

CHAMBRE DES REPRÉSENTANTS  
DE BELGIQUE

12 décembre 2019

**PROPOSITION DE RÉOLUTION**

**relative à la politique conventionnelle  
de la Belgique en matière de fiscalité**

(déposée par M. Joris Vandenbroucke)

---

BELGISCHE KAMER VAN  
VOLKSVERTEGENWOORDIGERS

12 december 2019

**VOORSTEL VAN RESOLUTIE**

**betreffende het Belgisch  
fiscaal verdragsbeleid**

(ingediend door de heer Joris Vandenbroucke)

---

N-VA	: Nieuw-Vlaamse Alliantie
Ecolo-Groen	: Ecologistes Confédérés pour l'organisation de luttes originales – Groen
PS	: Parti Socialiste
VB	: Vlaams Belang
MR	: Mouvement Réformateur
CD&V	: Christen-Democratisch en Vlaams
PVDA-PTB	: Partij van de Arbeid van België – Parti du Travail de Belgique
Open Vld	: Open Vlaamse liberalen en democraten
sp.a	: socialistische partij anders
cdH	: centre démocrate Humaniste
DéFI	: Démocrate Fédéraliste Indépendant
INDEP-ONAFH	: Indépendant - Onafhankelijk

<i>Abréviations dans la numérotation des publications:</i>		<i>Afkorting bij de numering van de publicaties:</i>	
DOC 55 0000/000	Document de la 55 <sup>e</sup> législature, suivi du numéro de base et numéro de suivi	DOC 55 0000/000	Parlementair document van de 55 <sup>e</sup> zittingsperiode + basisnummer en volgnummer
QRVA	Questions et Réponses écrites	QRVA	Schriftelijke Vragen en Antwoorden
CRIV	Version provisoire du Compte Rendu Intégral	CRIV	Voorlopige versie van het Integraal Verslag
CRABV	Compte Rendu Analytique	CRABV	Beknopt Verslag
CRIV	Compte Rendu Intégral, avec, à gauche, le compte rendu intégral et, à droite, le compte rendu analytique traduit des interventions (avec les annexes)	CRIV	Integraal Verslag, met links het definitieve integraal verslag en rechts het vertaald beknopt verslag van de toespraken (met de bijlagen)
PLEN	Séance plénière	PLEN	Plenum
COM	Réunion de commission	COM	Commissievergadering
MOT	Motions déposées en conclusion d'interpellations (papier beige)	MOT	Moties tot besluit van interpellaties (beigekleurig papier)

## DÉVELOPPEMENTS

MESDAMES, MESSIEURS,

La présente proposition reprend le texte de la proposition DOC 54 1877/001.

La mondialisation de l'économie, le progrès technologique et la libéralisation des échanges commerciaux et des investissements transfrontaliers ont profondément transformé l'économie. Parallèlement à la mondialisation de l'économie, les entreprises ont pris ces dernières années une dimension de plus en plus internationale et mondiale et la structure économique des multinationales a fortement évolué. Il s'agit de moins en moins de maisons mères dotées d'un centre de décision central dans un seul pays et de plus en plus d'entreprises qui répartissent leurs activités et responsabilités sur l'ensemble de la planète. La croissance de l'économie des services et l'évolution de la technologie de l'information a également permis de localiser plus facilement certaines activités à des endroits fortement éloignés du lieu physique où se trouve le consommateur final.

Les entreprises multinationales sont plus nombreuses que jamais: le nombre de maisons mères a doublé entre 1995 et 2007, alors que le nombre de filiales a quadruplé au cours de la même période<sup>1</sup>. Au sein du groupe des multinationales, on constate en outre une importante concentration: 10 % des multinationales représentent pas moins de 90 % du chiffre d'affaires<sup>2</sup>. Les multinationales représentent une part importante et sans cesse croissante du PIB mondial. C'est ainsi que le stock d'investissements directs à l'étranger (IDE) dépasse aujourd'hui 30 % du PIB mondial, alors qu'il était encore de 10 % il y a 20 ans. Les échanges commerciaux entre les entreprises associées des deux côtés de l'Atlantique représentent environ la moitié de tous les échanges de biens entre les États-Unis et l'UE. En 2012, ce commerce intra-firme (*intra-firm trade*) s'élevait à 307 milliards de dollars américains<sup>3</sup>. On estime que le commerce au sein des entreprises multinationales représente de 35 % à 50 % du volume total des échanges commerciaux<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> Folfas, Pawel (2009) *Intra-Firm Trade and Non-Trade Intercompany Transactions: Changes in Volume and Structure During 1990-2007, Working Paper*.

<sup>2</sup> OESO (2015), "Guidance on the implementation of transfer pricing documentation and country-by-country reporting".

<sup>3</sup> Fukui, T. and Lakatos., C. (2012), "EU-US Economic linkages: the role of multinationals and intra-firm trade", *Chief Economist Note no. 2, DG TRADE, 2013*.

<sup>4</sup> Folfas, Pawel (2009) *Intra-Firm Trade and Non-Trade Intercompany Transactions: Changes in Volume and Structure During 1990-2007, Working Paper*.

## TOELICHTING

DAMES EN HEREN,

Dit voorstel neemt de tekst over van voorstel DOC 54 1877/001.

Economische globalisering, technologische vooruitgang en liberalisering van de grensoverschrijdende handel en investeringen hebben de economie grondig gewijzigd. Samen met de economische globalisering zijn ook ondernemingen die afgelopen decennia steeds meer internationaal en globaal gaan werken en is de bedrijfsstructuur van multinationals grondig geëvolueerd. Het gaat steeds minder om een moederbedrijf met een centraal beslissingscentrum in één land, en steeds meer om een onderneming die activiteiten en verantwoordelijkheden verdeelt over de hele wereld. De toename van de diensteneconomie en de evolutie van de informatietechnologie heeft het ook eenvoudiger gemaakt om bepaalde activiteiten te lokaliseren op plaatsen die ver zijn verwijderd van de fysieke locatie van de eindconsument.

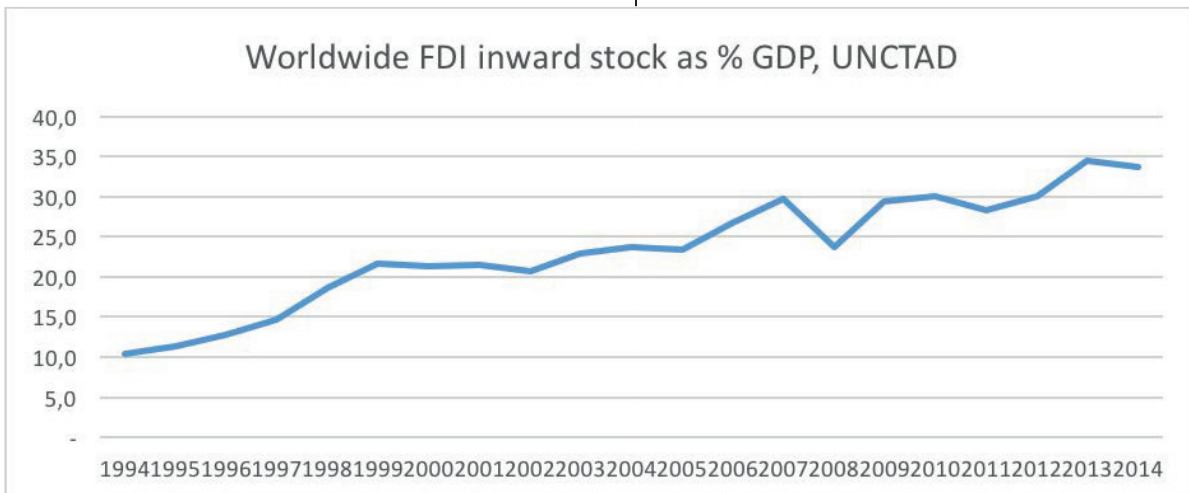
Er zijn meer multinationale ondernemingen dan ooit: het aantal moederbedrijven is tussen 1995 en 2007 verdubbeld terwijl het aantal dochterondernemingen over dezelfde periode is verviervoudigd<sup>1</sup>. En binnen de groep multinationals kan een belangrijke concentratie worden vastgesteld: 10 % van de multinationals zijn goed voor 90 % van de omzet<sup>2</sup>. Multinationals vertegenwoordigen een belangrijk en steeds groter wordend deel van het wereldwijde bbp. Zo bedraagt de wereldwijde stock aan buitenlandse directe investeringen (FDI) intussen meer dan 30 % van het wereldwijde bbp, terwijl dat 20 jaar geleden nog 10 % was. Handel tussen verbonden ondernemingen aan de twee kanten van de Atlantische Oceaan is goed voor zowat de helft van alle goederenhandel tussen de VS en de EU. In 2012 bedroeg de voormelde "intra-firm trade" 307 miljard US dollar<sup>3</sup>. Wereldwijd wordt de handel binnen multinationale ondernemingen geschat op 35 % à 50 % van de totale handel<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> Folfas, Pawel (2009) *Intra-Firm Trade and Non-Trade Intercompany Transactions: Changes in Volume and Structure During 1990-2007, Working Paper*.

<sup>2</sup> OESO (2015), "Guidance on the implementation of transfer pricing documentation and country-by-country reporting".

<sup>3</sup> Fukui, T. and Lakatos., C. (2012), "EU-US Economic linkages: the role of multinationals and intra-firm trade", *Chief Economist Note no. 2, DG TRADE, 2013*.

<sup>4</sup> Folfas, Pawel (2009) *Intra-Firm Trade and Non-Trade Intercompany Transactions: Changes in Volume and Structure During 1990-2007, Working Paper*.



En raison des évolutions décrites ci-dessus, la pratique fiscale revêt de plus en plus une dimension transfrontalière. Les conséquences fiscales de ces évolutions sont loin d'être négligeables. Tout d'abord, il est indéniable que la globalisation de notre économie augmente sensiblement le risque tant de double imposition transfrontalière que de délocalisation, évasion et fraude fiscale, et qu'elle réduit l'efficacité du contrôle fiscal. Le modèle organisationnel des entreprises reposant sur des structures globales et une centralisation globale ou régionale de diverses fonctions permet en effet la mise sur pied d'une planification fiscale internationale profitant des incohérences entre les règles fiscales nationales. Certaines entreprises ne paient dès lors pas d'impôts, ou seulement un montant négligeable.<sup>5</sup> On note par ailleurs un besoin croissant de solidarité avec les pays (en développement) qui ne disposent pas des outils leur permettant de prélever dans une économie globale la partie de l'impôt qui leur revient. D'autre part, le risque de double imposition économique existe toujours. Les revenus devraient être imposés une seule fois, ni plus ni moins. L'objectif n'est pas que les revenus transfrontaliers échappent à toute imposition, mais il importe aussi que ces revenus ne soient pas imposés plus d'une fois.

Il faut que les pays collaborent davantage sur le plan international et concluent de meilleurs accords pour lutter tant contre la double imposition que contre l'évasion et la fraude fiscales à dimension internationale. Cette lutte peut s'inscrire tant dans un cadre bilatéral que dans un cadre multilatéral ou supranational. La présente résolution met l'accent sur les conventions fiscales bilatérales et la politique conventionnelle fiscale belge.

<sup>5</sup> OCDE (2013), "Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting", p. 9-10.

Bovenvermelde evoluties hebben geleid tot een steeds toenemende grensoverschrijdende dimensie van de fiscale praktijk en hebben belangrijke fiscale consequenties. Het kan allereerst niet worden ontkend dat met de globalisering van onze economie het risico op grensoverschrijdende dubbele belasting als van fiscale delocalisering, belastingontwijking- en ontduiking in belangrijke mate toeneemt en de effectiviteit van het fiscale toezicht verkleint. Het organisatiemodel van ondernemingen in globale structuren, met een globale of regionale centralisering van verscheidene functies, maakt immers internationale fiscale planning mogelijk door gebruik te maken van incoherenties tussen de nationale belastingregels. Daardoor betalen sommige ondernemingen geen of slechts een verwaarloosbare lage belasting.<sup>5</sup> Verder is er een stijgende behoefte aan solidariteit met (ontwikkelings)landen die niet beschikken over voldoende middelen om een fair gedeelte van belastingen te heffen in een globale economie. Anderzijds bestaat de kans op economische dubbele belasting nog steeds. Inkomen zou één keer belast moeten worden, niet minder maar ook niet meer. Het is dus niet de bedoeling dat grensoverschrijdende inkomsten ontsnappen aan alle belastingheffing, maar het is eveneens belangrijk dat deze inkomsten niet meer dan één keer worden belast.

Landen moeten meer internationaal samenwerken en betere afspraken maken om zowel de internationale dubbele belasting als de belastingontwijking en belastingontduiking aan te pakken. Dergelijke aanpak kan zowel bilateraal als in multilateraal of supranationaal verband gebeuren. In deze resolutie ligt de focus op de bilaterale belastingverdragen en het Belgisch fiscaal verdragsbeleid.

<sup>5</sup> OECD (2013), "Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting", p. 9-10.

## Les conventions fiscales bilatérales belges

La Belgique dispose d'un large réseau de conventions fiscales. Notre pays a conclu des conventions visant à prévenir la double imposition ("conventions préventives de la double imposition", ci-après CPDI), avec une centaine de pays. Par ailleurs, notre pays a conclu des conventions visant à échanger des informations à des fins fiscales (ci-après TIEA<sup>6</sup>) avec une vingtaine de pays.

Une convention préventive de la double imposition (CPDI) comporte deux parties. Son premier objectif est d'éviter les doubles impositions internationales. Une CPDI implique dès lors que les États contractants renoncent en tout ou en partie à exercer le droit – octroyé par leur droit fiscal – d'imposer certains revenus. En limitant la souveraineté fiscale belge, on minimise surtout le risque de double imposition des revenus. Tel a été pendant des décennies l'objectif principal de ces conventions.

Le second objectif d'une convention préventive de la double imposition est de permettre l'échange de renseignements fiscaux entre les autorités fiscales des États contractants, ainsi qu'une assistance dans le domaine du recouvrement des impôts. Depuis 2009, on a accordé davantage d'attention à cet objectif, particulièrement à l'échange d'informations bancaires, après que le G20 a entamé la lutte contre le secret bancaire international<sup>7</sup>.

Un traité d'échange d'informations (TIEA) contient uniquement des dispositions réglant l'échange de renseignements et l'assistance mutuelle mais ne contient aucune disposition par laquelle les États contractants renoncent, partiellement ou totalement, à exercer le droit d'imposer certains revenus en vue de prévenir, si possible, la double imposition. Le modèle TIEA a été développé par l'OCDE pour permettre l'échange d'informations avec les pays refuges ou les paradis fiscaux avec lesquels d'autres pays préfèrent traditionnellement éviter de signer des conventions limitant leur souveraineté fiscale.

## Recommandations internationales relatives à la prévention de la double non-imposition

Depuis quelques années, la problématique de la double non-imposition bénéficie d'une attention croissante. Il n'est pas rare que les conventions fiscales créent la possibilité d'échapper partiellement ou totalement à l'impôt par le biais du "treaty shopping" ou d'autres stratégies frauduleuses. Ces abus portent atteinte à ces conventions et privent les États contractants de leurs

<sup>6</sup> Tax Information Exchange Agreement ou convention d'échange d'informations.

<sup>7</sup> Avril 2009, Sommet du G20 de Londres.

## Belgische bilaterale belastingverdragen

België heeft een ruim netwerk van fiscale verdragen. Met zowat honderd landen heeft België een overeenkomst voor het vermijden van dubbele belasting (een zogenaamd dubbelbelastingverdrag, hierna DBV) gesloten. Daarnaast heeft ons land met een twintigtal landen een verdrag tot de uitwisseling van inlichtingen voor fiscale doeleinden (hierna TIEA<sup>6</sup>) gesloten.

Een dubbelbelastingverdrag (DBV) heeft twee onderdelen. De eerste doelstelling bestaat erin om dubbele internationale belasting te vermijden. Een DBV houdt dus in dat de overeenkomstsluitende staten er gedeeltelijk of volledig van afzien het recht om bepaalde inkomsten te belasten – dat hen door hun belastingrecht wordt toegekend – uit te oefenen. Via een inperking van de Belgische fiscale soevereiniteit minimaliseren zij vooral het risico van dubbele inkomstenbelasting. Dit was decennialang de hoofdfocus van dergelijke verdragen.

De tweede doelstelling van een dubbelbelastingverdrag is de uitwisseling van fiscale inlichtingen tussen de belastingautoriteiten van de overeenkomstsluitende staten en bijstand voor de invordering van de belasting mogelijk te maken. Sinds 2009 werd aan dit onderdeel, en meer bepaald de uitwisseling van bankinlichtingen, meer aandacht besteed nadat de G20 de strijd tegen het internationaal bankgeheim had geopend<sup>7</sup>.

Een informatie-uitwisselingsverdrag (TIEA) bevat alleen bepalingen die de uitwisseling van inlichtingen en wederzijdse bijstand regelen, maar bevat geen bepalingen waarbij de overeenkomstsluitende staten er gedeeltelijk of volledig van afzien het recht om bepaalde inkomsten te belasten uit te oefenen om zo mogelijk dubbele belasting te vermijden. Het TIEA-model werd ontwikkeld door de OESO om informatie-uitwisseling mogelijk te maken met vluchtlanden of belastingparadijzen waarmee andere landen traditioneel liever geen verdrag sluiten waarbij ze hun fiscale soevereiniteit inperken.

## Internationale aanbevelingen betreffende het vermijden van dubbele niet-belasting

De problematiek van de dubbele niet-belasting is de afgelopen jaren steeds meer onder de aandacht gekomen. Vaak creëren belastingverdragen de mogelijkheid om belastingen volledig of gedeeltelijk te ontlopen door "treaty shopping" of andere misbruikstrategieën. Die ondermijnen dergelijke verdragen alleen maar en hollen de belastingopbrengsten van de overeenkomstsluitende

<sup>6</sup> Tax Information Exchange Agreement of informatie-uitwisselingsakkoord.

<sup>7</sup> April 2009, G20 London Summit.

recettes fiscales. Ce problème est l'un de ceux qui ont été évoqués dans le cadre du plan d'action BEPS<sup>8</sup> de l'OCDE en 2013. Le phénomène de l'évasion fiscale des multinationales avait éclaté au grand jour et certains scandales fiscaux tels que ceux de Starbucks, Google et Amazon avaient soulevé une vague d'indignation publique et politique, si bien que le G20 avait demandé l'établissement de ce plan. Dans un contexte de crise économique et de finances publiques sous pression dans presque tous les pays, les autorités ont été de plus en plus contraintes d'optimiser le recouvrement des recettes fiscales<sup>9</sup>. Le plan d'action BEPS comporte, en plus de diverses autres actions, des recommandations relatives aux conventions fiscales. Selon l'OCDE, l'utilisation abusive des conventions fiscales est en effet l'un des principaux vecteurs des pratiques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices<sup>10</sup>.

En octobre 2015, des rapports finaux ont été publiés concernant les points d'action 6 (empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales lorsque les circonstances ne s'y prêtent pas) et 7 (empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable). Les deux rapports proposent des modifications du modèle de convention fiscale de l'OCDE, à intégrer dans l'instrument multilatéral mettant en œuvre les résultats des travaux sur les questions relatives aux conventions. Prises ensemble, les modifications proposées dans les deux rapports devraient permettre aux différents pays de répondre aux problèmes auxquels ils sont confrontés en matière d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices dans le cadre des conventions fiscales.

La Belgique s'est engagée à mettre en œuvre ces normes minimales découlant du plan d'action BEPS. L'on se référera à cet égard au plan d'action contre la fraude fiscale du ministre des Finances<sup>11</sup>.

Pour développer l'instrument multilatéral modifiant les conventions fiscales susvisé, l'OCDE a créé un groupe de travail auquel participent plus de cent pays. Une modification multilatérale des conventions fiscales concernées permet un gain de temps énorme. Dès que l'instrument multilatéral est ratifié par les deux partenaires à la convention, les modifications sont applicables à la relation entre les deux pays ayant conclu une CPDI. Il convient en outre de souligner que l'instrument multilatéral

staten uit. Dit is één van de problemen die werden aangekaart in het BEPS<sup>8</sup>-actieplan van de OESO in 2013. Dat plan werd opgesteld op vraag van de G20 nadat belastingontwijking door multinationals prominent onder de aandacht werd gebracht van de bevolking en de publieke en politieke verontwaardiging toenam als gevolg van belastingenschandalen zoals die van Starbucks, Google en Amazon. In de context van de economische crisis en overheidsfinanciën die in zowat alle landen onder druk staan, verhoogde de druk op overheden om de inning van belastinginkomsten effectiever te maken<sup>9</sup>. Het BEPS-actieplan bevat, naast verschillende andere acties, ook aanbevelingen betreffende belastingverdragen. Het misbruik van belastingverdragen is volgens de OESO immers één van de belangrijkste problemen in de huidige internationale fiscaliteit: "*Treaty abuse is one of the most important sources of BEPS concerns*"<sup>10</sup>.

In oktober 2015 werden eindrapporten gepubliceerd over de actiepunten 6 (voorkomen dat verdragsvoordelen worden verleend in oneigenlijke gevallen) en 7 (voorkomen dat de status van vaste inrichting kunstmatig wordt vermeden). In beide rapporten wordt voorgesteld om wijzigingen aan te brengen in het OESO-modelbelastingverdrag en deze wijzigingen op te nemen in het multilaterale instrument voor de implementatie van de resultaten van de werkzaamheden betreffende verdragskwesties. De combinatie van de wijzigingen die in deze twee rapporten worden voorgesteld, moeten landen in staat stellen een antwoord te formuleren op de zorgen van het BEPS over hun belastingverdragen.

België heeft zich verbonden tot implementatie van deze minimale standaarden volgend uit het BEPS-actieplan. Daarvoor kan verwezen worden naar het actieplan van de minister van Financiën ter bestrijding van de fiscale fraude<sup>11</sup>.

Voor de ontwikkeling van het voormelde multilaterale instrument tot wijziging van de belastingverdragen richtte de OESO een werkgroep op waaraan meer dan 100 landen deelnemen. Een multilaterale wijziging van de betrokken bilaterale verdragen levert een enorme tijdswinst op. Zodra het multilaterale instrument door beide verdragspartners wordt geratificeerd zijn de wijzigingen van toepassing in de relatie tussen twee landen die een DBV met elkaar hebben gesloten. Er dient ook opgemerkt

<sup>8</sup> *Base erosion and profit shifting*, érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices.

<sup>9</sup> The Guardian (2012), "*UK and Germany agree crackdown on tax loopholes for multinationals*", 5 novembre 2012.

<sup>10</sup> OCDE (2014), *Empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales lorsque les circonstances ne s'y prêtent pas*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, p. 17.

<sup>11</sup> Chambre des représentants, DOC 54 1428/022.

<sup>8</sup> *Base erosion and profit shifting* ofwel grondslaguitholling en winstverschuiving.

<sup>9</sup> The Guardian (2012), "*UK and Germany agree crackdown on tax loopholes for multinationals*", 5 november 2012.

<sup>10</sup> OECD (2014), *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, p. 17.

<sup>11</sup> Kamer van volksvertegenwoordigers, DOC 54 1428/022.

adaptant les conventions bilatérales précitées reste limité aux recommandations du plan d'action BEPS relatives aux conventions bilatérales.

La réunion de lancement du groupe ad hoc pour le développement d'un instrument multilatéral (MLI) s'est tenue les 5 et 6 novembre 2015. Plus de 100 pays ont collaboré avec des organisations internationales à l'élaboration d'un instrument multilatéral capable d'insérer des mesures BEPS dans le réseau existant de conventions fiscales multilatérales.

Le 7 juin 2017, les délégués de 76 pays et juridictions ont signé la convention ou signifié leur intention formelle de signer une convention multilatérale innovante qui instaurerait rapidement une série de mesures en matière de conventions fiscales, en vue d'adapter le réseau actuel de conventions fiscales bilatérales et de réduire les possibilités d'évasion fiscale. La nouvelle convention renforcera également des dispositions visant à résoudre les différends conventionnels, en ce compris l'arbitrage obligatoire et contraignant. La nouvelle convention adaptera les conventions fiscales bilatérales existantes. Les mesures conventionnelles figurant dans la nouvelle convention multilatérale concernent notamment les dispositifs hybrides, l'utilisation abusive des conventions fiscales, le statut d'établissement stable et les procédures amiables.

La Belgique a signé le nouvel instrument multilatéral le 7 juin 2017. La Chambre fédérale a adopté le projet de loi y afférent le 21 mars 2019. À la date du 6 juin 2019, tous les parlements régionaux avaient également marqué leur approbation, si bien que l'entrée en vigueur définitive en Belgique est un fait depuis le 1<sup>er</sup> octobre 2019.

Dans le droit fil du plan d'action BEPS, il peut être renvoyé à la recommandation de la Commission européenne du 28 janvier 2016<sup>12</sup> "concernant la mise en œuvre de mesures contre l'utilisation abusive des conventions fiscales". La Commission fait observer qu'il "est essentiel, pour le bon fonctionnement du marché intérieur, d'une part, que les États membres soient en mesure d'appliquer des systèmes fiscaux efficaces et d'empêcher une érosion indue de leurs bases d'imposition en raison d'une non-imposition involontaire et d'abus, et, d'autre part, que les solutions qu'ils adoptent pour protéger leurs bases d'imposition n'entraînent pas d'asymétries excessives ni de distorsions du marché." La Commission recommande que, dans les conventions fiscales qu'ils concluent entre eux ou avec des pays tiers, les États membres incluent une clause anti-abus générale fondée sur le critère de

dat het voormelde multilaterale instrument tot aanpassing van de bilaterale belastingverdragen beperkt blijft tot de aanbevelingen van het BEPS-actieplan die betrekking hebben op bilaterale verdragen.

De startvergadering van de adhocgroep voor de ontwikkeling van een Multilateral Instrument (MLI) werd gehouden op 5 en 6 november 2015. Meer dan 100 landen werken samen met internationale organisaties aan de ontwikkeling van het multilaterale instrument dat in staat moet zijn om BEPS-maatregelen op te nemen in het bestaande netwerk van bilaterale belastingverdragen.

Op 7 juni 2017 hebben afgevaardigden uit 76 landen en jurisdicties de overeenkomst ondertekend of hun formeel voornemen aangenomen een innovatief multilateraal verdrag te ondertekenen dat snel een reeks belastingverdragsmaatregelen zal invoeren om het bestaande netwerk van bilaterale belastingverdragen bij te werken en de mogelijkheden voor belastingontwijking te verminderen. De nieuwe overeenkomst zal ook bepalingen versterken om verdragsgeschillen op te lossen, met inbegrip van de verplichte bindende arbitrage. De nieuwe overeenkomst zal bestaande bilaterale belastingverdragen aanpassen. Verdragsmaatregelen die in het nieuwe multilaterale verdrag zijn opgenomen, zijn onder meer hybride mismatchregelingen, verdragsmisbruik, vaste inrichting en mutual agreement procedures.

België ondertekende het nieuwe multilaterale instrument op 7 juni 2017. Het betrokken wetsontwerp werd op 21 maart 2019 door de federale Kamer goedgekeurd. Op datum van 6 juni 2019 hebben ook alle regionale parlementen hun goedkeuring gegeven waardoor de definitieve inwerkingtreding in België een feit is vanaf 1 oktober 2019.

In navolging van het BEPS-actieplan kan worden verwezen naar de aanbeveling van de Europese Commissie "over de implementatie van maatregelen om misbruik van belastingverdragen tegen te gaan" van 28 januari 2016<sup>12</sup>. De Commissie wijst erop dat het "van wezenlijk belang [is] voor de goede werking van de interne markt dat de lidstaten efficiënt uitvoering kunnen geven aan hun belastingstelsel en kunnen voorkomen dat hun belastinggrondslag door onbedoelde niet-heffing en misbruik wordt uitgehold, en dat de oplossingen om hun belastinggrondslag te beschermen geen onnodige mismatches en marktverstoringen creëren". De Commissie beveelt aan dat lidstaten die belastingverdragen met andere lidstaten of met derde landen sluiten waarin een algemene anti-ontgaansbepaling is opgenomen die is gebaseerd op een *principal purpose*-test volgens

<sup>12</sup> Commission européenne, C (2016) 271 final.

<sup>12</sup> Europese Commissie, C (2016) 271 Final.

l'objet principal conformément à la clause type fournie dans le modèle de convention fiscale de l'OCDE.

### Conventions fiscales conclues avec des pays refuges ou des paradis fiscaux

Indépendamment du contenu des conventions fiscales, l'OCDE épingle le risque inhérent à la conclusion de conventions fiscales avec des paradis fiscaux ou des pays refuges.<sup>13</sup> *"Tax policy considerations that are relevant to the decision of whether to enter into a tax treaty: Where a State levies no or low income taxes, other States should consider whether there are risks of double taxation that would justify, by themselves, a tax treaty. States should also consider whether there are elements of another State's tax system that could increase the risk of non-taxation, which may include tax advantages that are ring-fenced from the domestic economy. Accordingly, two States that consider entering into a tax treaty should evaluate the extent to which the risk of double taxation actually exists in cross-border situations involving their residents."*

Ce principe a déjà été adopté par la Chambre dans le cadre de la commission d'enquête sur les grands dossiers de fraude fiscale en 2007. La recommandation n° 97 dispose que: "Ne pas conclure de conventions préventives de la double imposition avec des paradis fiscaux, conformément aux recommandations de l'OCDE."<sup>14</sup> Dès 2007, la Chambre adoptait une (proposition de) résolution relative aux paradis fiscaux enjoignant le gouvernement à "ne plus conclure de convention préventive de la double imposition avec des pays considérés comme des paradis fiscaux par l'OCDE"<sup>15</sup>.

Dans ce cadre, l'OCDE a élaboré un modèle de convention<sup>16</sup> dès 2002, qui ne prévoit que l'échange de renseignements et une assistance mutuelle (TIEA), de manière à pouvoir régler l'échange de renseignements avec des paradis fiscaux ou des pays refuges, sans accroître pour autant le risque de double non-imposition en renonçant au droit d'imposer certains revenus, tandis que l'État partenaire ne les impose pas davantage. La liste des conventions TIEA signées montre aussi clairement qu'au moins un des pays partenaires

<sup>13</sup> OCDE (2014), *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, OCDE/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Publication OCDE*, p. 102.

<sup>14</sup> Chambre des représentants, 7 mai 2009, rapport d'enquête parlementaire sur les grands dossiers de fraude fiscale, DOC 52 0034/04, recommandation 97.

<sup>15</sup> Chambre des représentants, DOC 51 2762/004.

<sup>16</sup> Le modèle TIEA ne prévoit que l'échange de renseignements sur demande. En juin 2015, le Comité des Affaires fiscales (CFA) a adopté un modèle de protocole complétant le TIEA et prévoyant la possibilité d'échanger spontanément et automatiquement les renseignements.

de in het OESO-modelbelastingverdrag vastgestelde standaardbepaling.

### Belastingverdragen met vluchtlanden of belastingparadijzen

Los van de inhoud van belastingverdragen wijst de OESO op het risico dat gepaard gaat met het sluiten van dubbelbelastingverdragen met belastingparadijzen of vluchtlanden.<sup>13</sup> *"Tax policy considerations that are relevant to the decision of whether to enter into a tax treaty: Where a State levies no or low income taxes, other States should consider whether there are risks of double taxation that would justify, by themselves, a tax treaty. States should also consider whether there are elements of another State's tax system that could increase the risk of non-taxation, which may include tax advantages that are ring-fenced from the domestic economy. Accordingly, two States that consider entering into a tax treaty should evaluate the extent to which the risk of double taxation actually exists in cross-border situations involving their residents."*

Dit principe werd reeds door de Kamer goedgekeurd in het kader van de onderzoekscommissie naar de grote fiscale fraudedossiers in 2009. Aanbeveling 97 bepaalt: "In overeenstemming met de aanbevelingen van de OESO, geen dubbelbelastingverdragen sluiten met belastingparadijzen."<sup>14</sup> In 2007 keurde de Kamer al een resolutie goed betreffende belastingparadijzen die de regering opdraagt "geen dubbelbelastingverdragen te sluiten met landen die door de OESO zijn aangemerkt als belastingparadijs"<sup>15</sup>.

In dit kader heeft de OESO reeds in 2002 een modelverdrag<sup>16</sup> uitgewerkt dat alleen voorziet in de uitwisseling van inlichtingen en wederzijdse bijstand (TIEA) zodat met belastingparadijzen of vluchtlanden de uitwisseling van inlichtingen kan worden geregeld zonder de kans op dubbele niet-belasting te vergroten doordat wordt afgezien van het recht om bepaalde inkomsten te belastingen terwijl de partnerstaat die inkomsten evenmin belast. Uit het overzicht van getekende TIEA blijkt ook duidelijk dat minstens één van de partnerlanden een traditioneel

<sup>13</sup> OECD (2014), *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing*, p. 102.

<sup>14</sup> Kamer van volksvertegenwoordigers, 7 mei 2009, verslag parlementair onderzoek naar de grote fiscale fraudedossiers, DOC 52 0034/04, aanbeveling 97.

<sup>15</sup> Kamer van volksvertegenwoordigers, DOC 51 2762/004.

<sup>16</sup> Het TIEA-model voorziet alleen in de uitwisseling van inlichtingen op verzoek. In juni 2015 keurde het *Committee on Fiscal Affairs* (CFA) een modelprotocol goed dat de TIEA aanvult en voorziet in de mogelijkheid om spontaan en automatisch inlichtingen uit te wisselen.



est un pays refuge traditionnel ou un paradis fiscal<sup>17</sup>. Ainsi, les pays de l'OCDE ne concluent pas de convention TIEA entre eux.

Il s'indique dès lors de ne pas conclure de CPDI avec les juridictions pour lesquelles le risque de double imposition est nul, d'autant plus que la conclusion d'une CPDI avec l'une de ces juridictions risque surtout de faciliter la double non-imposition. Dans ces cas, un TIEA devrait être conclu en vue de l'échange d'informations.

### Les conventions belges existantes et la double non-imposition

En 2007, le Modèle belge de convention a été publié par le SPF Finances. En 2010, il a été mis à jour en ce qui concerne l'échange de renseignements (bancaires). Le modèle de convention forme la base des négociations bilatérales entamées par notre pays et diverge sur plusieurs points du modèle de convention de l'OCDE. En vertu du Modèle belge de convention, les revenus en Belgique sont exonérés d'impôt en Belgique dans la mesure où ceux-ci sont imposés dans l'État d'origine. Toutefois, dans la pratique, nombre de conventions comprennent la condition d'imposabilité. Dans ce cas, il suffit que les revenus "puissent être imposés" dans le pays d'origine pour obtenir l'exonération en Belgique, ce qui peut conduire à une double non-imposition. Il existe en outre différentes directives contradictoires de l'administration concernant l'interprétation des mots "imposé de manière effective", "effectivement imposé" et "imposé". La circulaire n° Ci.R 9.Div./577 956 (AFER 21/2006) prévoit que pour l'application de la CPDI, un revenu peut être considéré comme imposé même "lorsqu'une absence d'imposition trouve sa cause dans une disposition expresse de la législation fiscale du pays partenaire". Enfin, il existe la doctrine Sidro<sup>18</sup>, plus connue sous la formule "exemption vaut impôt", en vertu de laquelle notre pays exonère les bénéficiaires que des sociétés belges réalisent dans des établissements situés dans des pays où les bénéfices de ces établissements ne sont pas imposés. L'absence de perception d'impôt a dès lors la valeur d'un "impôt" et entraîne, par conséquent, une double non-imposition. Nous estimons que le fait que la double non-imposition soit maintenue en vertu d'un arrêt de cassation de 1970 qui ne porte pas sur une convention mais sur une disposition d'exonération de droit interne est contraire au principe fondamental du plan d'action du projet BEPS. Dans le même ordre d'idées, la Commission européenne a déjà formulé en 2012 la recommandation suivante: "Lorsque les États membres, dans le cadre des conventions en matière de double imposition qu'ils ont conclues entre eux ou

vluchtland of belastingparadijs is<sup>17</sup>. OESO-landen onder elkaar, bijvoorbeeld, sluiten geen TIEA.

Het is dus aangewezen om geen DBV te sluiten met jurisdicties indien het risico op dubbele belasting totaal afwezig is, te meer een DBV met die jurisdictie vooral dubbele niet belasting dreigt te faciliteren. In die gevallen zou met het oog op informatie-uitwisseling een TIEA gesloten moeten worden.

### De bestaande Belgische verdragen en dubbele niet-belasting

In 2007 werd het Belgisch modelverdrag gepubliceerd door de FOD Financiën. In 2010 onderging het een update betreffende de uitwisseling van (bank)inlichtingen. Het modelverdrag is de basis voor de bilaterale onderhandelingen die ons land aanknoopt en wijkt op verschillende punten af van het OESO-modelverdrag. Volgens het Belgisch modelverdrag worden inkomsten in België vrijgesteld van belasting in de mate dat de inkomsten zijn belast in de bronstaat. Maar in de praktijk bevatten veel verdragen de belastbaarheidsvoorwaarde. In dat geval volstaat het dat inkomsten "mogen worden belast" in het bronland om in België vrijstelling te bekomen. Dit kan leiden tot dubbele niet-belasting. Bovendien zijn er verschillende conflicterende richtlijnen vanwege de administratie over de interpretatie van "daadwerkelijk belast", "effectief belast" en "belast". Circulaire nr. Ci.R 9.Div./577 956 (AOIF 21/2006) bepaalt dat voor de toepassing van een DBV een inkomen als belast mag worden beschouwd zelfs "wanneer een afwezigheid van belastingheffing zijn oorzaak vindt in een uitdrukkelijke bepaling van de fiscale wetgeving van het partnerland". Tenslotte is er nog de zogenaamde Sidro-doctrine<sup>18</sup>, beter bekend als "*exemption vaut impôt*", waarbij ons land winsten vrijstelt die Belgische vennootschappen maken in inrichtingen in landen waar de winsten van deze inrichting niet worden belast. De afwezigheid van belastingheffing geldt dus als "belasting" en resulteert bijgevolg in dubbele niet-belasting. Dat, op basis van een cassatiearrest uit 1970 dat geen betrekking heeft op een verdrag maar op een interne rechtelijke vrijstellingsbepaling dubbele niet-belasting wordt gehandhaafd, is volgens de indieners strijdig met het uitgangspunt van het BEPS-actieplan. In dezelfde lijn formuleerde de Europese Commissie reeds in 2012 de aanbeveling dat "Indien lidstaten zich in verdragen ter voorkoming van dubbele belasting die zij onderling of met derde landen hebben gesloten, hebben verplicht een bepaald inkomensbestanddeel niet te belasten, moeten zij zich ervan verzekeren dat een dergelijke verplichting

<sup>17</sup> <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/taxinformationexchangeagreementstieas.htm>.

<sup>18</sup> Cass. 12/9/1970 (Sidro).

<sup>18</sup> <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/taxinformationexchangeagreementstieas.htm>.

<sup>18</sup> Cass. 12/9/1970 (Sidro).

avec des pays tiers, s'engagent à ne pas imposer un élément de revenu donné, ils devraient s'assurer que cet engagement ne s'applique que dans le cas où cet élément est soumis à l'imposition dans l'autre partie à la convention."<sup>19</sup>.

Il convient en outre de remarquer qu'en vue de résoudre la problématique susmentionnée, la Chambre a adopté, en 2009, une recommandation dans le cadre de la commission d'enquête sur les grands dossiers de fraude fiscale. La recommandation 98 dispose que: "Afin d'éviter que des revenus générés à l'étranger échappent à tout impôt, rétablir l'article 217 du CIR 92 dans une version adaptée."<sup>20</sup>.

Afin d'éviter la double non-imposition, le modèle belge de convention doit être adapté aux nouvelles normes internationales en matière de BEPS et aux recommandations de la Commission européenne. Les revenus ne peuvent être exonérés qu'à la condition d'être effectivement imposés dans l'État de la source des revenus. L'objectif est d'éviter la double non-imposition, ce qui implique qu'il faut abandonner le principe "exemption vaut impôt". Les conventions existantes doivent être modifiées dans la ligne de ce qui précède. La signification de "imposé" doit être définie dans les protocoles annexés aux conventions et il doit y être clairement précisé que l'on ne peut pas accorder d'exemption fiscale au motif que l'État de la source ne reconnaît pas la qualité d'assujetti d'une personne ou d'une entité, ne qualifie pas un revenu d'imposable, exonère un revenu sans/sous conditions, renonce à l'impôt légalement dû, ou parce que le contribuable ne déclare pas ses revenus dans l'État de la source.

### Échange d'informations et assistance mutuelle

Comme indiqué ci-dessus, les CPDI et les TIEA contiennent des dispositions qui règlent les échanges d'informations fiscales entre les autorités fiscales des États contractants et permettent une assistance mutuelle en vue du recouvrement de l'impôt. Depuis 2009, cet aspect, et plus particulièrement l'échange d'informations bancaires, retient davantage l'attention après que le G20 a lancé l'offensive contre le secret bancaire international.

Étant donné que l'impact de "l'échange sur demande" s'est avéré somme toute très limité<sup>21</sup>, la norme

<sup>19</sup> Commission européenne, "recommandation de la Commission du 6.12.2012 relative à la planification fiscale agressive", C(2012) 8806 Final.

<sup>20</sup> Chambre des représentants, 7 mai 2009, rapport sur les grands dossiers de fraude fiscale, DOC 52 0034/04, recommandation 98.

<sup>21</sup> Johannesen, Niels, and Gabriel Zucman. 2014. "The End of Bank Secrecy? An Evaluation of the G20 Tax Haven Crackdown." *American Economic Journal: Economic Policy*, 6(1): 65-91.

uniquement si le bestanddeleel is onderworpen aan belasting in de andere partij bij die overeenkomst."<sup>19</sup>.

Verder dient te worden opgemerkt dat, met het oog op het oplossen van de voormelde problematiek, de Kamer in 2009 een aanbeveling goedkeurde in het kader van de onderzoekscommissie naar de grote fiscale fraudedossiers. Aanbeveling 98 bepaalt: "Om te vermijden dat in het buitenland verkregen inkomsten aan elke belasting zouden ontsnappen, artikel 217 terug in het WIB opnemen in een aangepaste versie."<sup>20</sup>.

Om dubbele niet-belasting te vermijden moet het Belgisch modelverdrag worden aangepast aan de nieuwe internationale BEPS-standaarden en aan de aanbevelingen van de Europese Commissie. Inkomsten mogen alleen worden vrijgesteld onder voorwaarde van effectieve belasting in de bronstaat. De bedoeling is het vermijden van dubbele niet-belasting wat inhoudt dat moet worden afgestapt van het "exemption vaut impôt-beginsel". Bestaande verdragen dienen te worden aangepast in lijn met het voorgaande. De betekenis van "belast" dient gedefinieerd te worden in de protocollen bij de verdragen en daarbij moet het duidelijk zijn dat er geen belastingvrijstelling kan worden verleend omdat de bronstaat de persoon of entiteit niet aanmerkt als belastingplichtige, het inkomen niet als belastbaar aanmerkt, het inkomen (on)voorwaardelijk vrijstelt, afziet van de wettelijk verschuldigde belasting, of omdat de belastingplichtige het inkomen in de bronstaat niet aangeeft.

### Informatie-uitwisseling en wederzijdse bijstand

Zoals eerder vermeld bevatten DBV en TIEA bepalingen die de uitwisseling van fiscale inlichtingen tussen de belastingautoriteiten van de overeenkomstsluitende staten regelen en bijstand voor de invordering van de belasting mogelijk maken. Sinds 2009 werd aan dit onderdeel, en meer bepaald de uitwisseling van bankinlichtingen, meer aandacht besteed nadat de G20 de strijd tegen het internationaal bankgeheim had geopend.

Omdat de impact van "uitwisseling op verzoek" al bij al zeer beperkt is gebleken<sup>21</sup>, is recent de internationale

<sup>19</sup> Europese Commissie, "aanbeveling van de Commissie van 6.12.2012 over agressieve fiscale planning", C(2012) 8806 Final.

<sup>20</sup> Kamer van volksvertegenwoordigers, 7 mei 2009, verslag onderzoek naar de grote fiscale fraudedossiers, DOC 52 0034/04, aanbeveling 98.

<sup>21</sup> Johannesen, Niels, and Gabriel Zucman. 2014. "The End of Bank Secrecy? An Evaluation of the G20 Tax Haven Crackdown." *American Economic Journal: Economic Policy*, 6(1): 65-91.

internationale en matière d'échange est devenue récemment "l'échange automatique" au lieu de "l'échange sur demande". À cet égard, on peut se référer aux conclusions formulées par le Conseil européen du 22 mai 2013 ainsi qu'aux conclusions du sommet du G20 qui a eu lieu à Saint-Petersbourg le 6 septembre 2013. Lors de ce sommet, la Belgique a été l'un des premiers pays à adhérer à cette norme par la voix du secrétaire d'État à la lutte contre la fraude de l'époque, John Crombez, et du ministre des Finances de l'époque, Koen Geens. On entend par "échange automatique": la communication systématique, sans demande préalable, d'informations prédéfinies, à intervalles réguliers préalablement fixés, à un autre État.

L'OCDE a été chargée par le G20 de développer un projet en matière d'échange automatique d'informations relatives à des données financières au niveau multilatéral: "norme commune de déclaration (NCD)" "*Common Reporting Standard*" (CRS). Près de cent pays se sont déjà engagés à la mettre en œuvre. Parmi ceux-ci plus de 50 pays appelés "*early adopters*" ont déjà pris l'engagement de respecter un calendrier serré pour ce qui est de la mise en œuvre. Dans le droit fil de la norme CRS de l'OCDE, il a été décidé au niveau européen d'intégrer la norme CRS à la directive d'assistance mutuelle, ce qui a donné lieu à la directive 2014/107/UE du 9 décembre 2014. Le 10 décembre 2015, la Chambre a approuvé un projet de loi "régulant la communication des renseignements relatifs aux comptes financiers, par les institutions financières belges et le SPF Finances, dans le cadre d'un échange automatique de renseignements au niveau international et à des fins fiscales" (DOC 54 1448/006).

La base légale internationale de l'échange automatique d'informations dans le cadre de la norme CRS est la convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale du G20 et du Conseil de l'Europe. Celle-ci a fait l'objet d'une révision en 2010 et prévoit aussi, outre la possibilité d'échanger des informations (sur demande, spontanément et automatiquement), une assistance mutuelle au recouvrement avec des contrôles fiscaux simultanés et des contrôles fiscaux à l'étranger. La norme CRS a permis à la convention multilatérale précitée de gagner en importance. En ce sens, les CPDI et les TIEA ont perdu de leur importance pour ce qui est de l'échange d'informations et de l'assistance mutuelle et dans la mesure où il s'agit de conventions conclues avec des pays qui sont partenaires à la convention multilatérale de l'OCDE et du Conseil de l'Europe.

On peut cependant affirmer qu'il est indiqué de tendre vers des dispositions qui permettent un échange

standard inzake uitwisseling de "automatische uitwisseling" geworden in plaats van "uitwisseling op verzoek". Daarvoor kan worden verwezen naar de conclusies van de Europese Raad van 22 mei 2013 en naar de conclusies van de G20-top in Sint Petersburg van 6 september 2013. België heeft zich daar toen als één van de eerste landen bij aangesloten bij monde van de toenmalige staatssecretaris voor fraudebestrijding John Crombez en de toenmalige minister van financiën Koen Geens. Onder "automatische uitwisseling" wordt verstaan: de systematische verstrekking van vooraf bepaalde inlichtingen aan een andere staat, zonder voorafgaand verzoek, met regelmatige, vooraf vastgestelde tussenpozen.

In opdracht van de G20 werkte de OESO een blauwdruk uit voor de automatische uitwisseling van inlichtingen inzake financiële gegevens op multilateraal niveau: de "*Common Reporting Standard*" (CRS). Zowat honderd landen hebben zich intussen geëngageerd om de CRS te implementeren. Meer dan vijftig daarvan noemen zich de "*early adopters*" en hebben zich geëngageerd tot een strakke timing inzake implementatie. In lijn met de CRS van de OESO werd op Europees niveau beslist om de CRS te integreren in de wederzijdse bijstandsrichtlijn. Dat heeft geleid tot richtlijn 2014/107/EU van 9 december 2014. Op 10 december 2015 keurde de Kamer een wetsontwerp goed "tot regeling van de mededeling van inlichtingen betreffende financiële rekeningen, door de Belgische financiële instellingen en de FOD Financiën, in het kader van een automatische uitwisseling van inlichtingen op internationaal niveau en voor belastingdoeleinden" (DOC 54 1448/006).

De internationale wettelijke basis voor de automatische uitwisseling van inlichtingen in het kader van de CRS is het multilateraal verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in fiscale aangelegenheden van de G20 en de Raad van Europa. Het verdrag werd herzien in 2010 en bevat, naast de mogelijkheid om inlichtingen uit te wisselen (op verzoek, spontaan en automatisch), ook invorderingsbijstand met gelijktijdige belastingcontroles en belastingcontroles in het buitenland. Als gevolg van de CRS heeft het voormelde multilateraal verdrag aan belang gewonnen. In die zin hebben DBV en TIEA aan belang ingeboet voor wat de uitwisseling van inlichtingen en wederzijdse bijstand betreft en voor zover het verdragen betreft met landen die partner zijn in het multilateraal verdrag van de OESO en de Raad van Europa.

Niettemin kan worden gesteld dat het aangewezen is om te streven naar verdragsbepalingen die

automatique des informations, et cela vaut en premier lieu pour les TIEA déjà conclus par la Belgique.

### Pays en développement

La Conférence des Nations unies sur le commerce et le développement (CNUCED)<sup>22</sup> estime que les filiales étrangères d'entreprises multinationales contribuent chaque année aux budgets des pays en développement à hauteur de 730 milliards de dollars, ce qui correspond à 10 % des recettes publiques totales de ces pays. Bien que la contribution des filiales étrangères des multinationales diffère d'un pays et d'une région à l'autre en termes de poids relatif et de composition, elle est considérablement plus élevée dans les pays en développement que dans les pays développés. Les recettes fiscales totales des pays en développement sont sensiblement moins élevées que celles des pays à haut revenu, alors que les recettes de l'impôt des sociétés représentent en moyenne, dans ces pays, entre 10 et 30 % des recettes publiques globales. Cela signifie que ces pays sont touchés de manière disproportionnée par d'éventuelles évasion et fraude fiscales.

En raison de l'importance disproportionnée des filiales étrangères des multinationales pour la base imposable des pays en développement, les précomptes retenus à la source sur les paiements étrangers jouent un rôle essentiel. Les précomptes retenus à la source offrent les avantages suivants aux pays en développement:

1. ils sont faciles à percevoir, dès lors qu'ils portent sur des transferts internationaux;
2. ils font obstacle à l'évasion et à la fraude fiscales internationales;
3. ils ont un effet redistributif au niveau international;
4. et ils stimulent les réinvestissements d'investissements directs étrangers dans le pays hôte, dès lors qu'ils rendent le rapatriement de bénéfices moins attrayant pour les investisseurs étrangers.<sup>23</sup>

Les CPDI présentent un grand intérêt non seulement pour la politique internationale en matière de fiscalité et de défense des intérêts économiques, mais aussi pour le développement international. Il y a peu, des

<sup>22</sup> UNCTAD (2015), World Investment Report: Reforming International Investment Governance. Geneva, UN, [http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/wir2015\\_en.pdf](http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/wir2015_en.pdf).

<sup>23</sup> Weyzig, F., *IOB Study. Evaluation issues in financing for development. Analysing effects of Dutch corporate tax policy on developing countries*. Dutch Ministry of Foreign Affairs, novembre 2013.

automatische uitwisseling van inlichtingen mogelijk maken. Dit is in de eerste plaats relevant voor de door België reeds gesloten TIEA.

### Ontwikkelingslanden

De Conferentie voor Handel en Ontwikkeling van de Verenigde Naties (UNCTAD)<sup>22</sup> schat dat buitenlandse filialen van multinationale ondernemingen jaarlijks 730 miljard dollar bijdragen aan de begrotingen van ontwikkelingslanden wat goed is voor 10 % van de totale overheidsontvangsten in die landen. Hoewel het relatieve gewicht en samenstelling van de bijdrage van buitenlandse filialen van multinationals verschilt tussen landen en regio's, is deze aanzienlijk hoger in ontwikkelingslanden dan in ontwikkelde landen. De totale belastingontvangsten in ontwikkelingslanden zijn aanzienlijk lager dan in hoge-inkomenslanden, terwijl inkomsten uit de vennootschapsbelasting in die landen gemiddeld tussen 10 en 30 % van de totale overheidsontvangsten uitmaken. Dat betekent dat deze landen disproportioneel worden getroffen door eventuele belastingontwijking en -ontduiking.

Door het disproportioneel grote belang van buitenlandse filialen van multinationals in de belastbare basis van ontwikkelingslanden spelen bronvoorheffingen op buitenlandse betalingen een belangrijke rol. Bronvoorheffingen bieden ontwikkelingslanden volgende voordelen:

1. ze zijn eenvoudig te innen vermits ze betrekking hebben op internationale transfers;
2. ze vormen een barrière voor internationale belastingontwijking en -ontduiking;
3. ze hebben een herverdelend effect op internationaal niveau;
4. en ze stimuleren herinvestering in het gastland van buitenlandse directe investeringen vermits ze het minder aantrekkelijk maken voor buitenlandse investeerders om winsten te repatriëren.<sup>23</sup>

DBV vormen niet alleen een belangrijk element van het internationale beleid inzake fiscaliteit en economische belangenverdediging, ze zijn dat ook voor internationale ontwikkeling. Recent wezen internationale instellingen

<sup>22</sup> UNCTAD (2015), World Investment Report: Reforming International Investment Governance. Geneva, UN, [http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/wir2015\\_en.pdf](http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/wir2015_en.pdf).

<sup>23</sup> Weyzig, F., *IOB Study. Evaluation issues in financing for development. Analysing effects of Dutch corporate tax policy on developing countries*. Dutch Ministry of Foreign Affairs, november 2013.

organisations internationales telles que le FMI, l'OCDE et les Nations unies ont souligné que cet instrument jouait un rôle important dans la faculté, pour les pays en développement, de mobiliser suffisamment de moyens financiers ("*domestic resource mobilization*"). Ainsi, le FMI conseille seulement aux pays en développement de faire preuve de beaucoup de prudence avant de conclure une CPDI, non seulement parce que les CPDI entraînent une limitation des précomptes perçus à la source, mais aussi pour que ces pays se protègent contre le risque d'évasion fiscale "*on capital gains on natural resources and some other assets in their jurisdiction by the realization of these gains (i.e., the transfer of ownership) in low tax jurisdictions*".<sup>24</sup> Dès lors que les conventions fiscales octroient, en principe, davantage de droits fiscaux à la juridiction de résidence, elles sont susceptibles d'entraîner une diminution des recettes fiscales et d'éviter la base imposable lorsqu'elles sont conclues entre des pays ayant des relations d'investissements très asymétriques, ce qui est le cas des conventions conclues entre la Belgique et les pays en développement.

Il est dès lors souhaitable que la Belgique soit particulièrement attentive aux intérêts des pays en développement lorsqu'elle conclut avec ceux-ci des conventions dans le cadre du principe de cohérence des politiques en faveur du développement prévu par la loi de 2013 sur la coopération internationale. Il convient également d'opérer une distinction, à cet égard, entre les puissances émergentes, d'une part, et les pays à revenus faibles ou intermédiaires de la tranche inférieure, d'autre part. Pour mener cette politique adéquate en la matière, il est recommandé de se fonder sur une évaluation indépendante et globale de l'incidence de la convention en question.

L'échange automatique de renseignements peut également représenter une énorme plus-value pour les pays en développement: ceux-ci seront également en mesure de voir où se trouve le patrimoine de leurs ressortissants et de prendre des mesures appropriées. Le Forum Mondial sur la transparence et l'échange de renseignements dont la Belgique fait partie estime que les pays en développement doivent avoir accès à l'échange automatique de renseignements bancaires. Il s'indique dès lors que les "institutions financières déclarantes" collectent des données concernant tous leurs titulaires de compte étrangers (données minimales concernant les dépôts et les revenus), pas seulement ceux des juridictions faisant partie des CRS. Le SPF Finances pourra ainsi, en tant qu'"autorité compétente", produire et publier annuellement des données statistiques agrégées sur la valeur des actifs et le nombre de titulaires

zoals het IMF, de OESO en de Verenigde Naties op het belang van DBV voor de mogelijkheden van ontwikkelingslanden om voldoende financiële middelen te mobiliseren ("*domestic resource mobilization*"). Zo raadt het IMF ontwikkelingslanden slechts aan om DBV te sluiten "*with considerable caution*", niet alleen omwille van de beperking op bronvoorheffingen die dergelijke verdragen met zich meebrengen maar ook om zich te beschermen tegen "*avoidance of tax on capital gains on natural resources and some other assets in their jurisdiction by the realization of these gains (i.e., the transfer of ownership) in low tax jurisdictions*".<sup>24</sup> Doordat belastingverdragen in regel meer belastingrechten toekennen aan de residentiejurisdictie kunnen ze leiden tot verminderde belastingopbrengsten en uitholling van de basis wanneer dergelijk verdrag wordt gesloten tussen landen met een sterk asymmetrische investeringsrelatie, wat het geval is bij verdragen tussen België en ontwikkelingslanden.

Het is dan ook aangewezen dat België bijzondere aandacht besteedt aan de belangen van ontwikkelingslanden wanneer het verdragen sluit met deze landen in navolging van het principe van de beleidscoherentie ten gunste van ontwikkeling, vastgelegd in de wet op de internationale samenwerking uit 2013. Daarbij moet er een onderscheid worden gemaakt tussen opkomende mogendheden enerzijds en lage en lagere middeninkomenslanden anderzijds. Dergelijk passend beleid baseert zich best op een onafhankelijke en omvattende impactbeoordeling van het verdrag in kwestie.

Automatische uitwisseling van inlichtingen kan tevens een enorme meerwaarde betekenen voor ontwikkelingslanden: ook zij zullen in staat zijn om te zien waar het vermogen van hun ingezetenen zich situeert en gepaste maatregelen nemen. Het Mondiaal Forum inzake Transparantie en Uitwisseling van Fiscale Inlichtingen, waarvan België deel uitmaakt, is van oordeel dat ontwikkelingslanden toegang moeten krijgen tot de automatische uitwisseling van bankinlichtingen. Daarom is het aangewezen dat de "rapporterende financiële instellingen" gegevens zouden verzamelen over al hun buitenlandse rekeninghouders (minimaal gegevens over *deposits* en *income*), niet enkel deze uit jurisdicties die deel uitmaken van CRS. Dit biedt de FOD Financiën als "bevoegde autoriteit" jaarlijks de gelegenheid om geaggregeerde statistische gegevens te produceren en te publiceren over de waarde van de activa en het

<sup>24</sup> Michael Keen e.a., FMI, *Spillovers on International Corporate Taxation*, 2014.

<sup>24</sup> Michael Keen et al, IMF, *Spillovers on International Corporate Taxation*, 2014.

de compte pour chaque pays, pas seulement les pays participants. Il s'indique en outre que la Belgique plaide au niveau international pour l'échange automatique de données sur une base non réciproque avec les pays en développement, pour autant que le pays en question élabore un projet afin de garantir la réciprocité dans un délai raisonnable si des moyens suffisants en termes de capacité sont fournis.

### **Une politique conventionnelle étique (en matière de fiscalité)**

La politique conventionnelle (en matière fiscale) est un instrument important pour la promotion de nos intérêts socioéconomiques. Il s'agit toutefois de bien plus que cela. Par le biais de ces conventions, nous donnons corps aux valeurs et aux normes de notre politique étrangère. Au travers du choix de nos partenaires contractants, nous devons montrer que la Belgique prend au sérieux l'universalité, l'inaliénabilité et l'indivisibilité des droits de l'homme et des libertés fondamentales, la démocratie, l'État de droit et le développement durable.

Le parlement a un rôle important à jouer à cet égard. Il doit dès lors être activement associé aux négociations relatives aux conventions, et ainsi leur conférer un mandat politique et moral en surveillant le cadre normatif dans lequel les conventions sont conclues. Avant leur conclusion, une analyse de la situation en matière de droits de l'homme et une analyse de leur impact sur le développement du pays partenaire potentiel devront être soumises au parlement.

On trouve une liste faisant autorité des principaux droits de l'homme reconnus sur le plan international dans la Déclaration universelle des droits de l'homme, ainsi que dans les droits fondamentaux visés dans les huit conventions de l'OIT de la Déclaration relative aux principes et droits fondamentaux au travail. Dans les situations de conflit, les partenaires potentiels doivent en outre également satisfaire aux normes fixées par le Statut de Rome, les Conventions de Genève relatives à la protection des victimes de guerre et les protocoles y afférents, ainsi qu'aux normes de droit coutumier du droit humanitaire en vigueur lors des conflits armés.

Les pays qui violent les droits de l'homme à grande échelle n'entrent pas en considération en tant que partenaires d'une convention. Il en va de même pour les États suspectés de financer le terrorisme ou de diffuser l'extrémisme.

aantal rekeninghouders voor elk land, niet alleen de deelnemende landen. Verder is het aangewezen dat België op internationaal vlak pleit voor de automatische gegevensuitwisseling op niet-wederkerige basis met ontwikkelingslanden, op voorwaarde dat het land in kwestie een plan opstelt om binnen een redelijke periode wederkerigheid te garanderen indien daar voldoende middelen voor capaciteit tegenover staan.

### **Een ethisch (fiscaal) verdragsbeleid**

Het (fiscaal) verdragsbeleid is een belangrijk instrument voor de bevordering van onze sociale en economische belangen. Het is echter veel meer dan dat. Via deze verdragen geven we ook gestalte aan de waarden en normen van ons buitenlandbeleid. Bij de keuze van onze verdragspartners moeten we tonen dat België het meens is met de universaliteit, onvervreemdbaarheid en ondeelbaarheid van de mensenrechten en fundamentele vrijheden, de democratie, de rechtstaat en duurzame ontwikkeling.

Hier is een belangrijke rol weggelegd voor het parlement. Het dient dan ook actief te worden betrokken bij de onderhandelingen over de verdragen en moet zodoende een politiek en moreel mandaat geven aan die onderhandelingen door te waken over het normatief kader waarbinnen de verdragen worden gesloten. Vooraleer de verdragen worden gesloten, moet er een analyse van de mensenrechtensituatie alsook een impactanalyse op de ontwikkeling van het potentiële partnerland worden voorgelegd aan het parlement.

Een gezaghebbende lijst van de belangrijkste internationaal erkende mensenrechten vinden we terug in de Universele Verklaring van de Rechten van de Mens en de fundamentele rechten die vervat zijn in de acht IAO-conventies van de *Declaration of Fundamental Principles and Rights at Work*. In conflictsituaties moeten de potentiële partners bovendien ook voldoen aan de standaarden vastgelegd in het Statuut van Rome, de Verdragen van Genève betreffende de bescherming van oorlogsslachtoffers en de bijbehorende protocollen, alsmede de gewoonterechtelijke normen van het humanitair recht die gelden bij gewapende conflicten.

Landen die op grote schaal de mensenrechten schenden komen niet in aanmerking als verdragspartner. Hetzelfde geldt voor staten die verdacht worden van het financieren van terrorisme of het verspreiden van extremisme.

### Une procédure contentieuse performante

Les revenus devraient être imposés une seule fois, ni plus ni moins. Il n'est donc pas souhaitable que les revenus transfrontaliers échappent à toute imposition, mais il importe aussi que ces revenus ne soient pas imposés plus d'une fois.

Dans les cas où il est réellement question d'une double imposition, il doit aussi y avoir une perspective de règlement efficace des litiges dans un délai raisonnable. Cette perspective est actuellement inexistante, car la procédure de concertation n'implique pas d'obligation de résultat. Les procédures de médiation actuelles ont donc montré leur inefficacité<sup>25</sup>. C'est la raison pour laquelle le BEPS prévoit l'action 14 visant à mettre en place un mécanisme de résolution plus efficace pour régler les litiges en matière de double imposition<sup>26</sup>. La Belgique est un des 28 pays à avoir choisi l'*opt-in* dans le cadre des conventions multilatérales (MLI).

### Politique conventionnelle de la Belgique en matière de fiscalité: boîte noire

Les conventions requièrent, en principe, l'approbation de la Chambre. Toutefois, force est de constater que la Chambre approuve des faits accomplis. En effet, une fois qu'un accord a été obtenu entre les délégations belge et étrangère ou dans les enceintes internationales en ce qui concerne le contenu d'une norme internationale, il est quasiment impossible d'amender cet accord, et le gouvernement et le parlement ne peuvent que mettre en œuvre le résultat de ces négociations.

En outre, les conventions sont discutées en Commission des Affaires étrangères et la Commission des Finances n'est nullement associée à cet examen. On pourrait dire de façon quelque peu schématique que la politique fiscale internationale est déterminée par les positions prises par les représentants du gouvernement belge lors de la négociation des conventions ou à l'occasion de réunions internationales, comme le comité fiscal de l'OCDE. Les principes et objectifs de la politique fiscale internationale belge manquent dès lors de transparence. Les options défendues par les représentants belges dans les forums internationaux ne font pratiquement l'objet d'aucune concertation, d'aucun débat au niveau du Parlement. La Chambre n'est à aucun moment associée systématiquement à la négociation des conventions. En Belgique, la FEB est

<sup>25</sup> Chambre des représentants, 13 novembre 2015, rapport de l'audition de M. Pascal Saint-Amans, DOC 54 1116/003.

<sup>26</sup> OCDE. (2015), *Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris.

### Performante geschillenprocedure

Inkomen zou één keer moeten worden belast, niet minder maar ook niet meer. Het is dus niet wenselijk dat grensoverschrijdende inkomsten ontsnappen aan alle belastingheffing, maar het is eveneens belangrijk dat deze inkomsten niet meer dan één keer worden belast.

In de gevallen waarin er daadwerkelijk sprake is van dubbele belasting, moet er ook een perspectief zijn op een efficiënte geschillenbeslechting binnen een redelijke termijn. Dat perspectief is er momenteel niet omdat een procedure van onderling overleg geen resultaatverbintenis inhoudt. De huidige bemiddelingsprocedures zijn dus ondoeltreffend<sup>25</sup>. Dat laatste is de reden waarom BEPS actie 14 uitwerkte met het oog op de totstandkoming van een effectiever resolutiemechanisme om geschillen over dubbele belastingen te beslechten<sup>26</sup>. België is één van de 28 landen die in het kader van de MLI voor de *opt-in* heeft gekozen ter zake.

### Belgisch fiscaal verdragsbeleid: zwarte doos

Verdragen behoeven in principe de goedkeuring van de Kamer van volksvertegenwoordigers. De vaststelling is echter dat de Kamer voldongen feiten goedkeurt. Immers, zodra er tussen de Belgische en buitenlandse delegatie of in de internationale fora een akkoord is bereikt over de inhoud van een internationale norm is amendement nagenoeg onmogelijk en kunnen regering en parlement niets anders doen dan het resultaat van deze onderhandelingen implementeren.

Bovendien worden de verdragen besproken in de commissie Buitenlandse zaken terwijl de commissie Financiën er helemaal niet bij wordt betrokken. Enigszins vereenvoudigd en ongenueanceerd kunnen we vaststellen dat het internationaal fiscaal beleid wordt bepaald via standpunten die de Belgische regeringsvertegenwoordigers innemen tijdens verdragsonderhandelingen of internationale vergaderingen zoals het fiscaal comité van de OESO. De uitgangspunten en de doelstellingen van het Belgisch internationaal belastingbeleid zijn daardoor weinig of niet transparant. Over de standpunten die de Belgische vertegenwoordigers innemen op internationale fora is er nagenoeg geen parlementair overleg of debat. De Kamer wordt op geen enkel moment systematisch betrokken bij of geïnformeerd over de onderhandelingen over verdragen. In België weet het VBO allicht meer over

<sup>25</sup> Kamer van volksvertegenwoordigers, 13 november 2015, verslag van de hoorzitting met de heer Pascal Saint-Amans, DOC 54 1116/003.

<sup>26</sup> OECD. (2015), *Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris.

sans doute mieux informée que le Parlement ou tout autre partie prenante des aspects de la politique fiscale internationale qui l'intéresse.

Les projets de loi portant assentiment aux conventions fiscales sont examinés en commission des Affaires étrangères et ensuite en séance plénière. La commission des Finances et du Budget n'est pas associée à cet examen, rendant le débat fiscal en la matière quasi inexistant. Dans ce cadre, on peut se référer à la recommandation qui a été approuvée en 2009 par le Chambre après la commission d'enquête sur les grands dossiers de fraude fiscale: "demander au président de la Chambre des représentants qui, sur base de l'article n° 74.2 du Règlement de la Chambre des représentants, décide du renvoi des projets et propositions de loi, de renvoyer systématiquement pour avis à la commission des Finances et du Budget, les conventions préventives de double imposition"<sup>27</sup>.

Dans son rapport sur la coopération internationale des administrations fiscales belges, la Cour des comptes recommande de suivre l'avis formulé par la commission d'enquête parlementaire.<sup>28</sup>

Des auditions ont été organisées en commission des Affaires étrangères en mars et avril derniers à propos de la politique conventionnelle de la Belgique en matière de fiscalité. Il s'agit certes d'un premier pas dans le bon sens mais celui-ci est largement insuffisant. La politique conventionnelle doit aussi être débattue démocratiquement au Parlement. C'est aussi ce que réclament non seulement l'OCDE, dans la recommandation n° 15 du projet BEPS<sup>29</sup>, mais aussi plusieurs professeurs d'université, par exemple Anne Van De Vijver<sup>30</sup>. Les Pays-Bas sont beaucoup plus avancés dans ce domaine, et la politique conventionnelle des Pays-Bas en

het Belgisch internationaal fiscaal beleid dat hen aanbelangt, dan het parlement of enige andere stakeholder.

De wetsontwerpen betreffende de parlementaire goedkeuring van belastingverdragen worden behandeld in de commissie Buitenlandse Zaken en daarna in plenaire vergadering. De commissie voor de Financiën en de Begroting wordt hierbij niet betrokken, waardoor het voeren van een fiscaal debat in deze quasi onbestaande is. In dit kader kan worden verwezen naar de aanbeveling die in 2009 werd goedgekeurd door de Kamer na de onderzoekscommissie naar de grote fiscale fraudedossiers: "aan de voorzitter van de Kamer van volksvertegenwoordigers, die op grond van artikel 74.2 van het reglement van de Kamer van volksvertegenwoordigers beslist over de verwijzing van de wetsontwerpen en wetsvoorstellen, vragen verdragen ter voorkoming van dubbele belasting stelselmatig voor advies naar de Commissie voor de Financiën en de Begroting te verwijzen"<sup>27</sup>.

Het rapport van het Rekenhof betreffende de internationale samenwerking van de Belgische belastingdiensten beveelt aan dat het advies geformuleerd door de parlementaire onderzoekscommissie zou worden opgevolgd.<sup>28</sup>

In de commissie Buitenlandse Zaken werden in april en maart van dit jaar hoorzittingen georganiseerd over het Belgisch fiscaal verdragsbeleid. Dat is een eerste stap, maar ruim onvoldoende. Ook over het verdragsbeleid moet het Parlement een democratisch debat houden. Dat is ook het pleidooi van de OESO in actiepunt 15 van het BEPS-actieplan<sup>29</sup>, maar ook van academici zoals mevrouw Anne Van De Vijver<sup>30</sup>. In Nederland staat men hiermee veel verder en vindt er regelmatig een parlementair debat plaats over het fiscaal verdragsbeleid, op basis van een discussienota van de bevoegde staatssecretaris. Zo vond op 1 februari 2012 een algemeen

<sup>27</sup> Kamer van volksvertegenwoordigers, 7 mei 2009, verslag van het parlementair onderzoek naar de grote fiscale fraudedossiers, DOC 52 0034/04, aanbeveling 94.

<sup>28</sup> Cour des comptes (2011), Coopération internationale des administrations fiscales belges, rapport de la Cour des comptes transmis à la Chambre des représentants, p. 15.

<sup>29</sup> OCDE (2014), "Preventing the granting of treaty benefits in inappropriate circumstances", p. 102.

<sup>30</sup> Van De Vijver Anne, "Pleidooi voor meer parlementair debat over het Belgisch internationaal fiscaal verdragsbeleid", T.F.R., 477, mars 2015.

<sup>27</sup> Kamer van volksvertegenwoordigers, 7 mei 2009, verslag van het parlementair onderzoek naar de grote fiscale fraudedossiers, DOC 52 0034/04, aanbeveling 94.

<sup>28</sup> Rekenhof (2011), Internationale samenwerking van de Belgische belastingdiensten, verslag van het Rekenhof aan de Kamer van volksvertegenwoordigers, pp. 14-15.

<sup>29</sup> OECD (2014), "Preventing the granting of treaty benefits in inappropriate circumstances", p. 102.

<sup>30</sup> Van De Vijver Anne, "Pleidooi voor meer parlementair debat over het Belgisch internationaal fiscaal verdragsbeleid", T.F.R., 477, maart 2015.



matière fiscale est régulièrement débattue au Parlement sur la base d'une note du secrétaire d'État compétent. C'est ainsi notamment qu'une large concertation sur la note relative à la politique conventionnelle en matière fiscale a eu lieu le 1<sup>er</sup> février 2012, et une autre sur les conventions fiscales le 23 janvier 2013.<sup>31</sup>

### **Vers une politique conventionnelle transparente, moderne et éthique en matière de fiscalité**

Compte tenu de ce qui précède, il s'indique d'organiser une concertation périodique, au moins une fois par an, avec le ministre compétent, à propos de la politique (conventionnelle) en matière de fiscalité internationale. La première de ces concertations devra s'appuyer sur une note détaillée qui énoncera les principes de base de la politique fiscale internationale.

La discussion sur la politique conventionnelle et le débat sur les conventions concrètes devraient être menés, au minimum, conjointement avec la commission des Finances. Il faudra également que les négociations relatives aux conventions fiscales soient beaucoup plus transparentes, y compris en ce qui concerne les procédures de consultation publique.

La position adoptée par la Belgique en matière de fiscalité internationale est très importante pour les intérêts sociaux et économiques de notre pays. Il va de soi qu'il est capital que notre politique conventionnelle en matière de fiscalité soit axée sur l'évitement de la double imposition (internationale), dès lors que celle-ci gêne l'activité et la croissance économiques.

Cependant, la politique conventionnelle de la Belgique doit montrer autant de détermination à éviter l'érosion de la base d'imposition par le biais de la double non-imposition et de l'évasion fiscale. Pour ce faire, elle doit se soucier autant du choix de ses partenaires et de la décision de négocier ou de renégocier une CPDI ou un TIEA, que du contenu des conventions.

En outre, la Belgique ne devrait pas traiter la question de la politique conventionnelle en matière de fiscalité comme une question purement fiscale. Elle devrait également prendre en compte certaines considérations éthiques. Les pays qui violent les droits de l'homme à grande échelle ne devraient pas être admis au titre de partenaires éventuels de conventions fiscales internationales, et les conventions existantes avec ces pays devraient être dénoncées.

<sup>31</sup> Van De Vijver Anne, "Pleidooi voor meer parlementair debat over het Belgisch internationaal fiscaal verdragsbeleid", T.F.R, 477, mars 2015.

overleg plaats over de Notitie fiscaal verdragsbeleid en op 23 januari 2013 over de belastingverdragen.<sup>31</sup>

### **Naar een transparant, modern en ethisch fiscaal verdragsbeleid**

Gelet op het voorgaande is het aangewezen om periodiek en minstens één maal per jaar te overleggen met de bevoegde minister over het internationaal fiscaal (verdrags)beleid. Een eerste maal dient dit te gebeuren op grond van een diepgaande nota met de uitgangspunten op het vlak van het internationaal fiscaal beleid.

De discussie over het verdragsbeleid evenals de bespreking van concrete verdragen dienen minstens samen met de commissie Financiën te gebeuren. Er moet ook veel meer transparantie zijn met betrekking tot de onderhandelingen van fiscale verdragen, inclusief openbare raadplegingprocedures.

De wijze waarop België zich internationaal fiscaal positioneert is van groot belang voor de sociale en economische belangen van ons land. Het spreekt vanzelf dat het van fundamenteel belang is dat ons fiscaal verdragsbeleid aanstuurt op het vermijden van (internationale) dubbele belasting want die hindert de economische bedrijvigheid en groei.

Maar evengoed moet ons verdragsbeleid doortastend zijn in het vermijden van grondslaguitholling door dubbele niet-belasting en belastingontwijking. Het gaat daarbij zowel over de keuze van de verdragspartners en de beslissing om te (her)onderhandelen over een DBV of een TIEA, als over de inhoud van de verdragen.

Verder zou ons land het fiscaal verdragsbeleid niet mogen zien als een zuiver fiscale aangelegenheid en moeten een aantal ethische overwegingen mee in rekening worden gebracht. Landen die op grote schaal de mensenrechten schenden, zouden niet in aanmerking mogen komen als verdragspartner en bestaande verdragen met dergelijke landen moeten worden opgezegd.

<sup>31</sup> Van De Vijver Anne, "Pleidooi voor meer parlementair debat over het Belgisch internationaal fiscaal verdragsbeleid", T.F.R, 477, maart 2015.

À l'égard des pays en développement, la Belgique doit mener une politique conventionnelle adaptée. Les pays en développement sont les principales victimes du projet BEPS. Il est insensé d'offrir une aide au développement (traditionnelle) à des pays qui ont signé des conventions fiscales qui entraînent une fuite de capitaux et facilitent l'évasion fiscale dans le chef de multinationales au détriment desdits pays.

Ten aanzien van ontwikkelingslanden moet ons land een aangepast verdragsbeleid voeren. Ontwikkelingslanden zijn de grootste slachtoffers van BEPS. Het heeft geen zin om (traditionele) ontwikkelingshulp te bieden terwijl fiscale verdragen kapitaalvlucht veroorzaken en belastingontwijking door multinationals ten koste van die landen faciliteren.

Joris VANDENBROUCKE (sp.a)

## PROPOSITION DE RÉSOLUTION

LA CHAMBRE DES REPRÉSENTANTS,

A. est d'avis que la politique conventionnelle en matière de fiscalité:

— revêt une grande importance pour la lutte contre l'évasion et la fraude fiscales transfrontalières ainsi que pour l'application de la législation belge au-delà des frontières;

— revêt une grande importance pour les conditions de travail et le climat d'investissement en Belgique et pour la compétitivité des entreprises belges actives à l'étranger;

— revêt une grande importance dans le cadre de la politique du développement basée sur le principe de cohérence politique en faveur du développement, énoncé dans la loi sur la coopération internationale de 2013;

— ne peut être considérée comme une matière purement fiscale mais s'inscrit dans le cadre de la politique internationale de notre pays, un certain nombre de considérations éthiques devant aussi être prises en compte;

B. considérant que, bien que les conventions et la législation fiscales qui les met en œuvre doivent être approuvées par la Chambre:

— il est souhaitable que les députés soient associés aux négociations relatives aux conventions et qu'ils soient informés à ce sujet;

— que les points de vue adoptés par les représentants belges ne font pas l'objet d'une concertation ou d'un débat parlementaire suffisant(e);

— que les principes de base et les objectifs de la politique fiscale internationale de la Belgique manquent de transparence;

C. jugeant opportun que toutes les parties prenantes, comme les organisations patronales et les ONG, soient associées, par des procédures de consultation, aux négociations sur les conventions et qu'elles soient informées de leur évolution;

D. soulignant les cinq points d'action du plan d'action BEPS (Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices) de l'OCDE;

## VOORSTEL VAN RESOLUTIE

DE KAMER VAN VOLKSVERTEGENWOORDIGERS,

A. is van mening dat het fiscaal verdragsbeleid:

— van groot belang is voor de bestrijding van grensoverschrijdende belastingontwijking- en ontduiking alsook voor de handhaving over de grens van de Belgische wetgeving;

— van groot belang is voor het werk- en investeringsklimaat in België en voor de concurrentiepositie van Belgische ondernemingen die actief zijn in het buitenland;

— van groot belang is in het kader van het ontwikkelingsbeleid in navolging van het principe van de beleidscoherentie ten gunste van ontwikkeling, vastgelegd in de wet op de internationale samenwerking uit 2013;

— niet kan worden gezien als een zuiver fiscale aanlegenschap maar kadert in de internationale politiek van ons land waarbij een aantal ethische overwegingen mee in rekening dienen te worden gebracht;

B. overwegende dat, alhoewel fiscale verdragen en fiscale wetgeving ter implementatie ervan de goedkeuring behoeven van de Kamer:

— het wenselijk is dat de Kamerleden worden betrokken bij de onderhandelingen over de verdragen en dat zij hierover informatie krijgen;

— dat over de standpunten van de Belgische vertegenwoordigers geen voldoende parlementair overleg of debat is;

— dat er inzake de uitgangspunten en de doelstellingen van het Belgisch internationaal belastingbeleid onvoldoende transparantie bestaat;

C. acht het wenselijk dat stakeholders zoals ondernemingskoepels en ngo's betrokken worden bij en geïnformeerd over de onderhandeling over verdragen via raadplegingsprocedures;

D. wijst op de vijftien actiepunten van het BEPS-actieplan (*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*) van de OESO;

E. vu la recommandation de l'OCDE relative aux conventions préventives de la double imposition avec les pays caractérisés par un taux d'imposition effectif faible;

F. vu la recommandation de la Commission européenne du 28 janvier 2016 concernant la mise en œuvre de mesures contre l'utilisation abusive des conventions fiscales;

G. vu le plan d'action de lutte contre la fraude fiscale du ministre des Finances;

H. vu le rapport de la Cour des comptes à la Chambre des représentants de 2011 relatif à la "Coopération internationale des administrations fiscales belges";

I. renvoyant aux recommandations des experts entendus au cours des auditions relatives à la politique conventionnelle de la Belgique en matière de fiscalité des 24 février et 2 mars 2016 en commission des Relations extérieures de la Chambre;

J. vu les recommandations de la commission d'enquête parlementaire chargée d'examiner les grands dossiers de fraude fiscale (DOC 52 0034/004);

#### DEMANDE AU GOUVERNEMENT FÉDÉRAL:

1. de faire procéder à une analyse d'impact approfondie et indépendante de toutes les conventions fiscales existantes, en examinant en particulier:

— les risques de double non-imposition et leur incidence sur les recettes fiscales belges;

— s'il s'agit d'un pays en développement, l'incidence sur les recettes fiscales du pays partenaire;

2. en ce qui concerne la politique conventionnelle à l'égard des paradis fiscaux:

— de ne pas conclure de convention préventive de la double imposition (CPDI) avec des pays qui ne prélèvent pas d'impôts sur les revenus, mais de conclure avec ceux-ci une convention d'échange d'informations (TIEA), afin de permettre l'échange automatique d'informations;

— avec les pays qui ne prélèvent pas d'impôts sur les revenus, d'essayer de convertir les CPDI existantes en un TIEA;

3. en ce qui concerne la politique conventionnelle fiscale à l'égard des pays en développement:

E. gelet op de raadgeving van de OESO betreffende de dubbelbelastingverdragen met landen die een laag effectief belastingtarief kennen;

F. gelet op de aanbeveling van de Europese Commissie van 28 januari 2016 over de implementatie van maatregelen om misbruik van belastingverdragen tegen te gaan;

G. gelet op het actieplan ter bestrijding van de fiscale fraude van de minister van Financiën;

H. gelet op het verslag van het Rekenhof aan de Kamer van volksvertegenwoordigers over "Internationale samenwerking van de Belgische belastingdiensten" uit 2011;

I. verwijst naar de aanbevelingen van de experts die werden gehoord tijdens de hoorzittingen over het Belgisch fiscaal verdragsbeleid op 24 februari en 2 maart 2016 in de Kamercommissie voor de Buitenlandse Zaken;

J. gelet op de aanbevelingen van de onderzoekscommissie naar de grote fiscale fraudedossiers (DOC 52 0034/004);

#### VERZOEKT DE FEDERALE REGERING:

1. een grondige en onafhankelijke impactbeoordeling te laten maken van alle bestaande belastingverdragen:

— waarbij in het bijzonder wordt nagegaan welke de risico's zijn op dubbele niet-belasting en wat de impact ervan is op de Belgische belastingontvangsten;

— waarbij, indien het een ontwikkelingsland betreft, in het bijzonder wordt nagegaan welke de impact is op de fiscale ontvangsten van het partnerland;

2. wat het verdragsbeleid ten aanzien van belastingparadijzen betreft:

— geen dubbelbelastingverdrag (DBV) te sluiten met landen die geen inkomstenbelastingen heffen maar met hen een informatie-uitwisselingsverdrag (TIEA) te sluiten om de automatische uitwisseling van inlichtingen mogelijk te maken;

— met landen die geen inkomstenbelastingen heffen, de bestaande DBV's proberen om te zetten in een TIEA;

3. wat het fiscaal verdragsbeleid ten aanzien van ontwikkelingslanden betreft:

— de réaliser une analyse d'impact approfondie et indépendante avant d'entamer des négociations avec un pays figurant sur la liste des pays qui, selon la CAD de l'OCDE, entrent en ligne de compte comme bénéficiaires de l'aide publique au développement;

— de se fonder sur le Modèle de convention des Nations unies dans le cadre des négociations menées avec les pays figurant sur la liste OCDE-DAC des pays pouvant bénéficier de l'aide publique au développement;

— de lancer, avec les pays en développement qui le souhaitent, de nouvelles négociations en vue d'adapter ces conventions au Modèle de convention des Nations unies;

— de s'intéresser, dans la politique de développement, au développement des capacités des administrations fiscales des pays partenaires (étant entendu qu'il importe que le développement de ces capacités réponde à une demande), ainsi qu'à la coopération régionale en matière de fiscalité, et de prévoir des moyens à cet effet;

4. en ce qui concerne les négociations relatives à la conclusion d'une nouvelle CPDI:

— d'adapter le modèle de convention belge aux nouvelles directives de l'OCDE visant à lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires;

— de n'accorder des exemptions d'impôts que si les revenus concernés ont effectivement été taxés et, si les revenus étrangers n'ont pratiquement pas été taxés, de procéder à l'imputation de l'impôt étranger;

— d'indiquer dans l'intitulé des conventions que celles-ci ont non seulement pour objectif de prévenir la double imposition, mais aussi de garantir la perception effective de l'impôt;

5. en ce qui concerne les CPDI déjà négociées:

— de veiller à ce qu'un maximum de conventions bilatérales soient adaptées sur la base de l'instrument multilatéral de mise en œuvre des actions du projet BEPS se rapportant aux conventions fiscales;

— de jouer un rôle de pionnier en la matière, et d'œuvrer pour qu'un maximum de pays ratifient, avant la fin de l'année, l'instrument multilatéral visant à modifier les conventions fiscales;

— de renégocier les conventions à la lumière des recommandations du projet BEPS portant sur les

— een grondige en onafhankelijke impactbeoordeling te maken voorafgaand aan de onderhandelingen met een land dat voorkomt op de lijst van landen die volgens de OESO-DAC in aanmerking komen als ontvangers van officiële ontwikkelingshulp;

— het Modelverdrag van de Verenigde Naties te gebruiken als basis voor onderhandelingen met een land dat op de OESO-DAC-lijst staat van landen die in aanmerking komen als ontvangers van officiële ontwikkelingshulp;

— nieuwe onderhandelingen op te starten met ontwikkelingslanden die dat wensen, met de bedoeling om deze verdragen aan te passen aan het Modelverdrag van de Verenigde Naties;

— aandacht te besteden aan en middelen uit te trekken in het ontwikkelingsbeleid voor de capaciteitsopbouw van fiscale administraties in partnerlanden (het is belangrijk dat die capaciteitsopbouw vraaggestuurd is) en voor regionale samenwerking inzake fiscaliteit;

4. wat de onderhandelingen betreft over een nieuw DBV:

— het Belgisch modelverdrag aan te passen aan de nieuwste OESO-richtlijnen die betrekking hebben op het tegengaan van grondslaguitholling en winstverschuiving;

— alleen vrijstelling van belasting te verlenen indien de betrokken inkomsten ook effectief werden belast en, indien buitenlandse inkomsten nagenoeg niet zijn belast, over te stappen naar een verrekening van de buitenlandse belasting;

— in het opschrift van een verdrag te vermelden dat het doel van het verdrag niet alleen het vermijden van dubbele belasting is, maar eveneens de effectieve inning van belastingen;

5. wat de DBV betreft waarover reeds werd onderhandeld:

— in te zetten op de aanpassing van zoveel mogelijk bilaterale verdragen via het multilaterale instrument voor de implementatie van de BEPS-acties betreffende verdragskwesties;

— daarbij een voortrekkersrol te spelen en er voor te ijveren dat zoveel mogelijk landen het multilaterale instrument tot wijziging van de belastingverdragen ratificeren voor het einde van het jaar;

— opnieuw te onderhandelen over verdragen, in het licht van de BEPS-aanbevelingen over verdragskwesties,

conventions fiscales si le pays partenaire ne souhaite pas ratifier cet instrument multilatéral;

— de renégocier les conventions qui prévoient une condition d'imposabilité et risquent dès lors d'entraîner une double non-imposition;

— de définir ce qu'il y a lieu d'entendre par "imposition" dans les protocoles aux conventions, et d'indiquer clairement qu'aucune exemption d'impôt ne peut être accordée au motif que l'État de la source des revenus ne considère pas la personne ou l'entité comme un contribuable, estime qu'il s'agit de revenus non imposables, exempte des revenus (in)conditionnellement ou renonce à l'impôt légalement dû, ou au motif que le contribuable ne déclare pas certains revenus dans l'État de la source des revenus;

— de remplacer les directives administratives contradictoires existantes par une directive administrative unique et cohérente;

6. de suivre la recommandation 98 de la commission d'enquête parlementaire sur les grands dossiers de fraude;

7. en ce qui concerne le processus de négociation:

— de se concerter périodiquement et au moins une fois par an avec les commissions des Finances et des Relations extérieures de la Chambre sur la politique (conventionnelle) internationale en matière de fiscalité. La première fois, cette concertation devra se baser sur une note approfondie reprenant les principes de base de la politique fiscale internationale;

— avant le début de toute négociation, d'organiser une consultation publique de toutes les parties prenantes, puis de se concerter avec les commissions des Finances et des Relations extérieures de la Chambre;

8. de ne pas considérer la politique conventionnelle en matière de fiscalité comme une matière strictement fiscale et de prendre en compte une série de considérations éthiques dans le choix des partenaires conventionnels. Les pays qui violent les droits de l'homme à grande échelle ne devraient pas pouvoir être pris en considération en tant que partenaires conventionnels et les conventions existantes avec ces pays doivent être suspendues.

10 septembre 2019

indien het partnerland het voormelde multilaterale instrument niet wenst te ratificeren;

— opnieuw te onderhandelen over verdragen die de belastbaarheidsvoorwaarde bevatten en daardoor een risico vormen op dubbele niet-belasting;

— de betekenis van "belast" te definiëren in de protocollen bij de verdragen, waarbij duidelijk wordt gesteld dat er geen vrijstelling van belasting kan worden verleend omdat de bronstaat de persoon of entiteit niet als belastingplichtige aanmerkt, inkomen niet als belastbaar aanmerkt, inkomen (on)voorwaardelijk vrijstelt, afziet van de wettelijk verschuldigde belasting, of omdat de belastingplichtige inkomen in de bronstaat niet aangeeft;

— de bestaande conflicterende administratieve richtlijnen te vervangen door één coherente administratieve richtlijn;

6. navolging te geven aan aanbeveling 98 van de parlementaire onderzoekscommissie naar de grote fraudedossiers;

7. wat het onderhandelingsproces betreft:

— periodiek en minstens één maal per jaar overleg te plegen met de Kamercommissies Financiën en Buitenlandse Zaken over het internationaal fiscaal (verdrags)beleid. Een eerste maal dient dit te gebeuren op grond van een diepgaande nota met de uitgangspunten op het vlak van het internationaal fiscaal beleid;

— voorafgaand aan de start van elke onderhandeling een openbare raadpleging te houden van alle stakeholders en vervolgens overleg te plegen met de Kamercommissies Financiën en Buitenlandse Zaken;

8. het fiscaal verdragsbeleid niet te beschouwen als een zuiver fiscale aangelegenheid en bij de keuze van verdragspartners rekening te houden met een aantal ethische overwegingen. Landen die op grote schaal de mensenrechten schenden, zouden niet in aanmerking mogen komen als verdragspartner en de bestaande verdragen met dergelijke landen moeten worden geschorst.

10 september 2019

Joris VANDENBROUCKE (sp.a)