsinformatie die nodig is opdat burgers hun rechtspositie zouden kunnen bepalen (zoals datum van inwerkingtreding, voorbehouden, verklaringen, enzovoort, van zowel België als van zijn verdragspartners) kenbaar te maken. Hierop antwoordde deze:

“België heeft de intentie (net als vele andere jurisdicties) om de impact van het Multilateraal verdrag op de bilaterale verdragen te verduidelijken door het publiceren van ‘synthetische teksten’ per betrokken partnerjurisdictie. Deze teksten zouden voor zover als

⁶ Zie bv. de artikelen 28, paragraaf 9, en 29, paragrafen 5 en 6, van de Overeenkomst.

⁷ Zie bv. de artikelen 7, paragraaf 7, en 28, paragraaf 2, van de Overeenkomst.

mogelijk (...) met de betrokken partnerjurisdictie worden ‘afgestemd’, t.t.z. dat er zal worden gestreefd om de opmaak te doen in overleg met en met het akkoord van de verdragsonderhandelaars van de partnerstaat. Deze teksten zouden worden opgemaakt in de verschillende taalversies van het huidig bilateraal verdrag en worden opgenomen in de publieke toegankelijke databank (fisconetplus) van de FOD Financiën. Ook de datum van inwerkingtreding en toepassing van het Multilateraal verdrag tussen België en de specifieke partnerstaat zouden worden opgenomen. Aangezien het multilateraal verdrag en het gedekt bilateraal verdrag ‘naast elkaar’ moeten worden gelezen zal de gepubliceerde synthetische tekst slechts een officieus karakter hebben en de gemeenschappelijke visie weergeven van de verdragsonderhandelaars over de impact van het multilateraal verdrag op het bilateraal verdrag.”⁸

De door de gemachtigde voorgestelde werkwijze kan worden toegejuicht aangezien deze tijdens een overgangsfase ervoor kan zorgen dat de betrokken rechtsregels toegankelijker en transparanter worden gemaakt. Het zal evenwel een volgehouden inspanning vergen om de synthetische teksten up-to-date te houden. Het verdient aanbeveling om een bepaling met een opdracht in die zin aan de uitvoerende macht aan het voorontwerp van decreet toe te voegen.

Om de overgangsfase zo kort mogelijk te houden, zouden de dubbelbelastingverdragen echter systematisch en zo spoedig mogelijk moeten worden aangepast aan de nieuwe regels.

10. De memorie van toelichting bij het voorontwerp is uitermate summier. Deze laat niet toe om een nauwkeurig beeld te krijgen van de draagwijdte van de Overeenkomst voor België in het algemeen en voor de Duitstalige Gemeenschap in het bijzonder.

Teneinde het parlement ten volle te informeren zodat het met kennis van zaken met de Overeenkomst kan instemmen, dient de memorie van toelichting nader te worden uitgewerkt. Met de gemachtigde kan worden ingestemd dat wat dit betreft inspiratie kan worden gevonden in de memorie van toelichting bij het voorontwerp van federale instemmingswet met de Overeenkomst.

ONDERZOEK VAN DE TEKST VAN HET VERDRAG

11. Samen met de Overeenkomst werd een “*Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*” (hierna: gemeenschappelijke verklaring) aangenomen. Wegens de bijzondere status van een dergelijke gemeenschappelijke verklaring van de partijen waarover overeenstemming werd bereikt op het ogenblik van het sluiten van het verdrag,⁹ dient eveneens met deze

⁸ Wat FISCONETplus (https://gcloudbelgium.sharepoint.com/sites/minfin-fisconet_public) betreft, moet worden opgemerkt dat het niet gaat om een documentair systeem dat vrij toegankelijk is, vermits een (gratis) Microsoft-account (cf. <https://account.microsoft.com/account?lang=nl-be>) is vereist. De vraag rijst of deze belemmering van de toegankelijkheid van de betrokken overheidsinformatie voor de burger wel noodzakelijk en evenredig is, en in overeenstemming met de regelgeving inzake de verwerking van persoonsgegevens.

⁹ Zie artikel 31, paragraaf 2, a), van het Verdrag van Wenen van 23 mei 1969 ‘inzake het verdragenrecht’.

gemeenschappelijke verklaring te worden ingestemd. De verklaring zal derhalve samen met het voorontwerp moeten worden ingediend bij het parlement.

12. Aan de gemachtigde werd gevraagd waarom de verklaringen en voorbehouden niet zijn opgenomen in het dispositief van het voorontwerp van instemmingsdecreet. Hierop antwoordde deze:

“In overleg met de dienst Verdragen van de FOD Buitenlandse Zaken werd besloten om de lijst van verklaringen (i.e. de lijst met de gedekte jurisdicties, voorbehouden, opties en notificaties) niet op te nemen in het instemmingsdecreet doch er enkel en alleen naar te verwijzen in de memorie van toelichting. Het Parlement keurt weliswaar het Multilateraal Verdrag goed doch het is een prerogatief van de Regering om de nodige voorbehouden te maken, deze te wijzigen en deze eventueel later op te heffen. Enkel het Multilateraal verdrag als dusdanig wordt dus ter instemming voorgelegd aan het Parlement.”

Met de gemachtigde kan worden ingestemd dat het maken van voorbehouden en het doen van verklaringen op het ogenblik van de bekrachtiging van de Overeenkomst het prerogatief is van de Koning, nadat hierover consensus is bereikt met de gewest- en gemeenschapsregeringen (artikel 167, §§ 1, eerste lid, 2 en 3, van de Grondwet).

Vermits de kennisgevingen en voorbehouden de draagwijdte van de verplichtingen bepalen die voor België – en zijn burgers – uit de Overeenkomst voortvloeien, moeten deze ook aan de bevoegde parlementen ter instemming worden voorgelegd, bij gebreke waarvan ze geen uitwerking in de Belgische interne rechtsorde zullen hebben (artikel 167, §§ 2 en 3, van de Grondwet).

Er is dan ook nood aan een afstemming over de voorgenomen verklaringen en voorbehouden, niet alleen tussen de Koning en de gemeenschaps- en gewestregeringen (wat reeds blijkt te zijn gebeurd), maar ook tussen de uitvoerende macht en het betrokken parlement. In het aan de Raad van State voorgelegde dossier ontbreken evenwel de verklaringen en voorbehouden van België en wordt de draagwijdte ervan evenmin besproken. De tekst van de verklaringen en voorbehouden zal moeten worden toegevoegd aan het dossier dat bij het Parlement van de Duitstalige Gemeenschap wordt ingediend, en zal moeten worden toegelicht in de memorie van toelichting.

De beste manier om de rechtszekerheid voor de burgers te waarborgen en zich ervan te vergewissen dat het parlement met deze verklaringen en voorbehouden heeft ingestemd, bestaat er evenwel in naar deze verklaringen en voorbehouden te verwijzen in het dispositief zelf van het voorontwerp van instemmingdecreet. Hiertoe kan een nieuw artikel worden ingevoegd waarin wordt bepaald dat de verklaringen en voorbehouden die in bijlage zijn opgenomen volkomen gevolg zullen hebben, waarbij de tekst van de verklaringen en voorbehouden die België voornemens is te maken in bijlage bij het ontwerp van decreet worden gevoegd.¹⁰ Op die manier worden betwistingen voorkomen over de mate waarin het parlement heeft ingestemd met de Overeenkomst.

¹⁰ *Beginnelsen van de wetgevingstechniek – Handleiding voor het opstellen van wetgevende en reglementaire teksten*, Raad van State, 2008, nr. 207, te raadplegen op de internetsite van de Raad van State (www.raadvst-consetat.be).

13. Het publiek toegankelijk maken van “synthetische teksten” doet geen afbreuk aan de verplichting om het instemmingsdecreet en de bijhorende documenten (de Overeenkomst, de gemeenschappelijke verklaring en de verklaringen en voorbehouden van België) bekend te maken in het *Belgisch Staatsblad*. Volgens vaste rechtspraak van het Hof van Cassatie moet een verdrag behoorlijk worden bekendgemaakt – bij ontstentenis van een bijzondere wetsbepaling: in het *Belgisch Staatsblad* – om de burger persoonlijk te kunnen binden.¹¹

Dat geen bekendmaking in het *Belgisch Staatsblad* zou plaatsvinden van de andere relevante verdragsinformatie (bekrachtiging, inwerkingtreding, voorbehouden en kennisgevingen door de andere verdragspartijen, ...) die cruciaal is om te weten welke de gevolgen zijn voor de geldende dubbelbelastingverdragen, levert enkel geen bezwaar op indien de Overeenkomst zelf de vorm bepaalt waarin die gegevens moeten worden bekendgemaakt of indien de federale wetgever in een afwijkende regeling van bekendmaking had voorzien, wat thans niet het geval is.

Artikel 39, paragraaf 3, van de Overeenkomst bepaalt dat de depositaris van het verdrag “publiekelijk beschikbare lijsten” bijhoudt van de gedekte belastingverdragen, de door de partijen gemaakte voorbehouden en de door de partijen gedane kennisgevingen. Het gaat om een opdracht die aan de depositaris wordt gegeven om ter bevordering van de transparantie en duidelijkheid de voornoemde lijsten publiek toegankelijk te maken.

Opdat de door de depositaris gedane bekendmaking, inzonderheid dan het publiek beschikbaar stellen van de voorbehouden en kennisgevingen van de andere verdragspartijen, beschouwd zou kunnen worden als officiële bekendmaking in plaats van een bekendmaking in het *Belgisch Staatsblad*, zou de federale wetgever in de instemmingswet uitdrukkelijk kunnen bepalen dat de bekendmaking door de depositaris van de in artikel 39, paragraaf 3, van de Overeenkomst vermelde verdragsgegevens geldt als internrechtelijke bekendmaking ervan. Doch ook in dat geval zal erop moeten worden toegezien dat de bekendmaking beantwoordt aan de essentiële randvoorwaarden op het gebied van toegankelijkheid en kenbaarheid van een officiële bekendmaking.

14. Artikel 7 van de Overeenkomst is erop gericht om in lijn met Actie 6 van het BEPS-actieplan te voorzien in een minimumstandaard om misbruik van de belastingverdragen te voorkomen.¹² België heeft in dat verband gekozen om enkel de bepaling van het criterium van de voornaamste doelen toe passen. Naar luid van artikel 7, paragraaf 1, van de Overeenkomst schrijft die bepaling voor dat, “[n]iettegenstaande enige bepaling van een gedekt belastingverdrag, (...) voordeel waarin dat gedekte belastingverdrag voorziet niet [wordt] toegekend met betrekking tot een inkomens- of vermogensbestanddeel wanneer er, rekening houdend met alle relevante feiten en omstandigheden, redelijkerwijs kan worden geconcludeerd dat het verkrijgen van dat voordeel een van de voornaamste doelen was van een constructie of transactie die direct of indirect tot dat voordeel geleid heeft, tenzij vastgesteld wordt dat het

¹¹ Cass. 11 december 1953, *Pas.* 1954, I, 298; Cass. 19 maart 1981, *JT* 1982, 565-567, noot J. VERHOEVEN.

¹² Cf. <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/actions-beps.htm>.

toekennen van dat voordeel in die omstandigheden in overeenstemming zou zijn met het voorwerp en het doel van de desbetreffende bepalingen van het gedekte belastingverdrag”.¹³

De afdeling Wetgeving van de Raad van State wijst in dit verband op arrest nr. 141/2013 van het Grondwettelijk Hof¹⁴ waarin het Hof met betrekking tot andere algemene fiscale antimisbruikbepalingen (inzonderheid in artikel 344, § 1, van Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992, artikel 18, § 2, van het Wetboek der Registratie-, Hypotheek- en Griffigerechten en artikel 106, tweede lid, van het Wetboek der Successierechten) heeft besloten tot de verenigbaarheid ervan met de artikelen 170 en 172 van de Grondwet, gelet op de “verschillende strikte voorwaarden” waaraan de toepassing van deze bepalingen onderworpen zijn.

Het spreekt voor zich dat artikel 7 van de Overeenkomst dient te worden uitgevoerd in lijn met het voormelde arrest van het Grondwettelijk Hof.

ONDERZOEK VAN DE TEKST VAN HET INSTEMMINGSDECREET

15. Bij het voorontwerp werd enkel een Duitse vertaling van de Overeenkomst gevoegd. Luidens de slotformule van de Overeenkomst zijn de Engelse en de Franse teksten authentiek. Bijgevolg zal ook de Franse tekst van de Overeenkomst moeten worden gevoegd bij het ontwerp van decreet dat bij het Parlement van de Duitstalige Gemeenschap wordt ingediend, zodat de parlementsleden over minstens één authentieke versie beschikken.

DE GRIFFIER

DE VOORZITTER

Annemie GOOSSENS

Jo BAERT

¹³ Daarnaast heeft België ook gekozen om de aanvullende bepaling van artikel 7, paragraaf 4, van de Overeenkomst toe te passen. Die bepaling staat de bevoegde autoriteit toe om, wanneer een voordeel geweigerd wordt op grond van de bepaling van het criterium van de voornaamste doelen, de belastingplichtige het voordeel toe te kennen waartoe hij gerechtigd zou zijn geweest bij afwezigheid van de transactie of de constructie die geleid heeft tot de toepassing van die bepaling van het criterium van de voornaamste doelen.

¹⁴ GwH 30 oktober 2013, nr. 141/2013, B.19.