CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

avis 64.322/VR
du 23 novembre 2018

sur

un avant-projet d'ordonnance de la Région de Bruxelles-Capitale 'portant assentiment à la Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, faite à Paris le 24 novembre 2016'

RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

advies 64.322/VR
van 23 november 2018

over

een voorontwerp van ordonnantie van het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest 'houdende instemming met de Multilaterale Overeenkomst ter implementatie van aan belastingverdragen gerelateerde maatregelen ter voorkoming van grondslaguitholling en winstverschuiving, gedaan te Parijs op 24 november 2016'

‡LW-ADMSMABAA-GEDCCRZ‡

Le 24 septembre 2018, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre de la Région de Bruxelles-Capitale, chargé des Finances, du Budget et des Relations extérieures à communiquer un avis, dans un délai de trente jours prorogé à quarante-cinq jours [*], sur un avant-projet d'ordonnance 'portant assentiment à la Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, faite à Paris le 24 novembre 2016'.

L'avant-projet a été examiné par les chambres réunies le 6 novembre 2018. Les chambres réunies étaient composées de Jo BAERT, président de chambre, président, Martine BAGUET, président de chambre, Jeroen VAN NIEUWENHOVE, Peter SOURBRON, Bernard BLERO et Wanda VOGEL, conseillers d'État, Sébastien VAN DROOGHENBROECK et Bruno PEETERS, assesseurs, et Veerle VERTONGEN et Charles-Henri VAN HOVE, greffiers assumés.

Le rapport a été présenté par Dries VAN EECKHOUTTE et Marc OSWALD, auditeurs.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise a été vérifiée sous le contrôle de Martine BAGUET.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 23 novembre 2018.

*

Op 24 september 2018 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest, bevoegd voor Financiën, Begroting en Externe Betrekkingen verzocht binnen een termijn van dertig dagen verlengd tot vijfenveertig dagen[*] een advies te verstrekken over een voorontwerp van ordonnantie 'houdende instemming met de Multilaterale Overeenkomst ter implementatie van aan belastingverdragen gerelateerde maatregelen ter voorkoming van grondslaguitholling en winstverschuiving, gedaan te Parijs op 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 Veerle VERTONGEN en Charles-Henri VAN HOVE, toegevoegd griffiers.

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

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Martine BAGUET.

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

*

[*] Cette prorogation résulte de l'article 84, § 1er, alinéa 1er, 2°, des lois 'sur le Conseil d'État', coordonnées le 12 janvier 1973, qui dispose que le délai de trente jours est prorogé à quarante-cinq jours dans le cas où l'avis est donné par les chambres réunies en application de l'article 85*bis*.

[*] 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 85*bis*.

‡LW-ADMSMABAA-GEDCCRZ‡

1. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1er, 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 juridique ‡ et l'accomplissement des formalités prescrites.

*

PORTÉE DE L'AVANT-PROJET

2. L'avant-projet d'ordonnance soumis pour avis a pour objet de donner assentiment à la Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, faite à Paris le 24 novembre 2016 (ci-après : la Convention).

FORMALITÉS PRÉALABLES

3. Conformément à l'article 4, § 3, de l'ordonnance du 8 décembre 2016 'portant sur l'intégration de la dimension du handicap dans les lignes politiques de la Région de Bruxelles-Capitale', chaque ministre et secrétaire d'État évalue tout projet d'acte législatif ou réglementaire au regard du principe de *handistreaming*. Si un tel projet a une incidence sur la situation des personnes handicapées, le ministre ou le secrétaire d'État l'expose dans une note au Gouvernement et il propose, si nécessaire, des mesures de correction, permettant leur pleine et effective participation à la société. Or, le dossier à l'examen ne comporte pas une telle évaluation. Les auteurs de l'avant-projet veilleront à ce que cette formalité préalable obligatoire soit également accomplie.

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

4. La Convention est un traité multilatéral conclu dans le cadre du plan d'action BEPS [1] de l'OCDE dont le but est de lutter contre des planifications fiscales internationales agressives ayant pour conséquence de transférer artificiellement des bénéfices vers des destinations où ils ne sont pas imposés ou sont soumis à une imposition réduite.

Les négociateurs visaient une mise en œuvre rapide de ces mesures qui doivent prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices. C'est pourquoi les mesures n'ont pas été purement et simplement mises en œuvre par la voie d'une adaptation du modèle de convention OCDE tendant à éviter les doubles impositions sur le revenu, mais également par la voie de cette Convention qui contient un mécanisme particulier permettant de modifier rapidement le cadre existant de plus de trois mille conventions bilatérales préventives de la

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

[1] Voir http://www.oecd.org/tax/beps.

‡LW-ADMSMABAA-GEDCCRZ‡

double imposition qui ont en général été conclues sur la base de versions antérieures du modèle de convention OCDE.

5. Le groupe de travail Traités mixtes (GTTM) et la Conférence interministérielle de la politique étrangère (CIPE) ont qualifié la Convention de traité mixte relevant de la compétence de l'autorité fédérale, des régions et des communautés [2].

On peut se rallier à ce point de vue.

6. Le mécanisme particulier de modification de conventions préventives de la double imposition déjà conclues laisse aux parties contractantes une certaine latitude en matière de choix et une certaine souplesse en ce qui concerne la manière dont il peut être satisfait aux normes minimales BEPS (voir par exemple l'article 7, paragraphe 3, de la Convention), la formulation de réserves à propos de dispositions qui ne contiennent pas de normes minimales (par exemple l'article 4, paragraphe 3) et la possibilité d'opter ou non pour certaines dispositions complémentaires facultatives (par exemple l'article 5).

Au moment de la signature, une partie contractante doit remettre au dépositaire une liste (provisoire ou à confirmer) de réserves et de notifications. Jusqu'au moment du dépôt de son instrument de ratification, d'acceptation ou d'approbation, elle peut y apporter toute modification qu'elle juge adéquate. Après avoir déposé l'instrument de ratification, d'acceptation ou d'approbation, une partie peut, à tout moment, retirer une réserve ou la remplacer par une autre réserve plus limitée, ou compléter la liste des conventions qu'elle souhaite modifier par la Convention, ou opter pour l'application de nouvelles dispositions facultatives en procédant à de nouvelles notifications. Toutefois, une partie n'est en principe pas autorisée à émettre encore une nouvelle réserve ou à renoncer au choix d'appliquer des dispositions facultatives après le dépôt de l'instrument de ratification, d'acceptation ou d'approbation (articles 28 et 29 de la Convention).

Il en résulte qu'au moment de l'adoption de la loi, du décret ou de l'ordonnance portant assentiment à la Convention, le législateur concerné n'apercevra pas nécessairement de manière tout à fait claire quelles options (définitives) ont été choisies ou seront choisies par les autres parties à la Convention. La portée des modifications apportées aux conventions préventives de la double imposition en vigueur sera donc incertaine. Cette procédure d'assentiment diffère sur ce point de la procédure d'assentiment d'une convention préventive de la double imposition. Au moment de l'adoption de la norme portant assentiment à une convention préventive de la double imposition, les accords dont les États concernés ont convenus mutuellement sont bel et bien établis et le législateur concerné peut en toute connaissance de cause donner ou non son assentiment à la convention négociée.

7. Le délégué a déclaré que la Belgique envisage de déposer au moment de la ratification de la Convention une notification contenant une énumération de 99 conventions préventives de la double imposition qu'elle souhaite faire entrer dans le champ d'application de la

[2] Des courriers du 4 avril 2017 confirment que la Conférence interministérielle de la Politique étrangère (CIPE) a approuvé le rapport du Groupe de travail Traités mixtes dans le cadre de la procédure écrite.

‡LW-ADMSMABAA-GEDCCRZ‡

Convention. Dans la mesure où les autres parties à la Convention feront chaque fois la même déclaration, ces conventions seront effectivement modifiées par la Convention.

À la question de savoir quelles conventions préventives de la double imposition la Belgique ne voudrait pas faire entrer dans le champ d'application de la Convention, le délégué a répondu ce qui suit :

> « 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 ».

Selon le délégué, sur la base des listes provisoires de réserves et de déclarations qui ont été déposées au moment de la signature, 56 conventions préventives de la double imposition auxquelles la Belgique est partie seraient qualifiées de conventions fiscales couvertes.

8. Les options laissées aux parties contractantes prennent différentes formes. Il s'agit notamment des instruments suivants :

– Une *réserve* peut être émise concernant un certain nombre de dispositions de la Convention qui ne contiennent pas de normes minimales (voir l'article 28 de la Convention). La disposition pour laquelle une réserve est formulée ne s'applique alors à aucune des conventions fiscales couvertes de cette partie aussi longtemps que la réserve n'est pas retirée ou modifiée.

Ainsi, la Belgique entend formuler une réserve afin de ne pas appliquer les articles 4, 9, paragraphe 1, a), 10 et 14 de la Convention. Par conséquent, ces dispositions ne trouveront pas à s'appliquer et les conventions fiscales couvertes auxquelles la Belgique est partie ne seront donc pas modifiées sur ce point.

‡LW-ADMSMABAA-GEDCCRZ‡

– Pour certaines dispositions de la Convention qui contiennent bien une norme minimale, les parties ont le *choix* entre différentes solutions de rechange. Ce n'est que si les deux parties contractantes choisissent la même option que celle-ci remplacera la disposition de la convention fiscale couverte. Si ces deux parties ne choisissent pas la même option, la norme minimale ne primera alors que la disposition concernée de la convention fiscale couverte pour autant que cette disposition soit incompatible avec cette norme minimale (voir par exemple l'article 7, paragraphe 17, a), de la Convention). Lorsque les parties à une convention fiscale couverte opèrent un choix différent, une concertation mutuelle peut par conséquent être opportune pour arriver à une solution satisfaisante pour les deux parties.

Ainsi, la Belgique envisage de déposer une déclaration pour appliquer l'option de l'article 7, paragraphe 1.

– Pour certaines dispositions de la Convention qui contiennent bien une norme minimale, les parties ont la possibilité *de ne pas les appliquer*, par exemple si leurs conventions fiscales couvertes remplissent déjà cette norme minimale (voir par exemple l'article 11, paragraphe 4, de la Convention).

– Certaines dispositions de la Convention sont par ailleurs des dispositions complémentaires facultatives. Elles ne s'appliquent que si les deux parties à une convention fiscale couverte choisissent de les appliquer.

Ainsi, la Belgique n'entend choisir aucune des options proposées sous l'article 5 [3]. Par contre, elle souhaite bel et bien appliquer l'option B de l'article 13 ainsi que les dispositions complémentaires des articles 6, paragraphe 3, et 7, paragraphe 4, ainsi que la partie VI (Arbitrage). Ces dernières dispositions s'appliqueront aux conventions fiscales couvertes si le partenaire à une convention fiscale couverte fait une déclaration similaire.

9. Interrogé sur les déclarations et réserves que la Belgique souhaite faire au moment de la ratification de la Convention, le délégué a fourni un document volumineux comportant les différentes déclarations et réserves sur lesquelles les différentes autorités belges seraient parvenues à un accord.

Le délégué a précisé que cette liste contient les modifications suivantes par rapport à la liste qui avait été déposée au nom de la Belgique à l'occasion de la signature [4].

> « 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

[3] Il en résulte que lorsqu'un partenaire à une convention fiscale couverte a choisi une des options, l'option choisie s'applique à ses propres résidents (article 5, paragraphe 1, de la Convention).

[4] Cette liste peut être consultée sur le site internet de l'OCDE, voir http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-belgium.pdf.

‡LW-ADMSMABAA-GEDCCRZ‡

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 aanname van het artikel 12 van het Verdrag worden toegevoegd ».

10. Pour connaitre la portée juridique de la Convention et son impact sur les différentes conventions préventives de la double imposition conclues par la Belgique, il faudra par conséquent une connaissance approfondie de différents éléments complémentaires, dont les déclarations et réserves de la Belgique, les déclarations et réserves des autres parties à la Convention et leurs éventuelles modifications ultérieures [5], ainsi que des réactions aux déclarations et réserves de chacun [6].

La transparence des règles qui s'appliquent en la matière est dès lors problématique, ce qui nuit à la sécurité juridique :

– pour savoir si une convention préventive de la double imposition doit être considérée comme une convention fiscale couverte, qui est dès lors modifiée par la Convention, il faudra d'abord examiner s'il y a une correspondance entre les notifications des deux parties à la convention préventive de la double imposition ;

– pour ensuite savoir si une disposition d'une convention fiscale couverte est modifiée par une disposition de la Convention, il faudra procéder à un examen approfondi de la disposition pertinente de la Convention et des notifications et réserves des deux parties à la convention fiscale couverte. Cet examen peut également requérir une appréciation sur le fond de la disposition de la convention fiscale couverte (par exemple pour vérifier si la disposition concernée est conforme à la norme minimale, et, si oui, dans quelle mesure) ;

– la Convention elle-même n'apporte pas de modifications de texte formelles aux conventions préventives de la double imposition, la portée de la modification devra donc être déduite d'une lecture combinée du texte de la convention fiscale couverte, du texte de la Convention, et de toute une série de notifications, de réserves et d'autres textes (y compris, par exemple l'« *Explanatory Statement* », voir plus loin, observation 11).

La méthode, rapide mais complexe, de modification des conventions que porte la Convention ne répond donc pas aux exigences de clarté, de transparence et de sécurité juridique requises à l'égard des citoyens.

[5] Voir par exemple les articles 28, paragraphe 9, et 29, paragraphes 5 et 6, de la Convention.

[6] Voir par exemple les articles 7, paragraphe 7, et 28, paragraphe 2, de la Convention.

‡LW-ADMSMABAA-GEDCCRZ‡

Dans ces circonstances, c'est aux autorités compétentes qu'il revient d'accompagner l'application de cet ensemble complexe de textes internationaux afin qu'il soit le plus limpide possible pour le lecteur non initié, y compris dans les cas où l'application de ce droit est automatique.

Le délégué a été interrogé quant à savoir quelles démarches seraient entreprises pour faire connaitre cette multitude d'informations pertinentes dont les citoyens ont besoin pour déterminer leur situation juridique (comme la date d'entrée en vigueur, les réserves, les déclarations, etc., tant de la Belgique que des autres parties contractantes). Il a répondu ce qui suit :

> « 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 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 » [7].

On peut se réjouir de la méthode proposée par le délégué, celle-ci permettant d'améliorer l'accessibilité et la transparence des normes concernées pendant une phase transitoire. Tenir les synthèses à jour demandera cependant un effort soutenu. Il est recommandé d'ajouter à l'avant-projet d'ordonnance une disposition chargeant le pouvoir exécutif d'une mission en ce sens.

Afin d'écourter autant que possible la phase transitoire, il faudrait toutefois adapter systématiquement et dans les plus brefs délais les conventions préventives de la double imposition aux nouvelles règles.

EXAMEN DU TEXTE DE LA CONVENTION

11. En même temps que la Convention, un « *Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting* » (ci-après : déclaration commune) a été adopté. Vu le statut particulier d'une telle déclaration commune convenue par les parties au moment de conclure la Convention [8], il faudra

[7] En ce qui concerne FISCONET*plus* (https://gcloudbelgium.sharepoint.com/sites/minfin-fisconet_public), il convient d'observer qu'il ne s'agit pas d'un système documentaire *librement* accessible, puisqu'il requiert un compte Microsoft (gratuit) (https://account.microsoft.com/account?lang=nl-be). La question se pose de savoir si cette entrave à l'accessibilité des informations publiques concernées pour le citoyen est réellement nécessaire et proportionnée, et si elle est conforme à la législation en matière de traitement des données à caractère personnel.

[8] Voir l'article 31, paragraphe 2, a), de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 'sur le droit des traités'.

‡LW-ADMSMABAA-GEDCCRZ‡

également donner assentiment à cette déclaration commune. La déclaration devra par conséquent être déposée au Parlement en même temps que l'avant-projet.

12. Le délégué a été interrogé quant à savoir pourquoi les déclarations et réserves n'ont pas été reproduites dans le dispositif de l'avant-projet d'ordonnance d'assentiment. Il a répondu ce qui suit :

> « 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 de instemmings[ordonnantie] 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 ».

On peut se rallier au point de vue du délégué selon lequel le fait de formuler des réserves et de faire des déclarations au moment de la ratification de la Convention relève de la prérogative du Roi, et ce après avoir atteint un consensus à ce sujet avec les gouvernements des communautés et des régions (article 167, §§ 1er, alinéa 1er, 2 et 3, de la Constitution).

Dès lors que les notifications et les réserves déterminent la portée des obligations qui découlent de la Convention pour la Belgique – et ses citoyens –, elles doivent, elles aussi, être soumises à l'assentiment des parlements compétents, faute de quoi elles ne pourront avoir d'effet dans l'ordre juridique interne belge (article 167, §§ 2 et 3, de la Constitution).

Il est donc nécessaire d'harmoniser les déclarations et réserves envisagées, non seulement entre le Roi et les gouvernements des communautés et des régions (ce qui s'avère être déjà le cas), mais aussi entre le pouvoir exécutif et le parlement concerné. Les déclarations et réserves de la Belgique sont toutefois absentes du dossier soumis au Conseil d'État et leur portée n'est pas davantage examinée. Le texte des déclarations et réserves devra être ajouté au dossier déposé au Parlement de la Région de Bruxelles-Capitale et devra être commenté dans l'exposé des motifs.

Cependant, la meilleure manière de garantir la sécurité juridique pour les citoyens et de s'assurer que le parlement porte assentiment à ces déclarations et réserves est d'y faire référence dans le dispositif même de l'avant-projet d'ordonnance d'assentiment. À cet effet, on insérera un nouvel article disposant que les déclarations et réserves reproduites en annexe sortiront leur plein et entier effet, le texte des déclarations et réserves que la Belgique a l'intention de faire étant annexées au projet d'ordonnance [9]. On évite ainsi des contestations relatives à la mesure dans laquelle le parlement a donné assentiment à la Convention.

13. Rendre accessibles au public des « synthèses » n'affecte pas l'obligation de publier l'ordonnance d'assentiment et les documents y afférents (la Convention, la déclaration commune et les déclarations et réserves de la Belgique) au *Moniteur belge*. Selon la jurisprudence de la

[9] *Principes de technique législative - Guide de rédaction des textes législatifs et réglementaires*, Conseil d'État, 2008, n° 207, à consulter sur le site Internet du Conseil d'État (www.raadvst-consetat.be).

‡LW-ADMSMABAA-GEDCCRZ‡

Cour de cassation, un traité doit être publié adéquatement – à défaut de disposition législative particulière : au *Moniteur belge* – pour pouvoir lier personnellement le citoyen[10].

Le fait que les autres informations pertinentes liées à la Convention (ratification, entrée en vigueur, réserves et notifications des autres parties à la Convention, etc.), qui sont essentielles pour connaitre les effets sur les conventions préventives de la double imposition, ne soient pas publiées au *Moniteur belge* ne soulève pas d'objection si et seulement si la Convention même détermine la forme sous laquelle ces éléments doivent être publiés ou si le législateur fédéral avait prévu un régime dérogatoire, ce qui n'est pas le cas actuellement.

L'article 39, paragraphe 3, de la Convention prévoit que le dépositaire de la Convention tient à jour « des listes accessibles au public » des conventions fiscales couvertes, des réserves émises par les parties et des notifications formulées par les parties. Il s'agit d'une mission confiée au dépositaire visant à mettre les listes précitées à la disposition du public dans le but d'améliorer la transparence et la clarté.

Pour que la publication faite par le dépositaire, en particulier la mise à disposition du public des réserves et notifications des autres parties à la Convention, puisse être considérée comme une publication officielle à la place d'une publication au *Moniteur belge*, le législateur fédéral pourrait déterminer expressément dans la loi d'assentiment que la publication par le dépositaire des éléments de la Convention visés en son article 39, paragraphe 3, tient lieu de publication en droit interne. Néanmoins, dans ce cas également, il faudra veiller à ce que la publication réponde aux conditions essentielles d'accessibilité et d'identification d'une publication officielle.

14. L'article 7 de la Convention est destiné à prévoir, conformément à l'Action 6 du plan d'action BEPS, une norme minimale afin d'éviter l'utilisation abusive des conventions fiscales [11]. À cet égard, la Belgique a choisi d'appliquer uniquement la disposition relative au critère des objets principaux. L'article 7, paragraphe 1, de la Convention énonce que, « [n]onobstant toute disposition d'une Convention fiscale couverte, un avantage au titre de la Convention fiscale couverte ne sera pas accordé au titre d'un élément de revenu ou de fortune s'il est raisonnable de conclure, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances propres à la situation, que l'octroi de cet avantage était l'un des objets principaux d'un montage ou d'une transaction ayant permis, directement ou indirectement, de l'obtenir, à moins qu'il soit établi que l'octroi de cet avantage dans ces circonstances serait conforme à l'objet et au but des dispositions pertinentes de cette Convention fiscale couverte » [12].

[10] Cass., 11 décembre 1953, *Pas.*, 1954, I, p. 298, Cass., 19 mars 1981, *J.T.* 1982, pp. 565-567, note J. Verhoeven.

[11] Cf. http://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/actions-beps.htm.

[12] Par ailleurs, la Belgique a aussi choisi d'appliquer la disposition complémentaire de l'article 7, paragraphe 4, de la Convention. Cette disposition permet à l'autorité compétente, lorsqu'un avantage est refusé sur la base de la disposition relative au critère des objets principaux, d'octroyer au contribuable l'avantage auquel il aurait eu droit en l'absence de la transaction ou du montage à l'origine de l'application de cette disposition relative au critère des objets principaux.

‡LW-ADMSMABAA-GEDCCRZ‡

À ce sujet, la section de législation du Conseil d'État renvoie à l'arrêt n° 141/2013 de la Cour constitutionnelle[13], dans lequel la Cour, en ce qui concerne d'autres dispositions fiscales anti-abus générales (en particulier l'article 344, § 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992, l'article 18, § 2, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe et l'article 106, alinéa 2, du Code des droits de succession), a conclu à leur compatibilité avec les articles 170 et 172 de la Constitution, compte tenu de « plusieurs conditions strictes » auxquelles l'application de ces dispositions est soumise.

Il va de soi que l'article 7 de la Convention doit être mis en oeuvre conformément à l'arrêt précité de la Cour constitutionnelle.

EXAMEN DU TEXTE DE L'ORDONNANCE D'ASSENTIMENT

15. Seule la version authentique française de la Convention a été jointe à l'avant-projet. Il conviendra de joindre également une traduction néerlandaise au projet d'ordonnance déposé au Parlement de la Région de Bruxelles-Capitale.

*

[13] C.C., 30 octobre 2013, n° 141/2013, B.19.

‡LW-ADMSMABAA-GEDCCRZ‡

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 rechtsgrond‡, alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

STREKKING VAN HET VOORONTWERP

2. Het om advies voorgelegde voorontwerp van ordonnantie 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).

VOORAFGAANDE VORMVEREISTEN

3. Overeenkomstig artikel 4, § 3, van de ordonnantie van 8 december 2016 'betreffende de integratie van de handicapdimensie in de beleidslijnen van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest' evalueert elke minister en staatssecretaris elk ontwerp van wetgevende of regelgevende akte uit het oogpunt van *handistreaming*. Als een dergelijk ontwerp een weerslag heeft op de situatie van personen met een handicap, geeft de minister of de staatssecretaris dat aan in een nota aan de regering en stelt hij indien nodig correctiemaatregelen voor, waardoor de volwaardige en effectieve deelname van de genoemde personen aan de maatschappij mogelijk wordt. Het voorliggende dossier bevat echter geen dergelijke evaluatie. De stellers van het voorontwerp moeten erop toezien dat ook dit verplichte voorafgaande vormvereiste wordt vervuld.

ALGEMENE OPMERKINGEN

4. De Overeenkomst is een multilateraal verdrag gesloten in het kader van het BEPS-actieplan[1] 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

‡ Aangezien het om een voorontwerp van ordonnantie gaat, wordt onder "rechtsgrond" de overeenstemming met de hogere rechtsnormen verstaan.

[1] Zie http://www.oecd.org/tax/beps.

‡LW-ADMSMABAA-GEDCCRZ‡

drieduizend bilaterale dubbelbelastingverdragen die veelal op basis van eerdere versies van het OESO-modelverdrag zijn gesloten.

5. 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.[2]

Hiermee kan worden ingestemd.

6. 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 de norm 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.

7. 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

[2] 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.

‡LW-ADMSMABAA-GEDCCRZ‡

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.

8. 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.

‡LW-ADMSMABAA-GEDCCRZ‡

– 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.[3] 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.

9. 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:[4]

> "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:

[3] 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).

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

‡LW-ADMSMABAA-GEDCCRZ‡

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 aanname van het artikel 12 van het Verdrag worden toegevoegd."

10. 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 verdragspartners, en de eventuele latere wijzigingen hiervan,[5] en van de reacties op elkaars verklaringen en voorbehouden.[6]

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.

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

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

‡LW-ADMSMABAA-GEDCCRZ‡

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 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."[7]

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 ordonnantie 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.

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

[7] Wat FISCONET*plus* (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.

‡LW-ADMSMABAA-GEDCCRZ‡

een dergelijke gemeenschappelijke verklaring van de partijen waarover overeenstemming werd bereikt op het ogenblik van het sluiten van het verdrag,[8] dient eveneens met deze 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 instemmingsordonnantie. 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 de instemmings[ordonnantie] 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 Brussels Hoofdstedelijk Parlement 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 instemmingsordonnantie. 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 ordonnantie

[8] Zie artikel 31, paragraaf 2, a), van het Verdrag van Wenen van 23 mei 1969 'inzake het verdragenrecht'.

‡LW-ADMSMABAA-GEDCCRZ‡

worden gevoegd.[9] Op die manier worden betwistingen voorkomen over de mate waarin het parlement heeft ingestemd met de Overeenkomst.

13. Het publiek toegankelijk maken van "synthetische teksten" doet geen afbreuk aan de verplichting om de instemmingsordonnantie 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.[10]

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.[11] 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, (…) een 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

[9] *Beginselen 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).

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

[11] *Cf.* http://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/actions-beps.htm.

‡LW-ADMSMABAA-GEDCCRZ‡

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 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".[12]

De afdeling Wetgeving van de Raad van State wijst in dit verband op arrest nr. 141/2013 van het Grondwettelijk Hof[13] 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 Griffierechten 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 DE INSTEMMINGSORDONNANTIE

15. Bij het voorontwerp werd enkel de Franse authentieke tekst van de Overeenkomst gevoegd. Er zal ook een Nederlandse vertaling moeten worden gevoegd bij het ontwerp van ordonnantie dat bij het Brussels Hoofdstedelijk Parlement wordt ingediend.

LE GREFFIER – DE GRIFFIER	LE PRÉSIDENT – DE VOORZITTER
Charles-Henri VAN HOVE	Jo BAERT

[12] 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.

[13] GwH 30 oktober 2013, nr. 141/2013, B.19.

‡LW-ADMSMABAA-GEDCCRZ‡