

BELGISCHE KAMER VAN
VOLKSVERTEGENWOORDIGERS

19 april 2016

HOORZITTINGEN

**De internationale verdragen inzake
fiscale aangelegenheden**

VERSLAG

NAMENS DE COMMISSIE
VOOR DE BUITENLANDSE BETREKKINGEN
UITGEBRACHT DOOR
DE HEER **Benoît PIEDBOEUF**

INHOUD

Blz.

I. Hoorzitting van 24 februari 2016	3
A. Inleidende uiteenzettingen	3
B. Betogen van de leden	17
C. Antwoorden	21
II. Hoorzitting van 2 maart 2016	29
A. Inleidende uiteenzettingen	29
B. Betogen van de leden	43
C. Antwoorden	44
Bijlage	51

CHAMBRE DES REPRÉSENTANTS
DE BELGIQUE

19 avril 2016

AUDITIONS

**Les traités internationaux
en matière fiscale**

RAPPORT

FAIT AU NOM DE LA COMMISSION
DES RELATIONS EXTÉRIEURES
PAR
M. **Benoît PIEDBOEUF**

SOMMAIRE

Pages

I. Audition du 24 février 2016	3
A. Exposés introductifs	3
B. Interventions des membres	17
C. Réponses	21
II. Audition du 2 mars 2016	29
A. Exposés introductifs	29
B. Interventions des membres	43
C. Réponses	44
Annexe	51

**Samenstelling van de commissie op de datum van indiening van het verslag/
Composition de la commission à la date de dépôt du rapport**

Voorzitter/Président: Dirk Van der Maelen

A. — Vaste leden / Titulaires:

N-VA Rita Bellens, An Capoen, Peter De Roover, Peter Luykx
PS Philippe Blanchart, Stéphane Crusnière, Gwenaëlle Grovonius
MR Jean-Jacques Flahaux, Kattrin Jadin, Richard Miller
CD&V Sarah Claerhout, Els Van Hoof
Open Vld Nele Lijnen, Tim Vandenput
sp.a Dirk Van der Maelen
Ecolo-Groen Wouter De Vriendt
cdH Georges Dallemagne

B. — Plaatsvervangers / Suppléants:

Karolien Grosemans, Johan Klaps, Koen Metsu, Yoleen Van Camp, Brecht Vermeulen
Nawal Ben Hamou, Frédéric Daerden, Sébastien Pirlot, Özlem Özen
Denis Ducarme, Philippe Goffin, N. Benoît Piedboeuf
Leen Dierick, Raf Terwingen, Veli Yüksel
Patricia Ceysens, Patrick Dewael, Dirk Van Mechelen
Maya Detiège, Fatma Pehlivan
Benoit Hellings, Evita Willaert
Francis Delpérée, Vanessa Matz

C. — Niet-stemgerechtigd lid / Membre sans voix délibérative:

DéFI Véronique Caprasse

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

Afkortingen bij de nummering van de publicaties:	Abréviations dans la numérotation des publications:
DOC 54 0000/000: Parlementair document van de 54 ^e zittingsperiode + basisnummer en volgnummer	DOC 54 0000/000: Document parlementaire de la 54 ^e législature, suivi du n° de base et du n° consécutif
QRVA: Schriftelijke Vragen en Antwoorden	QRVA: Questions et Réponses écrites
CRIV: Voorlopige versie van het Integraal Verslag	CRIV: Version Provisoire du Compte Rendu intégral
CRABV: Beknopt Verslag	CRABV: Compte Rendu Analytique
CRIV: Integraal Verslag, met links het definitieve integraal verslag en rechts het vertaald beknopt verslag van de toespraken (met de bijlagen)	CRIV: Compte Rendu Intégral, avec, à gauche, le compte rendu intégral et, à droite, le compte rendu analytique traduit des interventions (avec les annexes)
PLEN: Plenum	PLEN: Séance plénière
COM: Commissievergadering	COM: Réunion de commission
MOT: Moties tot besluit van interpellaties (beigekleurig papier)	MOT: Motions déposées en conclusion d'interpellations (papier beige)

Officiële publicaties, uitgegeven door de Kamer van volksvertegenwoordigers	Publications officielles éditées par la Chambre des représentants
Bestellingen: Natieplein 2 1008 Brussel Tel.: 02/ 549 81 60 Fax : 02/549 82 74 www.dekamer.be e-mail : publicaties@dekamer.be	Commandes: Place de la Nation 2 1008 Bruxelles Tél. : 02/ 549 81 60 Fax : 02/549 82 74 www.lachambre.be courriel : publications@lachambre.be
De publicaties worden uitsluitend gedrukt op FSC gecertificeerd papier	Les publications sont imprimées exclusivement sur du papier certifié FSC

DAMES EN HEREN,

Uw commissie heeft beslist op 24 februari en 2 maart 2016 hoorzittingen over de internationale verdragen inzake fiscale aangelegenheden te houden.

Werden gehoord op 24 februari 2016:

- de heer Luc De Broe, hoogleraar aan de KULeuven;
- de heer Edoardo Traversa, hoogleraar aan de UCL.

Werden gehoord op 2 maart 2016:

— de heer Maikel Evers, *tax policy advisor* bij de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO);

— de heer Gauthier Charles de la Brousse en de heer Franco Roccagliata, DG Belastingen en Douane-unie van de Europese Commissie (TAXUD D1 – Initiatieven inzake vennootschapsbelasting);

— de heer Jan Van de Poel, beleidsmedewerker “fiscaliteit en de privésector” bij 11.11.11;

— mevrouw Katrin McGauran, onderzoekster bij SOMO (*Centre for Research on Multinational Corporations*);

— mevrouw Isabel Verlinden, *Global Head of Transfer Pricing Services* bij PwC.

I. — HOORZITTING VAN 24 FEBRUARI 2016

A. Inleidende uiteenzettingen

1. Uiteenzetting van professor Luc De Broe (KULeuven)

De heer Luc De Broe, hoogleraar internationaal en Europees fiscaal recht bij de KULeuven en de UCL, deelt zijn betoog in drie delen.

a. Dubbelbelastingverdragen

Dubbelbelastingverdragen hebben vier belangrijke objectieven:

— het vermijden van juridische en economische dubbele belasting door de heffingsbevoegdheid te verdelen tussen twee landen (bilaterale verdragen);

MESDAMES, MESSIEURS,

Votre commission a décidé d'organiser des auditions sur le thème des traités internationaux en matière fiscale les 24 février et 2 mars 2016.

Ont été entendus le 24 février 2016:

- M. Luc De Broe, professeur à la KULeuven;
- M. Edoardo Traversa, professeur à l'UCL;

Ont été entendus le 16 février 2016:

— M. Maikel Evers, *tax policy advisor* à l'Organisation de la coopération et du développement économiques (OCDE);

— MM. Gauthier Charles de la Brousse et Franco Roccagliata, DG Fiscalité et Union douanière de la Commission européenne (TAXUD D1 — Initiatives relatives à la fiscalité des sociétés);

— M. Jan Van de Poel, collaborateur politique “fiscalité et secteur privé” chez 11.11.11;

— Mme Katrin McGauran, chercheur à SOMO (*Centre for Research on Multinational Corporations*);

— Mme Isabel Verlinden, *Global Head of Transfer Pricing Services* chez PwC.

I. — AUDITION DU 24 FÉVRIER 2016

A. Exposés introductifs

1. Intervention du professeur Luc De Broe (KULeuven)

M. Luc De Broe, professeur de droit fiscal international et européen à la KULeuven et à l'UCL, divise son intervention en trois volets.

a. Conventions préventives de la double imposition

Les conventions préventives de la double imposition ont quatre objectifs:

— éviter une double imposition juridique et économique en répartissant la compétence d'imposition entre deux pays (conventions bilatérales);

— het bevorderen van de internationale samenwerking tussen de fiscale administraties, zowel voor de heffing als voor de invordering van de belasting;

— het voorkomen van grensoverschrijdende fraude en belastingontwijking;

— het vermijden van discriminatie, voornamelijk tussen inwoners en niet-inwoners, en tussen grensoverschrijdende en binnenlandse transacties.

De Belgische verdragen zijn in zeer grote mate gesteund op het OESO-verdragsmodel dat in 1963 tot stand is gekomen en laatst gewijzigd werd in 2014. Dat modelverdrag is niet bindend maar lidstaten en niet-lidstaten kunnen erop steunen om bilaterale verdragen te negotiëren. Het modelverdrag is aangevuld met een omvangrijk commentaar. Ook dat commentaar is niet-bindend maar het is een interpretatie-instrument dat toch steeds meer door Belgische rechtbanken wordt gebruikt.

De heffingsbevoegdheid wordt als volgt verdeeld tussen de twee overeenkomstsluitende Partijen:

— de bevoegdheid tot taxatie wordt exclusief aan de woonstaat gegeven voor bepaalde soorten inkomsten zoals royalty's, pensioenen in de private sector of meerwaarden op aandelen;

— voor andere soorten inkomsten wordt de heffingsbevoegdheid aan de bronstaat gegeven. Het gaat bijvoorbeeld om een Belgische inwoner die eigenaar is van vastgoed in Spanje; in dat geval mag alleen Spanje de inkomsten uit dat vastgoed belasten. Ook als een Belgische inwoner meer dan zes maanden in Italië werkt, mag alleen Italië zijn salaris belasten;

— de twee Partijen delen de heffingsbevoegdheid voor dividenden en intresten. Een dividend dat vanuit Frankrijk wordt uitbetaald aan een Belgische inwoner wordt in Frankrijk aan een bronbelasting onderworpen maar wordt daarna ook nog in België belast;

— dubbele belasting wordt in België geëlimineerd door, ingeval de heffingsbevoegdheid (exclusief) aan de bronstaat is toegekend, een vrijstelling van het inkomen in kwestie; ofwel, ingeval het inkomen een verminderde bronheffing heeft ondergaan (dividenden en interesten), door het toekennen van een krediet.

In 2007 heeft de Belgische administratie een standaardmodel uitgewerkt. Dat model, dat in 2010 werd gewijzigd, is in zeer grote mate op het OESO-model gebaseerd, al zijn er toch een aantal belangrijke verschillen:

— favoriser la collaboration internationale entre les administrations fiscales, tant sur le plan de l'imposition que sur le plan du recouvrement de l'impôt;

— éviter la fraude et l'évasion fiscales transfrontalières;

— éviter la discrimination, principalement entre les résidents et les non-résidents, et entre les transactions transfrontalières et les transactions nationales.

Les conventions belges suivent en majeure partie le modèle de convention élaboré en 1963 par l'OCDE et modifié en dernier lieu en 2014. Ce modèle n'est pas contraignant mais les États membres et les États non-membres peuvent l'utiliser comme base de négociation pour les conventions bilatérales. Ce modèle est également complété par un commentaire volumineux qui n'est pas davantage contraignant, mais que les tribunaux belges utilisent de plus en plus souvent comme instrument d'interprétation.

Le pouvoir d'imposition est réparti comme suit entre les deux Parties contractantes:

— la compétence en matière de taxation est exclusivement attribuée à l'État de résidence pour certains types de revenus tels que les redevances, les pensions du secteur privé ou les plus-values sur actions;

— pour d'autres types de revenus, la compétence en matière de taxation est attribuée à l'État de la source des revenus. Il s'agit par exemple des revenus d'un ressortissant belge propriétaire d'un bien immobilier en Espagne. Dans ce cas, seule l'Espagne peut imposer les revenus de ce bien. De même, si un ressortissant belge travaille plus de six mois en Italie, seule l'Italie peut imposer son salaire;

— les deux Parties partagent la compétence en matière de taxation pour les dividendes et les intérêts. Les dividendes versés à un ressortissant belge à partir de la France sont soumis à l'imposition à la source en France mais sont ensuite également imposés en Belgique;

— si la compétence en matière de taxation est attribuée (exclusivement) à l'État de la source des revenus, la double imposition est éliminée en Belgique en exonérant le revenu d'impôt; ou, si le revenu a bénéficié d'une réduction de l'imposition à la source (dividendes et intérêts), en octroyant un crédit.

En 2007, l'administration belge a élaboré un modèle standard. Modifié en 2010, ce modèle s'appuie, dans une large mesure, sur le modèle de l'OCDE. Il diffère toutefois de celui-ci sur plusieurs points importants:

— in het Belgische model werd een regeling voor pensioenen en pensioenfondsen ingeschreven (artikelen 3, 10, 11, 17 en 23). Pensioenfondsen zijn geen belastingbetalers en kunnen dus in principe geen beroep doen op een dubbelbelastingverdrag. Dat zou betekenen dat, wanneer een buitenlands pensioenfonds dividenden of interesten uit België ontvangt, dat fonds geen vermindering van Belgische bronbelasting kan krijgen. Vandaar een vrijstelling voor pensioenfondsen;

— de regels voor verbonden ondernemingen worden aangevuld (artikel 9);

— de dividenduitkeringen tussen groepsvennootschappen worden aan een 0 %-bronbelasting onderworpen (artikel 10). Die regeling bestond al op Europees vlak maar door die bepaling in het modelverdrag op te nemen, wordt de vrijstelling uitgebreid tot niet-Europese groepsvennootschappen;

— het modelverdrag voorziet niet in een afzonderlijke bepaling voor meerwaarden op vastgoedaandelen;

— beloningen van dagelijkse bestuurders/managers worden belast als inkomsten uit dienstbetrekkingen;

— “andere inkomsten” worden enkel vrijgesteld van belasting in de bronstaat wanneer ze in de woonstaat effectief werden belast (artikel 20);

— in plaats van een voorwaarde van *belastbaarheid* te stellen, met als doelstelling het vermijden van dubbele belasting, voorziet het modelverdrag in een vrijstelling in de mate dat de inkomsten *belast* worden in de bronstaat;

— ten slotte bevat het modelverdrag een (rudimentaire) algemene antimisbruikbepaling (artikel 27 (3)).

België heeft een indrukwekkende lijst belastingverdragen ondertekend (zie bijlage van dit verslag). Er zijn er tweeënnegentig in werking, twaalf zijn ondertekend maar zijn nog niet in werking getreden en twaalf worden nog onderhandeld. Drie bilaterale verdragen zijn dringend aan herziening toe, namelijk de verdragen die België met respectievelijk Australië, Frankrijk en Japan heeft getekend. Vooral het dubbelbelastingverdrag met Frankrijk (1964) is echt verouderd. Het steunt niet op het OESO-model en geeft aanleiding tot gigantisch veel interpretatieproblemen. De heer De Broe wenst

— le modèle belge prévoit un régime particulier pour les pensions et les fonds de pension (articles 3, 10, 11, 17 et 23). Les fonds de pension n’ayant pas la qualité de contribuable, ils ne peuvent, en principe, pas bénéficier d’une convention de prévention de la double imposition. Dès lors, les fonds de pension étrangers qui perçoivent des dividendes ou des intérêts en provenance de Belgique ne peuvent pas bénéficier d’une réduction de l’imposition à la source en Belgique. C’est pourquoi une dispense a été prévue pour les fonds de pension;

— les règles relatives aux entreprises liées ont été complétées (article 9);

— les distributions de dividendes entre les sociétés faisant partie d’un groupe sont assujetties à un impôt à la source de 0 % (article 10). Cette réglementation existait déjà au niveau européen mais l’inscription de cette disposition dans le modèle de convention permet d’étendre la dispense aux sociétés non européennes faisant partie d’un groupe;

— le modèle de convention ne prévoit pas de disposition particulière pour les plus-values sur les actions immobilières;

— les rémunérations des gestionnaires/managers journaliers sont imposées au titre de revenus d’emplois salariés;

— les “autres revenus” ne sont exonérés d’impôt dans l’État de la source des revenus que s’ils ont été effectivement imposés dans l’État de résidence (article 20);

— au lieu de prévoir une condition d’*imposabilité* dans le but d’éviter la double imposition, le modèle de convention prévoit l’exonération dans la mesure où les revenus sont *imposés* dans l’État de la source des revenus;

— enfin, le modèle de convention contient une disposition générale (rudimentaire) anti-abus (article 27 (3)).

La Belgique a signé un nombre impressionnant de conventions fiscales (voir l’annexe du présent rapport). Sur celles-ci, nonante-deux sont entrées en vigueur, douze ont été signées mais ne sont pas encore entrées en vigueur et douze sont encore en cours de négociation. Trois conventions bilatérales doivent être réexaminées d’urgence, à savoir les conventions conclues par la Belgique avec respectivement l’Australie, la France et le Japon. C’est surtout la convention de prévention de la double imposition conclue avec la France (1964) qui est vraiment dépassée. Elle ne s’appuie pas sur le

hierbij op een aantal tekortkomingen en pijnpunten in het Belgische standaardmodel te wijzen.

Zoals hierboven vermeld, heeft België in zijn modelverdrag een clause ingeschreven die bepaalt dat inkomsten worden vrijgesteld wanneer zij in het buitenland werden *belast*, de zgn. *subject-to-tax* clause. In artikel 23 (A) van het OESO-verdragsmodel worden echter ook inkomsten vrijgesteld die in het buitenland *mogen belast worden*. Zulks betekent dat een inkomen moet worden vrijgesteld zelfs als het in het buitenland niet effectief werd belast, waardoor een situatie kan ontstaan van dubbele niet-belasting. Dit is uiteraard niet wenselijk, zeker niet in het huidige internationale fiscale klimaat waarbij de strijd is aangeboden tegen de *stateless income*.

Hoewel de *subject-to-tax* clause uit ons modelverdrag bedoeld is om dubbele niet-belasting te voorkomen, geeft deze bepaling aanleiding tot veel interpretatiemogelijkheden en bereikt ze haar doel niet. Die clause werd pas in 2007 in het verdragmodel ingeschreven zodat al de verdragen die vóór 2007 werden afgesloten een dergelijke bepaling uiteraard niet bevatten. En als die bepaling er wel instaat, geeft de rechtspraak er een zeer beperkende interpretatie aan. De spreker verwijst naar een arrest van het Hof van Cassatie van 12 september 1970 (Sidro), waaruit de "*exemption vaut impôt*"-doctrine is ontstaan. Het Hof heeft geoordeeld dat een inkomen "*belast*" is van zodra het aan een belastingregime in het buitenland wordt onderworpen, waarbij dat regime ook een vrijstelling kan zijn. De Belgische administratie heeft in een circulaire (nr. AFZ 2005/0652 d.d. 25 mei 2005) toch gesteld dat "*belast*" "*effectief belast*" betekent. Een jaar later kwam ze echter op die stelling terug en publiceerde een nieuwe circulaire (nr. R9. Div. 577 956 d.d. 11 mei 2006) waarin wordt gesteld dat "voor de toepassing van het DBV (...) een inkomen dus ook (mag) beschouwd worden als belast in de partnerstaat wanneer een belasting werkelijk door de belastingplichtige gedragen is, maar ook wanneer een afwezigheid van belastingheffing zijn oorzaak vindt in een uitdrukkelijke bepaling van de fiscale wetgeving van het partnerland". Dus zelfs als er in een verdrag de term "*belast*" wordt gebruikt, kunnen zich nog heel veel situaties voordoen van dubbele niet-belasting. Het is maar in de Verdragen met Macedonië en Uruguay, die nog niet in werking zijn getreden, dat er een "*effectieve belasting*" in de bronstaat wordt geëist en door de protocollen bij de Verdragen met Nederland en Hong Kong, waarin expliciet bepaald wordt dat de uitdrukking "*belast*" dient te worden geïnterpreteerd als "*daadwerkelijk belast*".

modelle de l'OCDE et donne lieu à de très nombreux problèmes d'interprétation. M. De Broe souhaite souligner, à ce propos, plusieurs lacunes et plusieurs points problématiques du modèle standard belge.

Ainsi qu'il a été indiqué plus haut, la Belgique a inscrit, dans son modèle de convention, une clause qui dispose que les revenus sont exonérés lorsqu'ils sont *imposés* à l'étranger. Il s'agit de la clause "*subject-to-tax*". Or, l'article 23 (A) du modèle de convention de l'OCDE exonère également les revenus qui *peuvent être imposés* à l'étranger. Dès lors, les revenus doivent être exonérés même s'ils ne sont pas effectivement imposés à l'étranger, ce qui peut déboucher sur une situation de double non-imposition. Or, cette situation n'est pas souhaitable, certainement pas dans le contexte fiscal international actuel, où la lutte est engagée contre les revenus *patrides* (*stateless income*).

Bien que la clause "*subject-to-tax*" de notre modèle de convention ait comme objectif de supprimer la double non-imposition, cette disposition ouvre la porte à de nombreuses possibilités d'interprétation et n'atteint pas son objectif. Cette clause n'ayant été inscrite dans le modèle de convention qu'en 2007, elle ne figure pas dans les conventions conclues avant 2007. De plus, lorsqu'elle y figure, elle est interprétée d'une manière très restrictive par la jurisprudence. L'intervenant renvoie, à ce propos, à un arrêt de la Cour de cassation du 12 septembre 1970 (Sidro), qui a donné naissance à la doctrine "*exemption vaut impôt*", la Cour ayant estimé que les revenus sont imposés dès qu'ils sont soumis à un régime fiscal à l'étranger, régime qui peut toutefois également être un régime d'exemption. Cependant, dans une circulaire du 25 mai 2005 (n° AFZ 2005/0652), l'administration belge a indiqué que le mot "*imposés*" signifiait "*effectivement imposés*", interprétation sur laquelle elle est toutefois revenue un an plus tard, lorsqu'elle a publié une nouvelle circulaire (n° R9. Div. 577 956 du 11 mai 2006) selon laquelle, "pour l'application de la CPDI, un revenu peut, dès lors, être considéré comme imposé dans l'État partenaire lorsqu'un impôt est réellement supporté par le contribuable mais également lorsqu'une absence d'imposition trouve sa cause dans une disposition expresse de la législation fiscale du pays partenaire". Par conséquent, de nombreux cas de double non-imposition peuvent encore se présenter même lorsque la convention comporte le mot "*imposé*". Une "*imposition effective*" dans l'État de la source des revenus n'a été exigée que dans les conventions conclues avec la Macédoine et l'Uruguay, conventions qui ne sont pas encore entrées en vigueur, et par les protocoles aux conventions conclues avec les Pays-Bas et Hong Kong, dans lesquels il est explicitement stipulé que l'expression "*imposé*" doit être interprétée comme "*imposé de manière effective*".

Het volgen van artikel 23 van het OESO-verdragsmodel leidt dus tot veel dubbele niet-belasting. Zo zijn er veel werknemers die in België een vrijstelling vragen voor inkomsten die in het buitenland hadden moeten worden belast maar niet werden aangegeven. En de Belgische rechtspraak maakt daar weinig problemen rond omdat zij de dubbelbelastingverdragen letterlijk interpreteert.

Een ander probleem is de schrapping in het Belgische verdragmodel van 2010 van een in 2007 opgenomen goede regeling voor transparante entiteiten¹. De huidige bepaling is, volgens de spreker, ontoereikend en heeft een aantal gevallen van dubbele belasting², maar ook van dubbele niet-belasting als gevolg.

De heer De Broe somt vervolgens een aantal andere tekortkomingen op:

— er zijn te weinig verdragen met een bindende arbitragemogelijkheid om geblokkeerde geschillen-procedures te beslechten. Elk dubbelbelastingverdrag bevat een “onderling overleg”procedure. Het gaat om een administratieve procedure tussen de fiscale autoriteiten van de twee lidstaten om geschillen op te lossen. Daarnaast bestaat ook de mogelijkheid om het geschil voor een rechtbank in de woonstaat te brengen. De administraties zijn niet verplicht tot een oplossing te komen. Het gaat dus om een middelenverbintenis (geen resultatenverbintenis). Die overlegprocedure kan dus zonder resultaat blijven aanslepen. Om dat probleem op te lossen, heeft de OESO in 2007 aan haar lidstaten voorgesteld om een arbitrageclausule in het modelverdrag op te nemen die de geblokkeerde procedure moet beslechten. Er wordt een arbitragepanel samengesteld met vertegenwoordigers van de betrokken administraties en een aantal onafhankelijke mensen, die binnen een relatief korte periode een oplossing voor het geschil moeten zoeken. Slechts de Belgische verdragen met de Verenigde Staten en het Verenigd Koninkrijk bevatten dergelijke clausule. Negen van de verdragen die nog niet in werking zijn getreden, bevatten die clausule ook maar het blijft veel te weinig;

— weinig Belgische verdragen bevatten een algemene antimisbruikbepaling; dit zou echter moeten veranderen rekening houdend met de werkzaamheden op OESO-vlak.

¹ Een transparante entiteit heeft rechtspersoonlijkheid maar wordt niet belast terwijl de “inhoud” ervan, de deelgenoten van de entiteit, wel worden belast.

² Er bestaat veel rechtspraak over de Franse *Civile Immobilière* en ook over Angelsaksische *partnerships*.

L'application de l'article 23 du modèle de convention de l'OCDE entraîne donc de nombreux cas de double non-imposition. Il y a ainsi en Belgique beaucoup de travailleurs salariés qui demandent une exonération pour des revenus qui auraient dû être imposés à l'étranger mais qui n'ont pas été déclarés. Et la jurisprudence belge n'y voit guère de problèmes parce qu'elle interprète à la lettre les conventions préventives de la double imposition.

Un autre problème est la suppression, dans le modèle de convention belge de 2010, d'un bon régime — inséré en 2007 — pour les entités transparentes¹. La disposition actuelle est, selon l'orateur, insuffisante et donne lieu à un certain nombre de cas de double imposition², mais aussi de double non-imposition.

M. De Broe énumère ensuite un certain nombre d'autres lacunes:

— il y a trop peu de conventions prévoyant une possibilité d'arbitrage contraignante afin de trancher les procédures de règlement des litiges bloquées. Chaque convention préventive de la double imposition contient une procédure “amiable”. Il s'agit d'une procédure administrative entre les autorités fiscales des deux États membres en vue de solutionner les litiges. Il existe par ailleurs aussi la possibilité de porter le litige devant un tribunal dans l'État de résidence. Les administrations ne sont pas contraintes d'aboutir à une solution. Il s'agit donc d'une obligation de moyen (pas d'une obligation de résultat). Cette procédure de concertation peut donc traîner en longueur sans donner le moindre résultat. Afin de résoudre ce problème, l'OCDE a, en 2007, proposé à ses États membres d'insérer dans le modèle de convention une clause d'arbitrage qui doit permettre de trancher lorsque la procédure est bloquée. Il est constitué un groupe spécial d'arbitrage composé de représentants des administrations concernées et d'un certain nombre de personnes indépendantes, qui sont chargées de rechercher, dans un délai relativement court, une solution au litige. Seules les conventions belges avec les États-Unis et le Royaume-Uni contiennent une telle clause. Neuf des conventions qui ne sont pas encore entrées en vigueur contiennent également cette clause mais leur nombre demeure beaucoup trop restreint;

— peu de conventions belges contiennent une disposition générale anti-abus; cela devrait toutefois changer, compte tenu des travaux effectués au niveau de l'OCDE.

¹ Une entité transparente est dotée de la personnalité juridique mais n'est pas imposée tandis que son “contenu”, les associés de l'entité, sont imposés.

² Il existe une vaste jurisprudence sur la *Civile Immobilière* française et sur les *partnerships* anglosaxons.

Wat het Belgische beleid m.b.t. verdragen betreft, rijzen twee belangrijke vragen:

— met welke landen moet België dubbelbelastingverdragen negotiëren? De beslissing om een dubbelbelastingverdrag te sluiten, is economisch gestuurd. Het hoofddoel is grensoverschrijdende investeringen en grensoverschrijdend kapitaal- en werknemersverkeer aan te moedigen. België heeft de laatste jaren veel verdragen met belastingparadijzen of landen met een lage belasting afgesloten. De spreker vraagt zich af waarom België een dubbelbelastingverdrag moet afsluiten met landen als Macau, het eiland Man, de Seychellen, enz. Zou het niet volstaan om met die landen een verdrag te sluiten om de gegevensuitwisseling te regelen?

— wat moet de inhoud van die verdragen zijn? De heer De Broe pleit voor een toepassing van het Belgische standaardmodel en het toevoegen van een protocol waarin de interpretatie van “(effectief) belast” wordt geëxpliciteerd. De inkomsten die in het buitenland worden belast, moeten in België worden vrijgesteld. Het is wel belangrijk om in het protocol te omschrijven wat bedoeld wordt met “(effectief) belast”. De spreker verwijst in dit verband naar de verdragen die met Hong Kong en Nederland werden afgesloten: een inkomen wordt in de bronstaat “belast” als het is opgenomen in de belastbare grondslag waarop de belasting is berekend. Dat betekent echter niet noodzakelijk dat de belastingplichtige effectief belastingen heeft betaald want het kan zijn dat hij geen belasting moest betalen ten gevolge van bijvoorbeeld de aftrek van kosten gedragen om dat inkomen te verwerven, dat hij een verlies uit een vorig jaar heeft verrekend of dat hij van een belasting vrije som kon genieten. De *subject-to-tax* clause sluit wel de gevallen uit waarbij de bronstaat:

— een persoon of een entiteit niet als belastingplichtige aanmerkt;

— een inkomen niet als belastbaar aanmerkt;

— een inkomen (on)voorwaardelijk vrijstelt;

— afziet van de wettelijk verschuldigde belasting door desorganisatie, corruptie of het toekennen van bepaalde privileges.

Ook het geval waarbij de belastingplichtige zijn inkomen in de bronstaat niet aangeeft, wordt op die manier uitgesloten.

Pour ce qui est de la politique belge en matière de conventions, deux questions se posent essentiellement:

— avec quels pays la Belgique doit-elle négocier des conventions préventives de la double imposition? La décision de conclure une convention préventive de la double imposition est dictée par des considérations d'ordre économique. Son objectif principal est d'encourager les investissements transfrontaliers et la circulation transfrontalière de capitaux et de travailleurs. Au cours des dernières années, la Belgique a conclu de nombreuses conventions avec des paradis fiscaux ou des pays appliquant des taux d'imposition bas. L'orateur se demande pourquoi la Belgique doit conclure une convention préventive de la double imposition avec Macao, l'île de Man, les Seychelles, etc. Ne suffirait-il pas de conclure une convention réglant l'échange de données avec ces pays?

— quelle doit être la teneur de ces conventions? M. De Broe recommande d'appliquer la convention-type belge et d'ajouter un protocole dans lequel l'interprétation d'“imposé (de manière effective)” est explicitée. Les revenus taxés à l'étranger doivent être exonérés en Belgique. Il importe cependant de définir dans le protocole ce que l'on entend par “imposé (de manière effective)”. L'orateur renvoie à cet égard aux conventions conclues avec Hong Kong et les Pays-Bas: un revenu est “imposé” dans l'État de la source s'il est inclus dans l'assiette imposable servant de base au calcul de l'impôt. Cela ne signifie cependant pas nécessairement que le contribuable a effectivement payé des impôts, dès lors qu'il peut avoir été exonéré, par exemple à la suite de la déduction de frais exposés pour acquérir ce revenu, qu'il peut avoir compensé une perte d'une année précédente ou qu'il peut avoir bénéficié d'une quotité exemptée d'impôt. La clause *subject-to-tax* exclut toutefois les cas dans lesquels 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 par suite de désorganisation, de corruption ou de l'octroi de certains privilèges.

Cela permet aussi d'exclure le cas où le contribuable ne déclare pas ses revenus dans l'État de la source.

De OESO heeft een zeer ruime Actieplan gepubliceerd inzake *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS). Dit Actieplan geeft vijftien aandachtspunten weer die mogelijk leiden tot belastinghervormingen om de internationale belastingontwijkingen door voornamelijk multinationale ondernemingen te bestrijden. Dit zou ook moeten leiden tot de wijziging van de dubbelbelastingverdragen.

België heeft zich ertoe verbonden de volgende maatregelen (*minimum standards*) te implementeren:

- de nodige maatregelen nemen om *hybrid mismatches* te vermijden (transparante entiteiten, hybride financieringsinstrumenten³, dual inwonerschap);
- een algemene antimisbruikbepaling in de verdragen inschrijven;
- de bepaling over de vaste inrichting van onderneming aanpassen, en dit voornamelijk om de onbelaste (of laag belaste) commissiainstructuur een halt toe te roepen;
- de geschillenbeslechting verbeteren (onderling overlegprocedure, winstaanpassingen inzake verrekenprijzen);
- in een arbitragemechanisme voorzien.

België zou dus meer dan honderd verdragen moeten wijzigen. Om die procedure te vergemakkelijken, stelt de OESO aan de lidstaten voor om tot een multilateraal instrument toe te treden en op die manier alle dubbelbelastingverdragen tegelijkertijd op een snelle en efficiënte manier te wijzigen. De toetredende landen kunnen dan aanduiden welke bepalingen in hun bilaterale verdragen zullen worden gewijzigd. Een werkgroep waartoe België behoort, is dat multilateraal verdrag aan het uitschrijven. Eind 2006 zal het worden voorgesteld.

De heer De Broe stelt hierbij de vraag of het nog noodzakelijk is een anti-fragmentatiebepaling in het multilateraal verdrag op te nemen wanneer er al een algemene antimisbruikbepaling is ingeschreven.

³ Hybride leningen zijn financieringsinstrumenten die de kenmerken hebben van zowel eigen als vreemd vermogen. Als gevolg van de verschillende fiscale kwalificaties die de lidstaten aan hybride leningen geven (eigen of vreemd vermogen), worden uitkeringen op een grensoverschrijdende hybride lening behandeld als fiscaal aftrekbare kosten in de ene lidstaat (de lidstaat van de betaler) en als een belastingvrije uitkering van winst (dividend) in de andere lidstaat (de lidstaat van de begunstigde), wat leidt tot een ongewenste dubbele niet-heffing.

L'OCDE a publié un Plan d'action très vaste en matière de *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS). Ce Plan d'action énumère quinze points pouvant donner lieu à des réformes fiscales en vue de lutter contre l'évasion fiscale internationale essentiellement pratiquée par des entreprises multinationales. Il devrait aussi entraîner la modification des conventions préventives de la double imposition.

La Belgique s'est engagée à mettre en œuvre les mesures suivantes (*minimum standards*):

- prendre les mesures nécessaires pour éviter les montages hybrides (entités transparentes, instruments hybrides de financement³, double résidence);
- inscrire une disposition générale anti-abus dans les conventions;
- adapter la disposition relative à l'établissement stable de l'entreprise, et ce, essentiellement en vue de faire disparaître la structure commissionnaire non imposée (ou peu imposée);
- améliorer le règlement des conflits (procédure de consultation réciproque, ajustement des bénéfices en matière de prix de transfert);
- prévoir un mécanisme d'arbitrage.

La Belgique devrait donc modifier plus de cent conventions. Pour faciliter cette procédure, l'OCDE propose aux États membres d'adhérer à un instrument multilatéral en vue de modifier en même temps toutes les conventions préventives de la double imposition de manière rapide et efficace. Les pays adhérents pourront alors indiquer quelles dispositions seront modifiées dans leurs conventions bilatérales. Un groupe de travail, dont fait partie la Belgique, est occupé à rédiger cette convention multilatérale. Elle sera présentée fin 2016.

À cet égard, M. De Broe demande s'il est encore nécessaire d'insérer dans la convention multilatérale une disposition anti-fragmentation, dès lors qu'une disposition générale anti-abus y est déjà inscrite.

³ Les prêts hybrides sont des instruments financiers qui présentent les caractéristiques à la fois des emprunts et des fonds propres. En raison du traitement fiscal différent des prêts hybrides selon les États membres (emprunts ou fonds propres), les paiements effectués au titre d'un prêt hybride transfrontière peuvent être considérés comme une dépense fiscalement déductible dans un État membre (État membre du payeur) et comme une distribution des bénéfices exonérée d'impôt dans l'autre État membre (État membre du bénéficiaire), ce qui se traduit par une double non-imposition involontaire.

Ten slotte wijst de spreker op de tijdsduur die verloopt tussen het ondertekenen en het ratificeren van een verdrag. Fiscale verdragen zijn gemengde verdragen omdat ze fiscale materies behelzen die onder de bevoegdheid van de federale overheid en de gewesten ressorteren. Verschillende parlementen moeten dus met het verdrag instemmen en dat kost tijd. De gemiddelde tijd tussen de goedkeuring en de inwerkingtreding van een verdrag is nu bijna vier jaar. De verdragen met Taiwan en Hong Kong werden al na een jaar goedgekeurd, maar het heeft twaalf jaar geduurd voordat de verdragen met Algerije en Gabon in werking zijn getreden. Het is, volgens de spreker, essentieel dat verdragen met belangrijke landen als China, Canada en Zwitserland bijvoorbeeld snel worden goedgekeurd.

b. Multilateraal verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in fiscale aangelegenheden

De heer De Broe wijst erop dat het doel van dat soort multilateraal verdrag totaal anders is. Het regelt immers de samenwerking tussen de fiscale autoriteiten via uitwisseling van inlichtingen maar ook via gelijktijdige belastingcontroles. Een multinationale onderneming wordt op hetzelfde moment in verschillende landen gecontroleerd; het kan ook gebeuren dat buitenlandse belastingadministraties een bedrijf in België komen controleren of omgekeerd.

België is op 7 februari 1992 tot dat verdrag toegetreden. Het is in ons land op 1 december 2000 in werking getreden. Het werd al door 94 landen geratificeerd en het vormt de juridische grondslag voor de *country by country reporting* waarbij de multinationals hun gegevens moeten uitwisselen in de verschillende landen waar ze werkzaam zijn.

c. Akkoorden inzake uitwisseling van fiscale inlichtingen

Die akkoorden hebben tot doel de informatie-uitwisseling tussen Staten te organiseren. Belangrijk is vooral dat een land niet langer een beroep mag doen op het bankgeheim om informatie-uitwisseling te weigeren.

Die akkoorden zijn veel minder talrijk dan de dubbelbelastingverdragen (zie bijlage bij dit verslag). Ook hier duurt het heel lang voordat de getekende verdragen worden geratificeerd. Het Verdrag met Monaco werd in 2009 getekend maar is nog altijd niet in werking getreden.

L'orateur souligne enfin le temps qui s'écoule entre la signature d'une convention et sa ratification. Les conventions fiscales sont des conventions mixtes car elles ont trait à des matières fiscales relevant de la compétence du pouvoir fédéral et des régions. Plusieurs parlements doivent donc donner leur assentiment à la convention, et cela prend du temps. La durée moyenne qui s'écoule entre l'approbation d'une convention et son entrée en vigueur est actuellement de près de quatre ans. Les conventions conclues avec Taiwan et Hong Kong ont été approuvées après un an à peine, mais il a fallu attendre douze ans pour que les conventions passées avec l'Algérie et le Gabon entrent en vigueur. Il est essentiel, pour l'orateur, que les conventions passées avec des pays importants tels que la Chine, le Canada et la Suisse, par exemple, soient rapidement approuvées.

b. Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale

M. De Broe souligne que ce type de convention multilatérale poursuit un tout autre objectif. Il règle en effet la coopération entre les autorités fiscales par l'échange de renseignements, mais aussi par des contrôles fiscaux simultanés. Une entreprise multinationale est contrôlée au même moment dans plusieurs pays; il se peut également que des administrations fiscales étrangères se rendent en Belgique pour contrôler une entreprise, et vice-versa.

Le 7 février 1992, la Belgique a adhéré à cette convention, qui est entrée en vigueur dans notre pays le 1^{er} janvier 2000. Elle a déjà été ratifiée par 92 pays et constitue le fondement juridique des déclarations pays par pays, en vertu desquelles les multinationales doivent échanger leurs données dans les différents pays où elles sont actives.

c. Accords relatifs à l'échange de renseignements fiscaux

Ces accords visent à organiser l'échange d'informations entre États. Il importe surtout qu'un pays ne puisse plus invoquer le secret bancaire pour refuser l'échange d'informations.

Ces accords sont beaucoup moins nombreux que les conventions préventives de la double imposition (voir l'annexe au présent rapport). Ici aussi, il faut beaucoup de temps pour que les conventions signées soient ratifiées. La convention conclue avec Monaco a été signée en 2009, mais elle n'est toujours pas entrée en vigueur.

2. Uiteenzetting van professor Edoardo Traversa (UCL)

De heer Edoardo Traversa, hoogleraar aan de UCL, de KULeuven en de Wirtschaftsuniversität Wien (WU), geeft aan dat hij zijn betoog zal toespitsen op de weerslag van het zich uitbreidende Europees recht op de door België ondertekende bilaterale overeenkomsten.

Hoewel er inzake inkomstenbelastingen niet echt veel Europese fiscale harmonisatie is, wijzigen verschillende wetteksten toch al impliciet de verdragen ter voorkoming van dubbele belasting, zowel ten aanzien van de lidstaten van de Europese Unie als van derde Staten. Zodra op Europees niveau een regeling ter voorkoming van dubbele belasting of ter bestrijding van belastingontduiking wordt aangenomen, is die veel doelmatiger dan wanneer een zelfde regeling is vervat in bilaterale overeenkomsten, want in dat laatste geval hangt de toepassing af van de goede wil van de Verdragsluitende Partijen en van de nationale rechtscolleges van de Staten.

Dergelijke bilaterale overeenkomsten kunnen de belastingplichtigen nooit een uniforme toepassing van de regeling garanderen. De bilaterale regeling wordt dus ingehaald door de ontwikkelingen op Europees echelon, maar die ontwikkelingen volstaan nog niet om de naleving te waarborgen van alle doelstellingen die zijn vervat in de dubbelbelastingverdragen.

a. Voorkoming van dubbele belasting - Non-discriminatie

Deze twee doelstellingen zijn veeleer in het voordeel van de belastingplichtige. Het oogmerk van de verdragen ter voorkoming van dubbele belasting, te weten de handel bevorderen, verschilt in absolute zin niet echt van de ruimere doelstelling van de Europese Unie, te weten een interne markt uitbouwen. Toch duiken er verschillen op in verband met de tenuitvoerlegging van die doelstellingen omdat, behalve in enkele alleenstaande gevallen, geen enkele regel van het EU-recht – net als de verdragen ter voorkoming van dubbele belasting – in verband met de inkomstenbelastingen een exclusieve belastingbevoegdheid toekent aan de bronstaat of aan de woonstaat van de belastingplichtige.

De gedeelde bevoegdheid inzake inkomstenbelastingen wordt geregeld bij verscheidene richtlijnen, die aldus in de plaats treden van de vigerende bepalingen in de bilaterale verdragen ter voorkoming van dubbele belasting:

2. Exposé du professeur Edoardo Traversa (UCL)

M. Edoardo Traversa, professeur à l'UCL, à la KULeuven et à la Wirtschaftsuniversität Wien (WU), indique qu'il souhaite focaliser son intervention sur l'impact du développement du droit européen sur les conventions bilatérales signées par la Belgique.

Bien que l'harmonisation fiscale européenne soit relativement limitée dans le domaine des impôts sur les revenus, différents textes légaux modifient déjà implicitement les conventions préventives de la double imposition, tant vis-à-vis des États membres de l'Union européenne que d'États tiers. À partir du moment où un mécanisme préventif de la double imposition ou de lutte contre l'évasion fiscale est adopté au niveau européen, il acquiert une beaucoup plus grande effectivité que ce même mécanisme figurant dans des conventions bilatérales, étant donné que leur application dépend du bon vouloir des Parties contractantes et des juridictions internes aux États.

De telles conventions bilatérales ne peuvent jamais garantir aux contribuables une application uniforme de la disposition. Le mécanisme bilatéral est donc dépassé par les évolutions sur le plan européen. Ces évolutions sont cependant encore insuffisantes pour garantir le respect de l'ensemble des objectifs auxquels tendent les conventions préventives de la double imposition.

a. La prévention de la double imposition et la non-discrimination

Ces deux objectifs sont plutôt à l'avantage du contribuable. L'objectif des conventions préventives de la double imposition de faciliter les échanges économiques ne diffère, dans l'absolu, pas tellement de l'objectif plus général de l'achèvement du marché intérieur au sein de l'Union européenne. Néanmoins, des différences apparaissent au niveau de la mise en œuvre de ces objectifs dans la mesure où, sauf quelques cas isolés, aucune règle de droit européen — à l'instar des conventions préventives de la double imposition — n'attribue de compétence d'imposition exclusive à l'État de la source ou à l'État de résidence du contribuable pour ce qui concerne l'impôt sur les revenus.

La compétence partagée en matière d'impôt sur les revenus est régie par plusieurs directives, qui se substituent ainsi aux dispositions existantes dans les conventions bilatérales préventives de la double imposition:

— dividenden: Richtlijn 2011/96/EU van de Raad van 30 november 2011 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten (de “spaarrichtlijn”);

— intresten en royalty's: Richtlijn 2003/49/EG van de Raad van 3 juni 2003 betreffende een gemeenschappelijke belastingregeling inzake uitkeringen van interest en royalty's tussen verbonden ondernemingen van verschillende lidstaten.

De werkingssfeer van die richtlijnen blijft beperkt tot de betrekkingen tussen de vennootschappen die tot dezelfde multinationale groep behoren en tot de vennootschappen die zijn gevestigd in de lidstaten van de Europese Unie. Ze zijn vrij doeltreffend maar gelden niet voor privépersonen. De dubbele belasting op dividenden en intresten blijft dus bestaan als die dividenden en intresten door privépersonen worden ontvangen.

Sommige Staten, onder meer België, gebruiken die Europese richtlijnen als argument om uit derde landen investeringen aan te trekken. Bij nationale wetgeving of een overeenkomst breiden die Staten de bij de richtlijn vastgelegde, vrij gunstige fiscale regeling uit tot de dividenden, intresten of royalty's die Belgische onderdanen ontvangen in buiten de Europese Unie gelegen Staten. Dat is een van de redenen waarom België zoveel verdragen ter voorkoming van dubbele belasting heeft ondertekend, teneinde zich te profileren als toegangspoort tot de Europese markt. De Europese Commissie heeft echter voorstellen geformuleerd om te voorkomen dat Staten al te forse voordelen zouden toekennen aan die buitenlandse inkomsten, ten koste van andere lidstaten van de Europese Unie.

Wanneer een Belgische vennootschap intresten, dividenden of royalty's ontvangt van een andere, tot dezelfde groep behorende Europese vennootschap, mag de Staat waar de intresten, dividenden of royalty's uitkerende vennootschap is gevestigd, die geldstromen niet belasten. Ter zake komt de exclusieve bevoegdheid toe aan de woonstaat, die kan voorzien in een preferentiële regeling (zoals de aftrek voor octrooi-inkomsten), hetgeen voor de belastingplichtige resulteert in een dubbel voordeel.

De spreker merkt op dat België soeverein blijft aangaande de keuze voor een methode om dubbele belasting te voorkomen: de “kredietmethode” (die voor de buitenlandse inkomsten een belastingkrediet toekent) of de “vrijstellingsmethode” (die bepaalt dat het in het buitenland belastbaar/belaste inkomen niet in België

— dividendes: la directive 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, mieux connue sous le nom de directive épargne;

— intérêts et redevances: la directive 2003/49/CE du Conseil du 3 juin 2003 concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents.

Ces directives sont limitées dans leur champ d'application aux relations entre sociétés appartenant à un même groupe multinational et aux sociétés résidentes d'États membres de l'Union européenne. Elles sont relativement efficaces mais ne s'appliquent pas aux particuliers. La double imposition des dividendes et des intérêts reste donc d'actualité lorsqu'ils sont perçus par des particuliers.

Certains États, dont la Belgique, utilisent l'existence de ces directives européennes comme argument pour attirer des investissements étrangers en provenance de pays tiers. Ils étendent le régime fiscal relativement favorable prévu par la directive, par le biais de leur droit interne ou d'une convention, aux dividendes, intérêts ou redevances perçus par des résidents belges dans des États situés en dehors de l'Union européenne. C'est une des raisons pour lesquelles la Belgique a signé autant de conventions préventives de la double imposition de manière à se positionner comme porte d'accès au marché européen. La Commission européenne a cependant formulé des propositions visant à éviter que des États puissent offrir de trop grands avantages fiscaux à ces revenus étrangers, au détriment d'autres États de l'Union européenne.

Lorsqu'une société belge perçoit des intérêts, dividendes ou redevances d'une autre société européenne appartenant au même groupe, l'État où la société qui verse ces intérêts, dividendes ou redevances est établie ne peut pas imposer ces flux. La compétence exclusive ressort à l'État de résidence, qui peut prévoir un régime préférentiel, comme la déduction pour revenus de brevets, ce qui entraîne un double avantage pour le contribuable.

L'intervenant fait remarquer que la Belgique reste souveraine en ce qui concerne le choix de la méthode visant à éliminer la double imposition: celle du crédit (qui octroie un crédit d'impôt pour les revenus étrangers) et celle de l'exemption (qui prévoit que le revenu imposable/taxé à l'étranger n'est pas soumis à l'impôt,

moet worden belast, ongeacht de toegepaste fiscale regeling). België heeft gekozen voor het tweede systeem.

Soms wordt de vrijstelling afgezwakt. Zo houdt de Belgische belastingadministratie rekening met de in het buitenland ontvangen inkomsten om het belastingtarief te berekenen dat van toepassing is op de personenbelasting op de inkomsten van Belgische herkomst.

Voorts voorziet de Belgische belastingadministratie in *subject-to-tax*-clausules die de vrijstelling doen afhangen van het feit of het inkomen al dan niet (daadwerkelijk) werd belast.

In bepaalde situaties zou de Europese Commissie er echter de voorkeur aan geven dat de lidstaten een belastingkrediet toepassen, teneinde dubbele niet-belasting te voorkomen. De Commissie heeft ter zake voorstellen geformuleerd.

Het staat België vrij dubbelbelastingverdragen te sluiten. Ons land kan echter geen overeenkomst sluiten met een andere Europese Staat (zelfs niet met een derde Staat) indien bepalingen ervan strijdig zouden zijn met het Europees recht, in het bijzonder de beginselen van vrij verkeer en van non-discriminatie. Zo heeft het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJEU) geoordeeld dat een vaste vestiging in Duitsland die wordt uitgeoefend door een kapitaalsvennootschap die in een andere lidstaat is gevestigd, dezelfde belastingvoordelen moet kunnen genieten als die welke gelden voor de in Duitsland gevestigde kapitaalsvennootschappen (arrest Saint-Gobain van 21 september 1999, C-307/97). De Belgische niet-ingezetenen en de ingezetenen van andere EU-lidstaten moeten zich met andere woorden kunnen beroepen op de door België ondertekende overeenkomsten wanneer zij in een vergelijkbare situatie verkeren als de Belgische ingezetenen; de heer Traversa haalt het voorbeeld aan van de Belgische vaste vestigingen van Europese vennootschappen.

Evenzo belet het Europees recht dat een lidstaat een bilaterale overeenkomst zou aanvoeren om bepaalde aan haar ingezetenen toegekende voordelen te weigeren; zo heeft België geweigerd de notionele intrestaftrek toe te kennen voor kapitaal dat in buitenlandse vaste vestigingen was geïnvesteerd, maar het Hof van Justitie van de Europese Unie heeft geoordeeld dat die maatregel in strijd was met het Europees recht, terwijl België bij overeenkomst geen belasting mag heffen op de winst van een buitenlandse vaste vestiging die in een andere EU-lidstaat is gelegen (arrest Argenta, C-350/11).

De spreker gaat vervolgens in op de pijnpunten en de belangen van de verdragen ter voorkoming van dubbele belasting. Met sommige bepalingen rijzen meer

quel que soit le régime fiscal appliqué). La Belgique a opté pour le deuxième système.

L'exemption est parfois tempérée. Ainsi, l'administration fiscale belge tient compte des revenus perçus à l'étranger pour calculer le taux d'imposition applicable à l'impôt des personnes physiques aux revenus d'origine belge.

Elle prévoit aussi des clauses *subject-to-tax* qui font dépendre l'exemption du fait que le revenu a ou non été (effectivement) imposé.

Toutefois, dans certaines situations, la Commission européenne souhaiterait que les États appliquent un crédit d'impôt pour éviter la double non-imposition. Elle a formulé des propositions en la matière.

La Belgique est libre de conclure des conventions préventives de la double imposition. Elle ne peut cependant conclure un accord avec un autre État européen, voire un État tiers dont certaines dispositions violeraient le droit européen, et en particulier le principe de la libre circulation et de la non-discrimination. Ainsi, la Cour de Justice de l'Union européenne (CJUE) a conclu qu'un établissement stable situé en Allemagne et exploité par une société de capitaux ayant son siège dans un autre État membre doit pouvoir bénéficier des mêmes avantages fiscaux que ceux applicables aux sociétés de capitaux ayant leur siège en Allemagne (arrêt Saint-Gobain du 21 septembre 1999, C-307/97). Cela implique que les non-résidents belges et les résidents d'autres États membres européens doivent pouvoir se prévaloir des conventions signées par la Belgique lorsqu'ils sont dans une situation comparable aux résidents belges. M. Traversa cite l'exemple des établissements stables belges de sociétés européennes.

De même, le droit européen ne permet à un État membre d'invoquer une convention bilatérale pour refuser certains avantages fiscaux qu'il octroie à ses résidents. Ainsi, la Belgique a, par exemple, refusé d'octroyer des intérêts notionnels pour des capitaux investis dans des établissements stables étrangers mais la CJUE a considéré que cette mesure était contraire au droit européen alors même que, par convention, la Belgique ne peut pas imposer les bénéfices d'un établissement stable étranger situé dans un autre État de l'Union européenne (arrêt Argenta, C-350/11).

L'intervenant évoque ensuite les problèmes et enjeux liés aux conventions préventives de la double imposition. Certaines dispositions posent plus de problèmes que

problemen dan met andere, ofwel omdat de gebruikte terminologie te vaag is, ofwel omdat het gekozen mechanisme niet werkbaar is.

Aldus bepaalt artikel 16 van het Belgische verdragsmodel dat de kunstenaars en de sportbeoefenaars worden belast in de Staat waar zij aan de slag zijn. Die bepaling geeft aanleiding tot heel wat problemen inzake mobiliteit, in die mate dat sommige Staten ervoor hebben gekozen die bepaling niet langer toe te passen.

Andere bepalingen worden steeds meer een anachronisme, zoals artikel 18 van het Belgische verdragsmodel, over de beloningen in het raam van overheidsfuncties.

De spreker vraagt zich af of dergelijke regels niet beter worden opgeheven en vervangen door algemenere en makkelijker toe te passen bepalingen.

Andere bepalingen moeten worden gepreciseerd; dat geldt meer bepaald voor de maatregelen met betrekking tot de overdrachtsprijzen en de fiscale behandeling van de verrichtingen tussen vennootschappen die deel uitmaken van een zelfde groep.

Bovendien betwijfelt de heer Traversa het nut van het handhaven van de verdragen ter voorkoming van dubbele belasting, gelet op het Europese raamwerk. Hij stelt meer bepaald het ontbreken van dwingende mechanismen aan de kaak. De Europese Commissie werkt momenteel aan een eenvormig mechanisme voor het oplossen van de pijnpunten in verband met de dubbele belasting die er nog steeds zijn, omdat er ter zake geen akkoord is tussen de overeenkomstsluitende Staten.

De spreker pleit eveneens voor de veralgemening van de arbitrageclausules.

De mogelijkheid om een multilaterale overeenkomst uit te werken werd geopperd, maar vervolgens alweer opgegeven. Het voordeel van een dergelijke overeenkomst zou zijn dat de regels eenvormig worden geïnterpreteerd en dat meer rechtszekerheid wordt geboden.

In 2016 zou de Europese Commissie een voorstel formuleren voor een richtlijn met betrekking tot een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag in verband met de vennootschapsbelasting. Ingeval dat voorstel voor een richtlijn wordt aangenomen, worden een hele rist bepalingen in de verdragen ter voorkoming van dubbele belasting overbodig.

d'autres, soit parce que les termes utilisés sont trop vagues, soit parce que le mécanisme choisi n'est pas applicable.

L'article 16 du modèle de convention belge, par exemple, prévoit que les artistes et les sportifs sont imposés dans l'État où ils effectuent leurs prestations. Cette disposition pose de nombreux problèmes en termes de mobilité, à tel point que certains États ont fait le choix de ne plus l'appliquer.

D'autres dispositions deviennent de plus en plus anachroniques. C'est le cas de l'article 18 du modèle belge en matière de rémunération perçues par des employeurs du secteur public.

L'orateur se demande s'il n'est pas préférable d'abandonner de telles règles et de les remplacer par des dispositions plus générales et plus faciles d'application.

D'autres dispositions doivent être précisées. C'est principalement le cas des mesures visant les prix de transferts et le traitement fiscal des opérations entre sociétés appartenant au même groupe.

M. Traversa pose en outre la question de l'utilité du maintien des conventions préventives de la double imposition compte tenu du cadre européen et critique notamment l'absence de mécanismes contraignants. La Commission européenne travaille actuellement à l'élaboration d'un mécanisme uniforme en vue de résoudre les problèmes de double imposition restés en suspens faute d'accord des États contractants.

L'orateur plaide également pour la généralisation des clauses d'arbitrage.

La possibilité d'élaborer une convention multilatérale a été évoquée, puis abandonnée. Une telle convention aurait l'avantage d'offrir une interprétation uniforme des règles et de garantir davantage de sécurité juridique.

Une proposition devrait être formulée en 2016 par la Commission européenne en vue d'élaborer une directive portant sur une assiette commune consolidée à l'impôt des sociétés. Si cette directive devait être adoptée, toute une série de dispositions contenues dans les conventions préventives de la double imposition deviendraient caduques.

b. Strijd tegen fraude en misbruik - Voorkoming van dubbele niet-belasting

Op dit punt is de jongste tijd veel veranderd. De hoofd-doelstelling van de bilaterale verdragen ter voorkoming van dubbele belasting is fraude en misbruik bestrijden door, in de mate van het mogelijke, te trachten geen nieuwe dubbele belastingen te creëren.

De acties van de OESO (BEPS-actieplan) sporen met die van de Europese Unie (cf. de mededeling van 6 december 2012 en het actieplan van 17 juni 2015⁴ (COM (2015) 302)), al worden niet dezelfde middelen gehanteerd.

De Europese Commissie onderneemt al enkele jaren pogingen om de lidstaten ertoe te brengen in hun intern recht of in de bilaterale overeenkomsten specifieke maatregelen op te nemen, om misbruik of dubbele niet-belasting te voorkomen. Het recentste initiatief ter zake is het voorstel voor een richtlijn van 28 januari 2016 betreffende de bestrijding van belastingontwijking⁵.

Volgens de Europese Commissie zouden de lidstaten diverse maatregelen moeten aannemen:

— de intrestaftrek inperken en de negatieve weerslag van de hybride producten terugdringen, opdat die niet leiden tot dubbele niet-belasting;

— de regels inzake de gecontroleerde buitenlandse vennootschappen versterken: die regels moeten de daadwerkelijke belastingheffing garanderen op de winst die wordt doorgesluisd naar landen met een lage of een onbestaande fiscaliteit (met inachtneming van de rechtspraak van het HvJEU);

— de regels versterken over hoe de activa worden belast wanneer ze naar een andere Staat worden overgeheveld (*exit*-heffing);

— weigeren de belastingvrijstelling toe te kennen voor bepaalde inkomsten van de multinationale ondernemingen als die inkomsten niet effectief in de andere Staat werden belast (*switch-over*-clausule). Deze bepaling zou tevens gelden voor de betrekkingen met derde landen. De *switch-over*-clausule impliceert dat van de

b. La lutte contre la fraude et les abus, et la prévention de la double non-imposition

Cette question a récemment évolué de manière importante. L'objectif principal des conventions bilatérales préventives de la double imposition est de lutter contre la fraude et les abus en essayant, dans la mesure du possible, de ne pas créer de nouvelles doubles impositions.

Les actions entreprises par l'OCDE (plan d'action BEPS) et par l'Union européenne (cf. la communication du 6 décembre 2012 et le plan d'action du 17 juin 2015⁴ (COM(2015)302)) sont convergentes, même si les moyens utilisés ne sont pas les mêmes.

La Commission européenne tente d'agir depuis plusieurs années pour faire adopter des mesures spécifiques par les États membres dans leur droit interne ou dans les conventions bilatérales, et ce afin d'empêcher les situations abusives ou de double non-imposition. La dernière initiative en date est la proposition de directive du 28 janvier 2016 sur la lutte contre l'évasion fiscale⁵.

Selon la Commission européenne, diverses mesures devraient être adoptées par les États membres:

— limiter la déduction des intérêts et les incidences négatives des dispositifs hybrides, de sorte que ceux-ci n'entraînent pas de double non-imposition;

— renforcer les règles concernant les sociétés étrangères contrôlées, qui garantissent que les bénéficiaires placés dans des pays à fiscalité faible ou nulle sont effectivement imposés (dans le respect de la jurisprudence de la CJUE);

— renforcer les règles relatives à la manière dont les actifs sont imposés lorsqu'ils sont transférés vers un autre État (imposition à la sortie);

— refuser l'exonération de certains revenus des entreprises transfrontalières en l'absence d'imposition effective dans l'autre État (clauses de *switch-over*). Cette disposition s'appliquerait aussi aux relations avec les États tiers. La clause de *switch-over* suppose l'abandon de la méthode de l'exemption pour passer à

⁴ Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement en de Raad. Een eerlijk en doeltreffend vennootschapsbelastingstelsel in de Europese Unie: vijf belangrijke actiegebieden, <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2015/NL/1-2015-302-NL-F1-1.PDF> (geraadpleegd op 29 februari 2016).

⁵ Voorstel voor een richtlijn van de Raad tot vaststelling van regels ter bestrijding van belastingontwijkingpraktijken die de werking van de interne markt rechtstreeks schaden (COM(2016) 26 final), <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/NL/1-2016-26-NL-F1-1.PDF> (geraadpleegd op 29 februari 2016).

⁴ Communication de la Commission au Parlement européen et au Conseil. Un système d'imposition des sociétés juste et efficace au sein de l'Union européenne: cinq domaines d'action prioritaires, https://ec.europa.eu/priorities/sites/beta-political/files/com_2015_302_fr.pdf (consulté le 29 février 2016).

⁵ Proposition de directive du Conseil établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur (COM(2016) 26 final), <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/FR/1-2016-26-FR-F1-1.PDF> (consulté le 29 février 2016).

vrijstellingsmethode wordt afgestapt en dat wordt overgegaan op de kredietmethode in bepaalde situaties waarin de daadwerkelijke belastingheffing in de derde Staat niet gewaarborgd is;

— op EU-niveau een algemene antimisbruikregeling instellen.

Tevens werden voorstellen geformuleerd inzake transparantie (*country-by-country reporting*) en informatie-uitwisseling, inzonderheid met betrekking tot de rekeningen van de multinationale ondernemingen.

Bovendien is het belangrijk te voorzien in een algemene antimisbruikclausule die berust op het criterium van het hoofddoel. De thans door de OESO en de Europese Unie gehanteerde clausule is uitermate vaag geformuleerd en heeft tot gevolg dat de bewijslast bij de belastingplichtige wordt gelegd; die moet aantonen dat hij handelt overeenkomstig de doelstelling van de bilaterale overeenkomst, zelfs zonder dat hij die doelstelling kent.

De Europese Commissie wenst bovendien op fiscaal vlak *good governance*-beleid ten uitvoer te leggen, waarbij dus een lijst wordt opgesteld van de belastingparadijzen of zogenaamde niet-coöperatieve derde landen.

In verband met de weerslag van de EU-regels inzake staatssteun wijst de heer Traversa erop dat de Europese Commissie een procedure tegen het Groothertogdom Luxemburg (zaak McDonalds, IP/15/6221, 3 december 2015) heeft opgestart. De Commissie is immers van oordeel dat indien is geweten dat bepaalde inkomsten in het buitenland niet worden belast, en er op basis van een internationaal verdrag toch een vrijstelling wordt toegepast, zulks een door de EU-wetgeving verboden vorm van staatssteun kan zijn.

Het HvJEU heeft onlangs ook België veroordeeld, omdat het Hof de *excess profit rulings* als staatssteun beschouwde.

c. De verdeling van de heffingsbevoegdheid en het ontwikkelingsbeleid

Zowel het OESO-verdragsmodel als het Belgische verdragsmodel wijzen de heffingsbevoegdheid veeleer toe aan de woonstaat van de investeerder. Dat is een typische logica voor de geïndustrialiseerde landen.

Er wordt wel voorzien in bepaalde uitzonderingen. De winst mag in de bronstaat worden belast indien het gaat om een stabiele vestiging, dat wil zeggen een onderneming met voldoende personele en materiële middelen om in de investeringsstaat een aanwezigheid

celle du crédit dans certaines situations où l'imposition effective dans l'État tiers ne serait pas garantie;

— introduire une règle anti-abus générale à l'échelle de l'Union européenne.

Des propositions ont aussi été formulées en matière de transparence (*country-by-country reporting*) et d'échange d'informations, en particulier en ce qui concerne les comptes des sociétés multinationales.

Il est également important de prévoir une clause anti-abus générale fondée sur le critère de l'objet principal. La formulation de la clause utilisée actuellement par l'OCDE et l'Union européenne est extrêmement vague et a pour conséquence de reporter la charge de la preuve sur le contribuable. Celui-ci doit prouver qu'il agit conformément à l'objectif de la convention bilatérale sans même savoir quel est cet objectif.

La Commission européenne souhaite en outre mettre en œuvre une politique de bonne gouvernance fiscale, c'est-à-dire élaborer une liste des paradis fiscaux ou des pays tiers dit non coopératifs.

Pour ce qui est de l'incidence des règles européennes en matière d'aides d'État, M. Traversa souligne qu'une procédure a été lancée par la Commission européenne contre le Grand-Duché de Luxembourg (affaire Mc Donalds, IP/15/6221, 3 décembre 2015). La Commission considère que le fait d'appliquer une exemption sur la base d'une convention internationale tout en sachant qu'un revenu n'est pas taxé à l'étranger peut constituer une aide d'État prohibée par le droit européen.

La CJUE a aussi récemment condamné la Belgique, considérant les *excess profit rulings* comme une aide d'État.

c. La répartition de la compétence d'imposition et la politique de développement

Le modèle de convention de l'OCDE et le modèle belge ont, tous deux, tendance à octroyer le pouvoir d'imposition à l'État de résidence de l'investisseur. Il s'agit d'une logique typique des pays industrialisés.

Certaines exceptions sont prévues. Lors de la présence d'un établissement stable, c'est-à-dire d'un ensemble de moyens humains et matériels suffisants pour garantir une présence de la société dans l'État d'investissement, les bénéfices peuvent être imposés

te garanderen. Als daarentegen een Belgisch onderneming diensten in een ander land verricht, bepaalt het Belgische verdragsmodel dat de winsten die voortvloeien uit de geleverde diensten, niet in dat land worden belast.

Die regeling wordt bestreden door de opkomende landen, soms met succes. Zo heeft België in bepaalde gevallen (zoals in overeenkomsten met China, Brazilië en India) moeten instemmen met de opname van clausules die de bevoegdheden van de bronstaat vergroten.

Het VN-verdragsmodel (artikel 5.3, b) houdt meer rekening met de bevoegdheden van de bronstaat.

In het verleden nam België *tax sparing*-clausules op waardoor de Belgische investeerder indirect een fiscaal voordeel kon verkrijgen: hij kreeg een fictief belastingkrediet toegekend voor in een ander land gegenereerde inkomsten, terwijl die inkomsten niet (of heel weinig) door die Staat waren belast. België heeft er sindsdien van afgezien in nieuwe overeenkomsten dergelijke clausules op te nemen, omdat ze aanleiding gaven tot fiscale constructies die bedoeld waren om op het voordeel recht te hebben zonder zelfs effectieve investeringen in een ander land te verrichten. Vandaag is de trend veeleer om een *subject-to-tax*-clausule in te voegen.

Zowel de Europese Unie als de Belgische Ontwikkelingssamenwerking kennen almaar meer belang toe aan belastingen en aan opleiding van de lokale belastingadministraties als ontwikkelingsinstrumenten; zulks gebeurt via verdragen ter voorkoming van dubbele belasting en overeenkomsten in verband met administratieve samenwerking.

B. Betogen van de leden

Mevrouw Veerle Wouters (N-VA) vraagt eerst wat de impact van de zesde Staatshervorming is op het ratificatieproces van fiscale akkoorden door België. Ligt het in de lijn der verwachtingen dat de periode tussen de ondertekening van een fiscale overeenkomst en de ratificatie ervan door de bevoegde parlementen langer dan voorheen zal duren als gevolg van de nieuwe fiscale bevoegdheden die de gewesten hebben verkregen? Voorts beklemtoont de spreker dat de duur van dat proces meningsverschillen dreigt te veroorzaken tussen enerzijds de regeringen die de onderhandelingen hebben aangevat om een overeenkomst te sluiten en anderzijds de parlementsliden die uiteindelijk de tekst jaren later moeten ratificeren.

dans l'État de la source. Par contre, lorsqu'une entreprise belge preste des services dans un autre État, le modèle de convention belge prévoit que les bénéfices résultant des services prestés ne sont pas imposés dans cet État.

Cette position est combattue, parfois avec succès, par les pays émergents. Ainsi, la Belgique a dû accepter dans certains cas d'inclure des clauses renforçant les pouvoirs de l'État de la source. L'orateur cite les Conventions conclues avec la Chine, le Brésil et l'Inde.

Le modèle de convention des Nations-Unies (article 5.3, b) prend davantage en compte les compétences de l'État de la source.

Par le passé, la Belgique incluait des clauses de *tax sparing* permettant à l'investisseur belge d'obtenir indirectement un avantage fiscal: il se voyait octroyer un crédit d'impôt fictif pour des revenus générés dans un autre État alors que ces revenus n'avaient pas ou avaient été très peu imposés par cet État. La Belgique a depuis renoncé à inclure de telles clauses dans les nouvelles conventions parce qu'elles donnaient lieu à des montages fiscaux qui visaient à bénéficier de l'avantage sans même réaliser des investissements effectifs dans un autre pays. Aujourd'hui, la tendance est plutôt à insérer une clause *subject-to-tax*.

Tant l'Union européenne que la Coopération belge au développement accordent une importance de plus en plus grande à la fiscalité et à la formation des administrations fiscales locales comme outils de développement via des conventions préventives de la double imposition ou d'accords administratifs de coopération.

B. Interventions des membres

Mme Veerle Wouters (N-VA) demande tout d'abord quel est l'impact de la sixième réforme de l'État sur le processus de ratification belge des accords fiscaux. Doit-on s'attendre à ce que la période entre la signature d'un accord fiscal et sa ratification par les parlements compétents soit plus longue qu'auparavant compte tenu des nouvelles compétences fiscales obtenues par les régions? L'oratrice souligne par ailleurs que la durée de ce processus risque de causer des divergences d'opinion entre les gouvernements ayant initié les négociations en vue de conclure un accord, d'une part, et les parlementaires qui sont *in fine* appelés à ratifier le texte plusieurs années plus tard.

Daarnaast is de spreekster bezorgd dat meer gevallen aan de geschillenbeslechtsingsprocedure zullen worden voorgelegd, onder meer wegens de antimisbruikclausules die onlangs in de modellen voor fiscale akkoorden zijn opgenomen, alsook wegens de klemtoon die ligt op de problematiek van de transferprijzen. Mevrouw Wouters vraagt zich ook af hoe in de bilaterale overeenkomsten rekening zal worden gehouden met de bij de OESO beoogde nieuwe bindende procedure.

Aangaande het voorstel van de Europese Commissie om te voorzien in een clause die ertoe strekt de vrijstelling te weigeren van bepaalde inkomsten die grensoverschrijdende ondernemingen ontvangen bij gebrek aan daadwerkelijke belasting in de andere Staat (*switch-over*-clause, dat wil zeggen de overschakeling van de vrijstelling op het belastingkrediet), beklemtoont de spreekster dat het belangrijk is een methode aan te wenden die administratief eenvoudig is voor de belastingplichtige én voor de administratie zelf.

Tevens wenst mevrouw Wouters te vernemen hoe ervoor moet worden gezorgd dat de regel inzake dubbele belasting aan de bron spoort met het beginsel van het vrij verkeer van kapitaal (cf. het vraagstuk van de Electrabel/Suez-dividenden).

Tot slot vraagt zij welke initiatieven België bij voorrang zou moeten nemen om zijn model voor fiscale akkoorden aan te passen teneinde de verschillende door de heer De Broe aangegeven knelpunten weg te werken.

De heer Benoît Piedboeuf (MR) vraagt of, om het hoofd te bieden aan de vertragingen bij de ratificatie van de fiscale akkoorden, de sprekers veeleer pleiten voor de aanneming van multilaterale fiscale akkoorden, of integendeel voor een verbetering van het huidige ratificatieproces van de bilaterale overeenkomsten.

Vervolgens beklemtoont hij dat het noodzakelijk is de Overeenkomst van 10 maart 1964 tussen België en Frankrijk tot voorkoming van dubbele belasting en tot regeling van wederzijdse administratieve en juridische bijstand inzake inkomstenbelastingen (hierna "de fiscale overeenkomst van 1964 tussen Frankrijk en België") bij te sturen omdat ze veel toepassingsmoeilijkheden doet rijzen, onder meer in verband met de Belgen die in Frankrijk een pensioen genieten. Hij wenst te vernemen hoe het momenteel staat met de met Frankrijk aangevatte onderhandelingen aangezien dat land niet bereid lijkt de Overeenkomst te wijzigen.

Wat bedoelt de heer De Broe wanneer hij stelt dat voor octrooien in België een gunstige fiscale regeling geldt? De heer Piedboeuf onderstreept dat in dat verband beter een zelfs maar geringe belasting wordt

L'oratrice craint par ailleurs que le nombre de cas soumis à la procédure de règlement des différends augmente en raison notamment des récentes clauses anti-abus qui ont été inscrites dans les modèles d'accords fiscaux et l'accent mis sur la problématique des prix de transfert. Mme Wouters se demande également de quelle manière on tiendra compte dans les accords bilatéraux de la nouvelle procédure contraignante envisagée au sein de l'OCDE.

En ce qui concerne la proposition de la Commission européenne de prévoir une clause visant à refuser l'exonération de certains revenus des entreprises transfrontalières en l'absence d'imposition effective dans l'autre État (clause de "*switch-over*", c'est-à-dire le passage de l'exonération au crédit d'impôt), l'oratrice souligne l'importance d'utiliser une méthode qui soit simple sur le plan administratif, tant pour le contribuable que pour l'administration elle-même.

Mme Wouters souhaite également savoir comment assurer la concordance entre la règle de la double imposition à la source et le principe de libre circulation des capitaux (cf. la question des dividendes Electrabel/ Suez).

Enfin, elle demande quelles seraient les initiatives prioritaires que devrait prendre la Belgique pour adapter son modèle d'accord fiscal afin de résoudre les différents problèmes énoncés par M. De Broe.

M. Benoit Piedboeuf (MR) demande si, pour faire face aux retards dans la ratification des accords fiscaux, les orateurs plaident plutôt pour l'adoption de conventions multilatérales en matière fiscale ou pour une amélioration du processus actuel de ratification des accords bilatéraux.

Il souligne ensuite la nécessité de revoir la Convention du 10 mars 1964 entre la Belgique et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative et juridique réciproque en matière d'impôts sur les revenus (ci-après: "l'accord fiscal de 1964 entre la France et la Belgique"), qui pose de nombreux problèmes d'application notamment en ce qui concerne les Belges bénéficiant de retraites en France. Il aimerait savoir quel est l'état actuel des négociations entamées avec la France, celle-ci ne semblant pas disposée à vouloir modifier la Convention.

Qu'entend M. De Broe lorsqu'il affirme que les brevets sont soumis à un régime fiscal favorable en Belgique. M. Piedboeuf souligne qu'en la matière, il vaut mieux qu'un impôt même peu élevé soit prélevé

geheven in plaats dat van enige fiscale ontvangst geen sprake is. Voorts moet rekening worden gehouden met de banen die worden gecreëerd door de ondernemingen die zich wegens de fiscale aantrekkelijkheid van ons land in België vestigen.

Ten slotte wil de spreker de mening van de sprekers kennen over de wenselijkheid een heffing op financiële transacties in te stellen.

Mevrouw Gwenaëlle Grovonius (PS) verzoekt om nadere toelichting bij de regelingen ter voorkoming van dubbele belasting die erin bestaan een krediet of een belastingvrijstelling toe te kennen.

Zijn de in fiscale aangelegenheden gebruikte arbitrageprocedures vergelijkbaar met de arbitrageregelingen van het ISDS-type waarin is voorzien bij de door de EU onderhandelde vrijhandelsovereenkomsten?

Beschikken de sprekers over cijfergegevens betreffende de impact van het Belgisch fiscaal beleid op de reële economie, met name wat banencreatie betreft?

De heer Roel Deseyn (CD&V) herinnert er eerst aan dat het belangrijk is over een voorspelbaar en billijk belastingstelsel te beschikken om voor de Staat financiële middelen te waarborgen. De spreker pleit ervoor dat België de internationale trends in de strijd tegen belastingontwijking ondersteunt en dat aldus een onbillijk verschil wordt voorkomen tussen enerzijds de op de *multinationals* toegepaste tarieven en anderzijds die welke gelden voor de kmo's en de natuurlijke personen.

Aangaande de clausules die momenteel moeilijkheden doen rijzen in de fiscale akkoorden, moet erop worden gewezen dat de uitbouw van een multilateraal instrument op OESO-niveau een oplossing zou kunnen aanreiken, onder meer wat de interpretatie van de term "belast" betreft.

Vervolgens vraagt de spreker of de royalty's in BEPS aan bod komen.

De Europese Commissie is *a priori* niet tegen de notionele-intrestaftrek gekant, maar heeft bepaalde bezwaren in verband met de nadere voorwaarden ervan. De spreker pleit ervoor dat de uitwerking van het BEPS-actieplan te baat wordt genomen om de notionele intrest aan te passen, bijvoorbeeld door de creatie van banen als voorwaarde te stellen voor de aftrekbaarheid ervan.

De spreker vraagt zich evenwel af hoe de ontwikkelingen binnen de OESO en de Europese Unie op elkaar zullen kunnen worden afgestemd. Een mogelijke

plutôt que de ne percevoir aucun revenu fiscal. Il faut également tenir compte des emplois créés par les entreprises qui s'installent en Belgique du fait de son attractivité fiscale.

Enfin, l'orateur souhaite connaître l'avis des orateurs sur l'opportunité d'instaurer une taxe sur les transactions financières.

Mme Gwenaëlle Grovonius (PS) demande des précisions sur les mécanismes de prévention de la double imposition que constituent le crédit et l'exemption d'impôt.

Les procédures d'arbitrage utilisées en matière fiscale sont-elles similaires aux mécanismes d'arbitrage de type ISDS qui sont prévus dans les accords de libre-échange négociés par l'UE?

Les orateurs disposent-ils de données chiffrées concernant l'impact de la politique fiscale belge sur l'économie réelle, notamment en termes de création d'emplois?

M. Roel Deseyn (CD&V) rappelle tout d'abord l'importance d'avoir un système fiscal prévisible et équitable afin d'assurer des ressources financières à l'État. L'orateur plaide pour que la Belgique soutienne les tendances internationales de lutte contre l'évasion fiscale et que l'on évite ainsi une disparité inéquitable entre les taux appliqués aux multinationales, d'une part, et aux PME et aux personnes physiques, d'autre part.

Concernant les clauses qui posent actuellement problème dans les accords fiscaux, la mise en place d'un instrument multilatéral au niveau de l'OCDE pourrait apporter une solution, notamment en ce qui concerne l'interprétation du terme "taxé".

L'orateur demande ensuite si les redevances sont évoquées dans le BEPS.

La Commission européenne ne s'oppose pas *a priori* à la déductibilité des intérêts notionnels mais formule certaines objections en ce qui concerne leurs modalités. L'orateur plaide pour que l'on profite de l'élaboration du Plan d'action BEPS pour adapter les intérêts notionnels, en conditionnant par exemple leur déductibilité à la création d'emplois.

L'orateur se demande cependant comment les évolutions au sein de l'OCDE et de l'Union européenne pourront être synchronisées. Le fait que les États

oplossing zou erin kunnen bestaan dat de lidstaten de Europese Commissie een mandaat geven inzake fiscale aangelegenheden. Aldus zou de Commissie als enige bevoegd zijn om met derde landen te onderhandelen, zoals nu het geval is voor het sluiten van handelsovereenkomsten. België zou in dat geval echter geen eigen aantrekkelijk fiscaal beleid meer kunnen voeren, wat ongunstige gevolgen dreigt te hebben voor de Belgische fiscale ontvangsten. De heer Deseyn vraagt zich dus af op welk(e) gebied(en) het beter zou zijn fiscale bevoegdheden in eigen regie te houden. Voorts vraagt hij zich af of de inzake verrekenprijzen voorgestelde regels in de praktijk werkbaar zullen zijn. Welke controlemaatregelen kunnen worden genomen?

Het lid wenst eveneens meer uitleg te krijgen over de internationale ontwerp teksten (OESO) inzake overwinst (*excess profit rulings*), teneinde te achterhalen in hoeverre België zijn huidige beleid op dit vlak moet blijven verdedigen.

Voorts vraagt hij zich af of men inzake personenbelasting geen verschil in behandeling dreigt te creëren tussen de Belgen die het voordeel van de bancaire discretieplicht hebben, en de ingezetenen van derde landen die in België wonen en op wie de nieuwe richtlijn betreffende de verbetering van de transparantie van de fiscale informatie binnen de EU van toepassing zou zijn.

Ten slotte stipt de heer Deseyn de interpretatieproblemen aan die met het fiscaal akkoord van 1964 tussen Frankrijk en België rijzen in verband met het begrip openbaar ambt. Een kinesitherapeut die in een ziekenhuis werkt dat deels door de overheid wordt gefinancierd, wordt in Frankrijk beschouwd als een ambtenaar, terwijl zulks niet het geval is in België. Zou de rechtsleer aangaande de interpretatie van dat begrip een oplossing kunnen aanreiken, bijvoorbeeld door inspiratie te putten uit andere fiscale akkoorden op dat vlak? De spreker hoopt dat het probleem kan worden opgelost door opnieuw te onderhandelen over de overeenkomst uit 1964.

De heer Benoît Dispa (cdH) onderstreept de rechtsonzekerheid die ontstaat door de complexiteit van deze aangelegenheid alsook door het feit dat op internationaal niveau diverse instanties tegelijkertijd initiatieven nemen.

Zo zal de binnen de OESO gesloten overeenkomst met het oog op de automatische uitwisseling van fiscale gegevens vanaf 2017 in strijd zijn met de bepalingen die momenteel zijn opgenomen in de door België gesloten bilaterale overeenkomsten, wat tot juridische geschillen dreigt te leiden.

membres donnent mandat à la Commission européenne en matière fiscale pourrait constituer une piste de solution. La Commission serait ainsi seule compétente pour négocier avec des États tiers, comme tel est le cas actuellement pour la conclusion d'accords commerciaux. Cela ne permettrait cependant plus à la Belgique de mener une politique fiscale attractive propre, ce qui risque d'avoir un impact négatif sur les recettes fiscales belges. M. Deseyn se demande dès lors dans quel(s) domaine(s) il serait préférable de garder des compétences fiscales propres. Il se demande également si les règles proposées en matière de prix de transfert seront applicables en pratique. Quelles mesures de contrôle peuvent être prises?

Le membre souhaiterait aussi obtenir davantage de précisions sur les projets de textes internationaux (OCDE) relatifs aux bénéfices excédentaires (*"excess profit rulings"*) afin de savoir dans quelle mesure la Belgique doit continuer à défendre sa politique actuelle en la matière.

Il se demande par ailleurs si l'on ne risque pas de créer une discrimination en matière d'impôt des personnes physiques entre les Belges qui bénéficient du principe de discrétion bancaire et les personnes provenant d'États tiers résidant en Belgique à qui s'appliquerait la nouvelle directive visant à améliorer la transparence des informations fiscales au sein de l'UE.

Enfin, M. Deseyn pointe les problèmes d'interprétation que pose l'accord fiscal de 1964 entre la France et la Belgique quant à la notion de fonction publique. En effet, un kinésithérapeute qui pratique dans un hôpital financé en partie par des fonds publics est considéré en France comme un membre de la fonction publique alors que tel n'est pas le cas pour la Belgique. La doctrine pourrait-elle apporter une solution dans l'interprétation de cette notion en s'inspirant par exemple d'autres accords fiscaux sur le sujet? L'orateur espère que la renégociation de l'accord de 1964 pourra permettre de résoudre ce problème.

M. Benoît Dispa (cdH) souligne l'insécurité juridique créée par la complexité de la matière et le fait que des initiatives sont prises simultanément par diverses instances au niveau international.

Ainsi, l'accord conclu au sein de l'OCDE visant à assurer l'échange automatique des informations en matière fiscale à partir de 2017 sera en contradiction avec les dispositions prévues actuellement dans les conventions bilatérales conclues par la Belgique, ce qui entraînera un risque de contentieux.

De spreker stelt vast dat de Europese Commissie momenteel blijkt geeft van veel voluntarisme, getuige haar voorstel voor een richtlijn van 28 januari 2016 ter bestrijding van belastingontwikkelingspraktijken en haar voorstel voor een richtlijn inzake een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting (CCCTB). Hij vreest echter dat dit voorstel onder druk van de lobbygroepen zal worden uitgesteld.

De heer Dispa vraagt ten slotte of het doeltreffender is fiscale maatregelen te nemen op het niveau van de EU dan wel op dat van de OESO.

De heer Dirk Van der Maelen (sp.a) is verheugd over de ontwikkelingen die zich recent bij de EU en de OESO hebben voorgedaan op het vlak van de strijd tegen belastingontwijking. België zal moeten beslissen of het zijn fiscale aantrekkelijkheid wil behouden dan wel of het meer aansluiting wil zoeken bij de bestaande Europese trend. Welke keuze ook wordt gemaakt, er rijzen twee vragen aangaande de door België gesloten bilaterale overeenkomsten.

Ten eerste zal moeten worden nagegaan of het wenselijk is de overeenkomsten te ratificeren die België de jongste jaren heeft gesloten en die nog geen rekening houden met de recente internationale ontwikkelingen op dat vlak.

Vervolgens zal België moeten beslissen of het, in het licht van de door de OESO en de EU in uitzicht gestelde beslissingen, nieuwe onderhandelingen zal aanvaarden met landen waarmee al een geratificeerde overeenkomst bestaat. Het zou alvast opnieuw over die overeenkomsten kunnen onderhandelen en daarbij rekening houden met de door de sprekers uiteengezette opmerkingen.

C. Antwoorden

De heer Luc De Broe (KULeuven) onderstreept dat de overeenstemming van de door België gesloten bilaterale fiscale akkoorden met de nieuwe internationale reglementeringen voor elk verdrag afzonderlijk tegen het licht zal moeten worden gehouden en dat op basis daarvan zal moeten worden beslist of ons land Partij bij de overeenkomst blijft dan wel gebruik maakt van de uitstapclausule (*opting out*).

Vervolgens stelt de spreker voor om een onderscheid te maken tussen twee categorieën van Staten waarmee fiscale akkoorden zijn gesloten maar nog niet ter ratificatie zijn voorgelegd.

Constatant le volontarisme dont fait actuellement preuve la Commission européenne avec sa proposition de directive du 28 janvier 2016 sur la lutte contre l'évasion fiscale et celle en matière d'assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS), l'orateur craint cependant que cette proposition soit reportée sous la pression des lobbys.

M. Dispa demande enfin s'il est plus efficace de prendre des mesures en matière fiscale au niveau de l'UE ou au niveau de l'OCDE.

M. Dirk Van der Maelen (sp.a) se réjouit des évolutions récentes en matière de lutte contre l'évasion fiscale aux niveaux de l'UE et de l'OCDE. La Belgique va être appelée à décider si elle souhaite maintenir son attractivité fiscale ou s'inscrire davantage dans la tendance européenne actuelle. Quel que soit ce choix, deux questions se posent quant aux traités bilatéraux conclus par la Belgique.

Tout d'abord, il faudra évaluer l'opportunité de ratifier les accords qui ont été conclus par la Belgique au cours des dernières années et ne tiennent pas encore compte des récentes évolutions internationales sur le sujet.

Ensuite, la Belgique devra décider si elle entame de nouvelles négociations avec les États avec lesquels un accord bilatéral a déjà été ratifié sur la base des décisions annoncées par l'OCDE et l'UE. Elle pourrait également renégocier ces accords dès à présent en prenant en compte les remarques exposées par les orateurs.

C. Réponses

M. Luc De Broe (KULeuven) souligne que la concordance des accords fiscaux bilatéraux conclus par la Belgique avec les nouvelles réglementations internationales devra être examinée traité par traité et qu'il faudra alors décider sur cette base si notre pays reste Partie ou s'il utilise la clause de sortie (*opting out*).

L'orateur suggère ensuite de distinguer deux catégories d'États parmi ceux avec lesquels des accords fiscaux ont été conclus mais qui n'ont pas encore été soumis à ratification.

Aan de ene kant zullen de bilaterale overeenkomsten met de Staten die Partij zullen zijn bij het multilaterale verdrag inzake de automatische uitwisseling van informatie betreffende belastingzaken (*Tax Information Exchange Agreements* - TIEA), aan dat verdrag moeten worden aangepast. Aan de andere kant suggereert de heer De Broe dat voor de Staten die geen Partij zullen zijn bij dit multilateraal verdrag wordt nagegaan of het al dan niet belastingparadijzen zijn. Indien dat het geval is, is het niet wenselijk verdragen ter voorkoming van dubbele belasting te sluiten, maar enkel akkoorden die de informatie-uitwisseling in fiscale aangelegenheden mogelijk maken. Het kan daarentegen wel nuttig zijn een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting te sluiten met Staten die een reëel economisch gewicht hebben, ook als zij weinig of geen belastingen afhouden aan de bron⁶, teneinde enerzijds te voorkomen dat Belgische bedrijven die in die Staten investeren twee maal belasting moeten betalen, en anderzijds buitenlandse investeerders ertoe aan te zetten zich in België te vestigen.

De onderhandelingen over de bilaterale verdragen worden gevoerd door de FOD Financiën; de deelstaten worden geacht zich uit te spreken in het stadium van de ratificatie. Deze procedure moet ook worden gevolgd voor de multilaterale akkoorden die België onderschrijft in OESO-verband. Dit instrument biedt het voordeel dat ons land daarentegen geen bilaterale verdragen meer zal moeten sluiten met de andere Staten die Partij zijn bij het verdrag.

De heer De Broe legt vervolgens uit dat de huidige procedure van geschillenbeslechting tal van problemen doet rijzen, zodat het gerechtvaardigd is die procedure te herzien en de nieuwe procedure in alle fiscale verdragen op te nemen. De geschillenbeslechting zal echter een middelverbintenis blijven – en geen resultaatsverbintenis – en zal dus vooral afhangen van de bereidheid van de belastingdiensten om hun geschillen bij te leggen.

Het dient bovendien opgemerkt dat tot dusver slechts 25 Staten hebben ingestemd met het arbitragebeginsel⁷ en dat vier belangrijke handelspartners van België (India, Brazilië, Zuid-Korea en China) zich ertegen verzetten. Er zijn nochtans veel geschillen, onder meer over de verrekenprijzen.

⁶ De spreker haalt onder meer Qatar en Saoedi-Arabië aan als voorbeeld.

⁷ Het betreft voornamelijk de EU-lidstaten waarop het Verdrag 90/436/EEG ter afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen (beter bekend als het Arbitrageverdrag van de Europese Unie) al van toepassing is en waarvoor de situatie dus niet zal veranderen. In de fiscale verdragen met de Verenigde Staten is dit arbitragemechanisme ook al opgenomen.

D'une part, les traités bilatéraux conclus avec les États qui seront Parties au traité multilatéral relatif à l'échange automatique d'informations fiscales (*Tax Information Exchange Agreements* – TIEA) devront être adaptés en fonction de celui-ci. D'autre part, pour les États qui ne seront pas Parties à ce traité multilatéral, M. De Broe suggère d'examiner s'ils constituent ou non un paradis fiscal. Si tel est le cas, il n'est pas souhaitable de conclure des accords préventifs de la double imposition mais bien uniquement des accords permettant l'échange d'informations en matière fiscale. Par contre, il peut être utile de conclure un accord préventif de la double imposition avec des États qui ont un poids économique réel, même si ceux-ci ne prélèvent que peu ou pas d'impôt à la source⁶, de manière à, d'une part, éviter que les entreprises belges investissant dans ces États ne soient soumises à une double imposition et, d'autre part, inciter les investisseurs étrangers à s'installer en Belgique.

Les négociations relatives aux traités bilatéraux sont menées par le SPF Finances; c'est au stade de la ratification que les différentes entités fédérées sont appelées à se prononcer. Cette procédure doit également être suivie pour les accords multilatéraux auxquels adhère la Belgique dans le cadre de l'OCDE. Cet instrument présente l'avantage que notre pays ne devra par contre plus conclure de traités bilatéraux avec les autres États Parties.

M. De Broe explique ensuite que l'actuelle procédure de règlement des différends présente de nombreux problèmes, ce qui justifie qu'on procède à sa révision et qu'on fasse figurer cette nouvelle procédure dans tous les accords fiscaux. Le règlement des différends continuera cependant à constituer une obligation de moyen – et non une obligation de résultat – et dépendra donc principalement de la disponibilité des administrations fiscales à mettre fin à leurs différends.

Il faut par ailleurs noter qu'à ce jour, seuls 25 États ont accepté le principe de l'arbitrage⁷ et que quatre partenaires commerciaux importants de la Belgique s'y opposent (Inde, Brésil, Corée et Chine) alors que de nombreux litiges se posent en ce qui concerne notamment les prix de transfert.

⁶ L'orateur cite notamment les cas du Qatar et de l'Arabie saoudite.

⁷ Il s'agit principalement des États membres de l'UE auxquels la Convention 90/436/CEE relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées (plus connue sous l'appellation de "Convention d'arbitrage de l'UE") est déjà applicable et pour lesquels la situation ne changera donc pas. Les accords fiscaux avec les États-Unis contiennent également déjà ce mécanisme d'arbitrage.

De Verenigde Staten weigeren voortaan een fiscaal voordeel toe te kennen aan de bedrijven die een notionele-intrestaftrek genieten en wijken wat dat betreft af van het OESO-model. Een ander Amerikaans voorstel met ongeveer dezelfde uitwerking wordt binnen de OESO nog besproken. Het bestaat erin dat fiscale voordelen ontzegd worden aan bedrijven die een “voordelige belastingregeling” genieten; de notionele-intrestaftrek valt daar ook onder.

Het Belgisch belastingstelsel inzake octrooien bepaalt dat 80 % van de royalty's vrijgesteld zijn van belasting en dat voor de resterende 20 % een aanslagvoet van 54 % geldt; *de facto* komt dit neer op een totaal belastingtarief van 6,8 %. De royalty's die in de bronstaat zijn betaald, zijn bovendien vrijgesteld van roerende voorheffing. Een vijftiental andere lidstaten hebben een soortgelijk belastingstelsel. De spreker pleit dan ook voor het behoud van dit stelsel, gezien het belang van het onderzoek in België. Het zal echter enigszins moeten worden aangepast aan de technische eisen van de OESO.

In verband met het belastingpakket dat de Europese Unie op 28 januari 2016 heeft voorgesteld, wijst de heer De Broe op het belang van de strijd tegen belastingontwijking, maar hij beklemtoont tegelijk dat moet worden nagegaan of die maatregelen niet contraproductief zijn. Men moet zich zeker verheugen over bepaalde maatregelen, zoals die om de *mismatching* van financiële instrumenten en hybride entiteiten te neutraliseren of om erop toe te zien dat de transparante entiteiten niet worden aangewend om bepaalde voordelen waarin de verdragen voorzien, ten onrechte te verkrijgen, maar de spreker betreurt de maatregelen betreffende de beperking van de aftrekbaarheid van de intresten op forfaitaire basis⁸. Hij pleit ervoor na te gaan of die maatregelen wel degelijk tot de bevoegdheid van de EU behoren in het licht van het subsidiariteits- en het evenredigheidsbeginsel. In verband met de subsidiariteit is de EU wel degelijk bevoegd wat de *mismatching* en de transparante entiteiten betreft – het gaat immers over een grensoverschrijdend probleem – maar de aftrekbaarheid van de intresten behoort tot de soevereine bevoegdheid van de Staten, want dit aspect is onderdeel van hun fiscaal beleid inzake vennootschapsbelasting. België zou door die maatregel bijzonder hard worden getroffen door de aanwezigheid van de Europese hoofdkantoren van veel internationale bedrijven die leningen hebben aangegaan om aankopen te verrichten en deze niet meer zouden mogen aftrekken, terwijl het niet om ongeoorloofde praktijken gaat.

⁸ De intresten zouden slechts aftrekbaar zijn voor 30 % van de inkomsten vóór aftrek van interest, afschrijving en amortisatie (*Earnings Before Interest, Depreciation And Amortization* – EBIDA).

Les États-Unis refusent désormais d'accorder un avantage fiscal aux entreprises qui bénéficient d'une déduction des intérêts notionnels et s'écartent en cela du modèle de l'OCDE. Une autre proposition américaine qui a à peu près le même effet est encore débattue au sein de l'OCDE. Elle consiste à refuser des avantages fiscaux à des entreprises qui bénéficient de “régimes fiscaux avantageux”, cette notion comprenant aussi la déduction des intérêts notionnels.

Le régime fiscal belge en matière de brevets prévoit que 80 % des redevances sont exonérées d'impôt et que les 20 % restants sont taxées à un taux de 54 %, ce qui représente *de facto* un taux d'imposition total de 6,8 %. Les redevances payées dans l'État de la source sont par ailleurs exonérées de précompte mobilier. Une quinzaine d'autres États membres disposent d'un régime fiscal semblable et l'orateur plaide pour maintenir celui-ci vu l'importance de la recherche en Belgique. Ce régime devra cependant être quelque peu adapté aux impératifs techniques de l'OCDE.

En ce qui concerne le paquet fiscal proposé par l'Union européenne le 28 janvier 2016, M. De Broe rappelle l'importance de la lutte contre l'évasion fiscale mais souligne qu'il faudra examiner si ces mesures ne sont pas contreproductives. S'il faut se réjouir de certaines mesures telles que celles visant à neutraliser les effets asymétriques (*mismatching*) d'instruments financiers et d'entités hybrides et veillant à ce que les entités transparentes ne soient pas utilisées pour obtenir indûment certains avantages prévus par les traités, l'orateur déplore par contre les mesures relatives à la limitation de la déductibilité des intérêts sur base forfaitaire⁸. Il plaide pour que l'on examine si ces mesures relèvent bien de la compétence de l'UE au regard des principes de subsidiarité et de proportionnalité. En effet, sur le plan de la subsidiarité, l'UE est bien compétente en ce qui concerne le *mismatching* et les entités transparentes (il s'agit d'un problème transfrontalier) mais la déductibilité des intérêts relève de la compétence souveraine des États, qui s'inscrit dans le cadre plus global de leur politique fiscale en matière d'impôt des sociétés. La Belgique serait particulièrement touchée par cette mesure du fait qu'elle abrite les sièges européens de nombreuses entreprises internationales qui ont contracté des prêts pour procéder à des acquisitions et ne pourraient plus les déduire alors qu'il ne s'agit pas de pratiques abusives.

⁸ Les intérêts ne pourraient être déduits qu'à concurrence de 30 % des gains acquis avant les intérêts, la dépréciation et l'amortissement (*Earnings Before Interest, Depreciation And Amortization* – EBIDA).

De regel dat een intrest slechts aftrekbaar is als de lening financiële inkomsten genereert⁹, is volgens de spreker in strijd met het evenredigheidsbeginsel. Het begrip “misbruik” wordt in het voorstel van richtlijn bovendien omschreven als het feit intresten die worden geïnd in een Staat met een hoog belastingtarief over te hevelen naar een Staat met een laag belastingtarief. Het HvJEU heeft echter al meermaals beslist dat de toepassing van tussen wetgevingen niet overeenstemmende belastingtarieven (*mismatching*) geen misbruik is.

Mocht de Europese regel in verband met de aftrekbaarheid van de intrest worden gehandhaafd, dan pleit de heer De Broe ervoor dat men op zijn minst voorziet in het recht voor de belastingbetaler om het bewijs te leveren dat voor de aftrek geen te hoog tarief heeft gegolden, zelfs al overschrijdt die 30 % van de EBIDA (winst vóór intrest, belasting, afschrijving en amortisatie), wat meer bepaald kan worden verklaard naargelang van de bedrijfssector¹⁰.

De heer Edoardo Traversa (UCL) deelt eerst mee dat de zesde Staatshervorming de duur van de Belgische ratificatieprocedure niet aanzienlijk zal verlengen, omdat de Raad van State voordien al van oordeel was dat de akkoorden in verband met de uitwisseling van informatie inzake fiscale aangelegenheden ook door de gewesten moeten worden bekrachtigd. De spreker suggereert echter dat de gewesten via informeel overleg bij de onderhandelingen zouden worden betrokken, om de continuïteit van het Belgische standpunt op fiscaal vlak te verzekeren en zo te zorgen voor zijn geloofwaardigheid in het buitenland.

De spreker bevestigt vervolgens dat de internationale ontwikkelingen op fiscaal vlak de kans op geschillen dreigen te doen toenemen, meer bepaald met betrekking tot de uitwisseling van gegevens inzake fiscale aangelegenheden, wat ondermeer inzake successierechten aanzienlijke gevolgen zou kunnen hebben. De procedure waarin de fiscale akkoorden voorzien voor de beslechting van geschillen verschilt van die welke is bereikt tijdens de onderhandelingen in het kader van vrijhandelsovereenkomsten, zoals het TTIP omdat ze voorziet in een arbitrageprocedure tussen overheidsadministraties – en niet tussen een Staat en een onderneming. De fiscale verdragen geven daardoor minder aanleiding tot controverse dan de investeringsovereenkomsten. In sommige gevallen, met name met betrekking tot de onteigeningsclausule, voorzien de overeenkomsten in de mogelijkheid fiscale maatregelen

La règle selon laquelle un intérêt n'est déductible que si le prêt rapporte des revenus financiers⁹ est, aux yeux de l'orateur, contraire au principe de proportionnalité. De plus, la notion d'“abus” est définie dans la proposition de directive comme le fait de transférer les intérêts perçus dans un État pratiquant un taux d'imposition élevé vers un État pratiquant une fiscalité faible. Or, la CJUE a décidé à plusieurs reprises que l'utilisation de tarifs d'imposition discordants entre législations (*mismatching*) ne constitue pas un abus.

Si la règle européenne relative à la déductibilité des intérêts était maintenue, M. De Broe plaide pour que l'on prévienne à tout le moins le droit pour le contribuable d'apporter la preuve selon laquelle la déduction n'a pas eu lieu à un taux trop élevé même si elle dépasse 30 % des gains acquis avant les intérêts, la dépréciation et l'amortissement (EBIDA), ce qui peut notamment s'expliquer en fonction du secteur d'activité¹⁰.

M. Edoardo Traversa (UCL) explique tout d'abord que la sixième réforme de l'État ne va pas sensiblement modifier la durée de la procédure de ratification belge puisque le Conseil d'État estimait déjà précédemment que les accords relatifs à l'échange de renseignements en matière fiscale devaient aussi être ratifiés par les régions. L'orateur suggère cependant que les régions soient associées à la négociation par le biais d'une consultation informelle afin d'assurer la continuité de la position belge en matière fiscale et d'assurer ainsi sa crédibilité à l'étranger.

L'orateur confirme ensuite que les évolutions internationales sur le plan fiscal risquent d'augmenter les risques de litiges, en particulier en ce qui concerne l'échange d'informations en matière fiscale, ce qui pourrait avoir des conséquences importantes notamment en matière de droits de succession. La procédure de règlement des différends prévue par les accords fiscaux diffère de celle négociée dans le cadre d'accords de libre-échange comme le TTIP en ce qu'elle prévoit une procédure d'arbitrage entre administrations publiques – et non pas entre un État et une entreprise. Les conventions fiscales soulèvent de ce fait moins de controverses que les accords d'investissement qui, dans certains cas, notamment au regard de la clause d'expropriation, prévoient la possibilité de soumettre à arbitrage des mesures fiscales. L'orateur souligne par ailleurs le risque causé par les clauses de stabilisation

⁹ Wat bijvoorbeeld niet in aanmerking zou komen voor belastingvrijstelling, is een lening die wordt aangegaan om aandelen te kopen, omdat de dividenden die deze lening oplevert belastingvrij zijn.

¹⁰ De spreker geeft het voorbeeld van de vastgoedsector, waar projecten vaak met leningen worden gefinancierd.

⁹ Ne pourrait ainsi pas faire l'objet de déduction d'impôt un prêt contracté en vue d'acheter des actions puisque les dividendes qu'elles rapportent sont exonérés d'impôts.

¹⁰ L'orateur cite l'exemple du secteur immobilier où les projets sont souvent financés par des emprunts.

aan arbitrage te onderwerpen. De spreker onderstreept het risico als gevolg van de clausules inzake fiscale stabilisatie die in de investeringsovereenkomsten zijn opgenomen en die de partijen ertoe verbinden de fiscale druk op buitenlandse investeerders niet te verhogen.

Met betrekking tot het beginsel van het vrij verkeer van kapitaal legt de spreker uit dat de EU-regels ook gelden voor investeringen in derde landen, maar dat ze door het HvJEU restrictief worden geïnterpreteerd, meer bepaald als gevolg van de lagere waarborgen van die landen op het gebied van informatie-uitwisseling.

Die situatie zou kunnen veranderen als daarover op OESO-niveau een multilaterale overeenkomst wordt gesloten, waarbij alle lidstaten van de EU partij zouden zijn.

Met betrekking tot de octrooien zullen de OESO-regels het Belgische belastingstelsel niet fundamenteel veranderen (zelfs als dat stelsel zal moeten worden gewijzigd). Op EU-vlak wordt overwogen de richtlijn inzake interest en royalty's (Richtlijn "I + R")¹¹ te herzien om de toepassing van de richtlijn aan de voorwaarde van een effectief minimum belastingpercentage van 10 % te onderwerpen, terwijl dat in België thans 6,8 % bedraagt. Indien een dergelijke maatregel door de lidstaten wordt aangenomen, zou België zijn belastingregeling moeten wijzigen, maar het zou hoe dan ook een concurrentiepositie behouden ten opzichte van de andere lidstaten waarop die richtlijn ook van toepassing zou zijn.

De vrijstelling is erop gericht de Belgische ondernemingen die in het buitenland investeren, gelijke behandeling te waarborgen ten opzichte van de ondernemingen van de landen waar ze investeren. Het krediet – dat nu niet langer stelselmatig wordt toegepast tenzij door de Verenigde Staten – is erop gericht voor de in het buitenland investerende ondernemingen gelijke behandeling te waarborgen ten opzichte van de ondernemingen die investeren in hun land van herkomst. De keuze uit die twee opties is afhankelijk van het economisch beleid dat België wil voeren naargelang het de gelijkheid van de ondernemingen op zijn eigen grondgebied wil bevorderen of de invoer van kapitaal wil bevorderen door te onderhandelen over vrijstellingen bij de landen waar de in België investerende ondernemingen gevestigd zijn.

De spreker wijst er ook op dat vrijstelling gemakkelijker toe te passen is, omdat geen rekening wordt gehouden met de in het buitenland gegenereerde

fiscale contenten in de accords d'investissement, qui engagent les Parties à ne pas augmenter la pression fiscale sur les investisseurs étrangers.

En ce qui concerne le principe de libre circulation des capitaux, M. Traversa explique que les règles européennes s'appliquent également à des investissements dans des États tiers mais qu'elles sont interprétées de manière restrictive par la CJUE, notamment en raison des moindres garanties offertes par ces États en matière d'échange d'informations.

Cette situation pourrait changer si une convention multilatérale était conclue sur le sujet au niveau de l'OCDE, à laquelle tous les États membres de l'UE seraient Parties.

En ce qui concerne les brevets, les règles élaborées par l'OCDE ne changeront pas fondamentalement le régime fiscal belge (même s'il devra être adapté). Au niveau de l'UE, une révision de la directive relative aux intérêts et redevances (directive "I+R")¹¹ est envisagée afin de soumettre l'application de la directive à une condition de taux d'imposition minimal effectif de 10 % alors que la Belgique dispose aujourd'hui d'un taux de 6,8 %. Si une telle mesure était adoptée par les États membres, la Belgique devrait alors modifier son régime fiscal mais garderait de toute façon une position compétitive par rapport aux autres États membres auxquels s'appliquerait également cette directive.

L'exemption vise à garantir aux entreprises belges qui investissent à l'étranger une égalité de traitement par rapport aux entreprises du pays où elles investissent. Le crédit – qui n'est plus appliqué aujourd'hui de manière systématique que par les États-Unis – vise à garantir l'égalité de traitement des entreprises qui investissent à l'étranger avec les entreprises qui investissent dans leur pays d'origine. Le choix entre ces deux options dépend de la politique économique que veut mener la Belgique selon qu'elle souhaite favoriser l'égalité des entreprises sur son propre territoire ou favoriser l'importation de capitaux en négociant des exemptions auprès des États de résidence des entreprises investissant en Belgique.

L'orateur souligne également que l'exemption est plus facilement applicable puisqu'on ne prend pas en compte les revenus générés à l'étranger. Pour l'application du

¹¹ Het gaat om Richtlijn 2003/49/EG van de Raad van 3 juni 2003 betreffende een gemeenschappelijke belastingregeling inzake uitkeringen van interest en royalty's tussen verbonden ondernemingen van verschillende lidstaten.

¹¹ Il s'agit de la directive 2003/49/CE du Conseil du 3 juin 2003 concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents.

inkomsten. Voor de toepassing van het krediet moet men daarentegen opnieuw de belasting berekenen waarbij de in het buitenland gegenereerde inkomsten meetellen; die worden eerst vastgesteld op basis van de door de bronstaat toegepaste regels, en dan opnieuw berekend volgens de Belgische regels. Het Europese voorstel zal de taak van de belastingdiensten er dus niet gemakkelijker op maken, zelfs al blijft het voorstel beperkt tot situaties waarin geen enkele effectieve heffing heeft plaatsgehad en die tekst het aldus mogelijk maakt dubbele niet-belasting te voorkomen.

De heer Traversa vestigt er de aandacht van de leden op dat sommige landen zouden kunnen weigeren de voorschriften van het met België gesloten verdrag ter voorkoming van dubbele belasting toe te passen als er geen effectieve minimale belasting is, wat het geval kan zijn als gevolg van de toepassing van de notionele-intrestregeling. De recente wijzigingen die de Verenigde Staten aan hun verdragsmodel hebben aangebracht, gaan die kant op.

De uitwerking van een Europese reglementering inzake transferprijzen doet ook een probleem rijzen. Met de herziening van het "Arbitrageverdrag" zou men dubbele belasting en dubbele niet-belasting kunnen voorkomen, maar het zal afhangen van de bereidheid van de lidstaten om ze op Europees vlak effectief uit te voeren.

Voorts attendeert de heer Traversa op de paradox inzake het bankgeheim, die tot gevolg heeft dat de Belgische belastingplichtige beter beschermd is als hij zijn banktegoeden in België aanhoudt, veeleer dan in het buitenland. Die situatie zou kunnen worden beschouwd als een bevoordeling van de Belgische banken, aangezien de Belgische belastingplichtigen geneigd zouden kunnen zijn hun tegoeden bij voorkeur bij die banken onder te brengen¹². De Belgische banken zijn geenszins juridisch verplicht de belastingdiensten automatisch in kennis te stellen van de informatie over de tegoeden die de Belgische belastingplichtigen aanhouden. Op lange termijn lijkt die situatie niet echt houdbaar.

Hoewel de *excess profit rulings* in het interne recht beschikken over een geldige juridische grondslag die gestoeld is op de in talrijke internationale overeenkomsten opgenomen juridische grondslag, zou het voorkomen van de mogelijke dubbelebelastingheffing, door

¹² Het gaat evenwel niet om Staatssteun in de eigenlijke zin van het woord, aangezien de Belgische banken dat voordeel niet krijgen in de vorm van financiële middelen. Aangezien het verschil in behandeling ten aanzien van de buitenlandse bewoners gestoeld is op Europese vereisten, is het overigens weinig waarschijnlijk dat het HvJEU zal oordelen dat hier sprake is van een verschil in behandeling dat in strijd is met het Europees recht.

crédit, par contre, il faut recalculer l'impôt en tenant compte du revenu généré à l'étranger, qui est fixé initialement selon les règles appliquées par l'État de la source, puis recalculé selon les règles belges. La proposition européenne ne facilitera donc pas la tâche des administrations fiscales même si elle est limitée à des situations où aucune imposition effective n'a eu lieu, et permet ainsi d'éviter les doubles non-impositions.

M. Traversa attire l'attention des membres sur le fait que certains États pourraient refuser d'appliquer les termes de la convention préventive de la double imposition conclue avec la Belgique en l'absence d'imposition minimale effective, ce qui peut être le cas suite à l'application du régime des intérêts notionnels. Les modifications récentes par les États-Unis de leur modèle de convention vont dans ce sens.

L'élaboration d'une réglementation européenne en matière de prix de transfert pose également un problème. La révision de la "Convention d'arbitrage" pourrait permettre d'éviter la double imposition ainsi que la double non-imposition mais cela dépendra de la volonté des États membres de la mettre réellement en œuvre au niveau européen.

M. Traversa souligne ensuite la situation paradoxale en matière de discrétion bancaire qui a pour conséquence que le contribuable belge est mieux protégé s'il dispose d'avoirs bancaires en Belgique plutôt qu'à l'étranger. Cette situation pourrait être considérée comme un avantage octroyé aux banques belges, auprès desquelles les contribuables belges pourraient préférer déposer leurs avoirs¹². Il n'existe aucune obligation juridique pour les banques belges de transmettre automatiquement à l'administration fiscale les renseignements relatifs aux avoirs détenus par les contribuables belges. Cette situation semble difficilement tenable sur le long terme.

Si les bénéfices excédentaires (*excess profit rulings*) disposent d'une base juridique valable en droit interne inspirée de celle qui existe dans de nombreuses conventions internationales, la prévention de la double imposition potentielle par l'exonération fiscale de

¹² Il ne s'agit par contre pas d'une aide d'État à proprement parler puisque l'avantage n'est pas octroyé aux banques belges par des moyens financiers. La différence de traitement par rapport aux résidents étrangers étant justifiée par des exigences européennes, il est par ailleurs peu probable que la CJUE estime qu'il s'agit d'une discrimination contraire au droit européen.

te voorzien in een belastingvrijstelling voor de winst die wordt geacht in een andere Staat te worden belast, kunnen worden beschouwd als Staatssteun. Aangezien dat slechte reclame is voor ons land, zou de regering kunnen afstappen van dat systeem, ongeacht de uitkomst van de gerechtelijke beroepen die momenteel op Europees niveau in behandeling zijn.

Als de Belgische Staat aan het kortste eind trekt, meent de spreker dat die steun niet alleen zal moeten worden terugbetaald, maar dat de belasting ook zal moeten worden herberekend om na te gaan welke belasting verschuldigd was geweest als de betrokken ondernemingen de verschillende belastingvoordelen hadden geëist waarop ze recht hadden gehad indien die reglementering niet was toegepast¹³.

Voorts geeft de heer Traversa aan dat de toepassing van de fiscale overeenkomst van 1964 tussen België en Frankrijk problemen oplevert, bijvoorbeeld voor de personen die in Frankrijk verblijven en met de status van grenswerknemer hebben gewerkt in overheidsinstellingen in de sectoren gezondheidszorg of onderwijs. Bovendien stipt de spreker aan dat België toestaat dat de Belgische belastingadministratie de reglementering met terugwerking niet altijd op dezelfde wijze interpreteert, wat tot grote rechtsonzekerheid leidt. Hij betreurt dat belastingplichtigen die te goeder trouw hebben gehandeld en die ervan uitgingen dat ze hun belastingen correct in Frankrijk hadden betaald, vervolgens door ons land worden gesommeerd belastingen te betalen, terwijl de in Frankrijk betaalde belasting niet meer kan worden teruggevorderd omdat de verjaringstermijn verstreken is.

De spreker is ingenomen met de belangrijke evolutie die de jongste tijd heeft plaatsgevonden en die zal bewerkstelligen dat de belastingadministratie efficiënter werkt, onder meer door de uitwisseling van gegevens inzake fiscale aangelegenheden. In dat verband wijst hij er evenwel op dat de belastingcoördinatie nog steeds bedoeld moet zijn om dubbele belasting te voorkomen.

Hij pleit ervoor dat ons land het door de EU gevoerde fiscaal beleid volgt, maar beklemtoont niettemin dat het voorstel voor een richtlijn van de Raad van 28 januari 2016 tot vaststelling van regels ter bestrijding van belastingontwijkingspraktijken die de werking van de interne markt rechtstreeks schaden, bepalingen bevat die strijdig zouden kunnen zijn met het subsidiariteitsbeginsel, omdat ze niet allemaal betrekking hebben op de werking van de interne markt. Dat geldt onder meer voor het feit dat voor de gehele Europese Unie

bénéfices censés être imposables dans un autre État pourrait être considérée comme une aide d'État. Vu la mauvaise publicité que cela apporte à la Belgique, le gouvernement pourrait décider d'abandonner ce système quelle que soit l'issue des recours judiciaires en cours au niveau européen.

Si le recours de l'État belge n'aboutit pas, l'orateur estime qu'il faudra non seulement rembourser l'aide mais également recalculer l'impôt tel qu'il aurait été dû si les entreprises concernées avaient réclamé les différents avantages fiscaux auxquels elles auraient eu droit sans l'application de cette réglementation¹³.

M. Traversa confirme ensuite que l'accord fiscal de 1964 entre la Belgique et la France pose des problèmes d'application, par exemple pour des personnes résidentes en France ayant travaillé avec un statut de frontalier dans des institutions publiques dans le domaine de la santé ou de l'enseignement. L'orateur pointe par ailleurs le fait que la Belgique admet que son administration fiscale fasse varier rétroactivement son interprétation de la réglementation, ce qui entraîne une grande insécurité juridique. Il déplore le fait que des contribuables de bonne foi, qui pensaient s'être acquittés correctement de leurs impôts en France, se voient ensuite réclamer des impôts par la Belgique alors que les sommes versées en France ne peuvent plus être récupérées en raison de la prescription.

L'orateur salue les évolutions importantes qui ont récemment eu lieu et permettront une meilleure efficacité des administrations en matière fiscale grâce notamment à l'échange d'informations en matière fiscale. Il rappelle cependant qu'en la matière, l'objectif de coordination fiscale doit rester la prévention de la double imposition.

Il plaide pour que la Belgique s'inscrive dans la politique menée par l'UE sur le plan fiscal, mais souligne néanmoins le fait que la proposition de directive du 28 janvier 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur contient des dispositions qui pourraient être contraires au principe de subsidiarité en ce qu'elles ne concernent pas toutes le fonctionnement du marché intérieur. Ainsi en va-t-il notamment du fait d'introduire

¹³ De spreker verwijst meer bepaald naar de mogelijkheden om inkomsten uit octrooien af te trekken, de notionele-intrestaftrek, de toepassing van de overeenkomsten tot voorkoming van dubbele belasting, alsook naar de regels inzake de verrekenprijzen.

¹³ L'orateur cite notamment les déductions pour revenus découlant de brevets, les intérêts notionnels, l'application des conventions de prévention de la double imposition ainsi que les règles en matière de prix de transfert.

een algemene antimisbruikregeling wordt ingesteld, zonder dat zou worden voorzien in een systeem om de vennootschapsbelastingregelingen onderling op elkaar af te stemmen.

De heer Traversa acht het echter verantwoord dat een einde wordt gemaakt aan fiscale constructies die mogelijk worden gemaakt door de verschillen in de nationale belastingwetgevingen. Tevens is het volgens hem een goede zaak dat men wetgevend wil optreden in verband met exitheffingen en de desbetreffende rechtspraak van het HvJEU wil codifiëren. Het lijkt billijk het recht van de bronstaat om de meerwaarden te belasten, te willen waarborgen wanneer de onderneming haar zetel van de ene naar de andere Staat verhuist, alsook dat men wil garanderen dat de aldus overgehevelde tegoeden niet dubbel zullen worden belast.

De aftrekbaarheid van de intresten¹⁴ en de regels inzake de gecontroleerde buitenlandse vennootschappen zouden moeten worden aangevuld in het ruimere kader van een harmonisatie van de vennootschapsbelasting. België zou tevens werk kunnen maken van een betere fiscale convergentie binnen de Benelux, met name op het vlak van de vennootschapsbelasting.

Vervolgens wijst de heer Traversa erop dat de Kamer van volksvertegenwoordigers al op 17 februari 2005 een resolutie heeft aangenomen betreffende de agendering op de Europese Raad van maart 2005 van een punt aangaande de alternatieve financieringsmogelijkheden van de officiële ontwikkelingshulp en, meer bepaald, de instelling van een taks van het Tobintype (DOC 51 1547/005). Volgens de spreker kan een versterkte samenwerking inzake de heffing op financiële transacties afbreuk doen aan de efficiëntie van die heffing; die heffing zou in een zo ruim mogelijk geografische zone moeten worden geïnd. Het ontwerp kan leiden tot de harmonisatie van al bestaande heffingen, zoals de taks op de beursverrichtingen, maar wellicht niet tot een verschuiving van kapitaal naar niet-EU-landen. De heffing op financiële transacties is evenwel niet het meest geschikte instrument om de bankinstellingen te belasten. De spreker pleit veeleer voor een hervorming van de btw op de bankverrichtingen¹⁵, die tot dusver belastingvrij zijn. Gezien de technologische evolutie gaat de bewering dat die verrichtingen niet in rekening kunnen worden gebracht – en dus evenmin kunnen worden belast – immers niet meer op.

¹⁴ In België is die aftrekbaarheid nagenoeg onbeperkt, aangezien veel Europese ondernemingen zich in ons land hebben gevestigd.

¹⁵ Ooit werd trouwens voorgesteld de EU aldus rechtstreeks te financieren.

une règle anti-abus générale à l'échelle de l'UE qui ne serait pas accompagnée d'un système d'harmonisation fiscale de l'impôt des sociétés.

Par contre, M. Traversa trouve justifié de mettre fin à des montages fiscaux qui résultent des différences législatives nationales sur le plan fiscal. Il estime également positif que l'on veuille légiférer en matière d'impositions à la sortie et codifier la jurisprudence de la Cour de justice en la matière. Il apparaît équilibré de garantir le droit de l'État de la source de taxer les plus-values lorsqu'une entreprise transfère son siège d'un État à un autre, ainsi que l'absence de double imposition sur les avoirs ainsi transférés.

La déductibilité des intérêts¹⁴ et les règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées devraient être complétées dans le cadre plus large d'une harmonisation fiscale à l'impôt des sociétés. La Belgique pourrait aussi s'employer à instaurer une meilleure convergence fiscale au sein du Benelux, notamment en matière d'impôts des sociétés.

M. Traversa rappelle ensuite que la Chambre des représentants a adopté dès le 17 février 2005 la résolution concernant l'inscription à l'ordre du jour du Conseil européen de mars 2005 des possibilités de financement alternatif de l'aide publique au développement, et plus précisément l'adoption d'une taxe de type Tobin (DOC 51 1547/005). Aux yeux de l'orateur, une coopération renforcée en matière de taxe sur les transactions financières peut constituer un frein à l'efficacité de la taxe, qui devrait être perçue sur une assise géographique la plus large possible. Si le projet aboutit à l'harmonisation de taxes déjà existantes telles que la taxe sur les opérations de bourse, il ne devrait pas avoir pour effet de déplacer les flux de capitaux hors de l'UE. La taxe sur les transactions financières ne constitue cependant pas l'outil le plus adapté pour taxer les institutions bancaires. L'orateur plaide plutôt pour une réforme de la TVA sur les opérations bancaires¹⁵, qui en sont jusqu'à présent exonérées. La justification selon laquelle il n'était pas possible de comptabiliser – et donc de taxer – ces activités n'est en effet plus d'actualité aujourd'hui vu les évolutions technologiques.

¹⁴ En Belgique, il existe peu de limitation de cette déductibilité du fait du nombre élevé de sièges européens de sociétés.

¹⁵ Il a d'ailleurs été proposé à une certaine époque de financer ainsi directement l'UE.

II. — HOORZITTING VAN 2 MAART 2016

A. Inleidende uiteenzettingen

1. Uiteenzetting van de heer Maikel Evers (OESO)

De heer Maikel Evers, tax policy advisor bij het Centre for Tax Policy and Administration van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) spitst zijn betoog toe op het Actieplan van de OESO over de uitholling van de belastbare basis en de verschuiving van winsten - Base Erosion and Profit Shifting (BEPS).

De economische en financiële crisis van 2008 heeft een brede discussie op gang gebracht over internationale fiscaliteit, en meer bepaald over het gebrek aan transparantie en over de noodzaak om de informatie-uitwisseling te verbeteren inzake de niet aangegeven inkomsten uit spaartegoeden enerzijds, de ontwijing van de vennootschapsbelasting anderzijds.

Wat de inkomsten uit spaartegoeden betreft, werden wereldstandaarden vastgelegd om de transparantie en de uitwisseling van informatie te organiseren. In een eerste fase gaat het om een uitwisseling op verzoek, vervolgens om een automatische gegevensuitwisseling.

Het Wereldforum inzake transparantie en gegevensuitwisseling voor belastingdoeleinden ijvert ervoor dat die internationale normen correct worden uitgevoerd. Dat forum bestaat uit meer dan 130 leden, waaronder België.

Wat het ontwijken van de vennootschapsbelasting betreft, hebben verschillende landen geprobeerd wettelijke maatregelen te treffen om dat fenomeen te beteugelen, maar ze hebben snel beseft dat die problematiek een wereldwijde aanpak vereist.

Het internationale fiscale systeem ontstond meer dan 100 jaar geleden (de eerste fiscale akkoorden werden gesloten in de jaren 1860), en beantwoordt niet langer aan de huidige ontwikkeling van de wereldeconomie.

In het voorjaar van 2013 werd het BEPS-actieplan bekendgemaakt. Dat Plan is bedoeld om zich aan die ontwikkelingen aan te passen. Het bevat vijftien actiepunten ter bestrijding van het ontwijken, op internationaal niveau, van de vennootschapsbelasting. Dat plan werd gezamenlijk opgesteld door de OESO-leden en de landen van de G20.

Op 5 oktober 2015 werden vervolgens concrete maatregelen voorgesteld om het vertrouwen in het internationale belastingsysteem te herstellen, door erop toe

II. — AUDITION DU 2 MARS 2016

A. Exposés introductifs

1. Exposé de M. Maikel Evers (OCDE)

M. Maikel Evers, tax policy advisor au Centre de politique et d'administration fiscales de l'Organisation de la coopération et du développement économiques (OCDE) souhaite centrer son intervention sur le Plan d'action de l'OCDE relatif à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéfices (Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)).

La crise économique et financière de 2008 a suscité un large débat sur la fiscalité internationale, notamment sur le manque de transparence et la nécessité d'améliorer l'échange d'informations sur les revenus de l'épargne non déclarés, d'une part, et l'évasion fiscale à l'impôt des sociétés, d'autre part.

Pour ce qui est des revenus de l'épargne, des standards mondiaux ont été développés afin d'organiser la transparence et l'échange d'informations, dans un premier temps un échange à la demande et ensuite un échange automatique.

Le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales vise à la bonne application de ces normes sur le plan international. Il compte plus de 130 membres, dont la Belgique.

En ce qui concerne l'évasion fiscale à l'impôt des sociétés, plusieurs pays ont tenté de prendre des mesures législatives afin d'endiguer le phénomène mais ils se sont vite rendus compte que cette problématique requerrait une approche mondiale.

Le système fiscal international, élaboré il y a plus de cent ans (les premiers accords fiscaux ont été conclus dans les années 1860), ne répondait en effet plus à l'évolution de l'économie mondiale.

Le Plan d'action BEPS a été publié au printemps 2013 afin de répondre à ces évolutions. Il comporte quinze lignes d'action visant à lutter contre l'évasion fiscale sur le plan international à l'impôt des sociétés. Ce plan a été conçu par les membres de l'OCDE, mais également des pays faisant partie du G20.

Le 5 octobre 2015, un ensemble de mesures concrètes ont ensuite été présentées afin de rétablir la confiance dans le système fiscal international en veillant

te zien dat winsten worden belast in de Staat waar ze worden gemaakt, door de transparantie te verhogen en door voor de nationale en internationale ondernemingen te voorzien in eerlijke concurrentieregels.

Alle betrokken landen hebben zich ertoe verbonden vier minimumstandaarden na te leven, meer bepaald in verband met de land-per-land-rapportage en de internationale belastingverdragen. Er zijn ook maatregelen gepland inzake verrekenprijzen en inzake de uitwisseling van inlichtingen omtrent administratieve beslissingen (*rulings*). Voor talrijke domeinen werden er ook *best practices* vastgesteld.

Met al die maatregelen moet een betere belastinginning mogelijk worden. Uit verschillende schattingen blijkt immers dat wereldwijd jaarlijks voor 100 à 240 miljard US-dollar aan belastingen niet worden geïnd (hetzij 4 à 10 % van de potentiële vennootschapsbelasting). De ontwikkelingslanden worden buitenmaats getroffen door de georganiseerde belastingontwijking door grote multinationals.

Voor de uitvoering van het BEPS-Actieplan hebben de landen van de OESO en de G20 besloten een alomvattend raamwerk (*inclusive framework*) te scheppen die het voor alle betrokken landen - ook de ontwikkelingslanden - mogelijk maakt om zich bij het project aan te sluiten. Zo kunnen ze op voet van gelijkheid deelnemen aan de uitvoering van het BEPS-maatregelenpakket en aan de uitwerking van nieuwe fiscale standaarden. Ze kunnen aldus ook het tijdspad voor de tenuitvoerlegging mee vastleggen en hun prioriteiten bepalen.

Punt 6 van het BEPS-actieplan beoogt het onrechtmatig gebruik van fiscale akkoorden te verhinderen; er werden in het verleden immers duizenden bilaterale belastingovereenkomsten gesloten. Om tijd te winnen werd daarom beslist een multilateraal instrument uit te werken waarin alomvattende nieuwe bepalingen opgenomen kunnen worden, zonder dat daarvoor over elk afzonderlijk verdrag opnieuw bilateraal moet worden onderhandeld. België behoort tot de 95 landen die zich al bij dat instrument hebben aangesloten. De multilaterale onderhandelingen zouden eind 2016 afgerond moeten zijn. Op dat moment kan een multilaterale overeenkomst worden gesloten waarmee de bestaande bilaterale verdragen kunnen worden gewijzigd.

Ten slotte benadrukt de spreker dat niet alleen overeengekomen werd dat de tenuitvoerlegging van die nieuwe normen zou worden opgevolgd, maar ook dat de haalbaarheid en de doeltreffendheid ervan zou worden nagegaan. Voorts moet onderzocht worden welke gevolgen de digitalisering van de economie heeft voor het internationale fiscale systeem.

à ce que les bénéfices soient imposés dans l'État où ils sont générés, en augmentant la transparence et en créant des règles de concurrence équitables pour les entreprises nationales et internationales.

L'ensemble des pays concernés se sont engagés à respecter quatre standards minimums, notamment en ce qui concerne le rapportage pays par pays et les traités internationaux en matière fiscale. Des mesures sont aussi prévues concernant les prix de transfert et l'échange de renseignements concernant les décisions administratives (*rulings*). Des règles de bonne pratique ont été définies dans de nombreux domaines.

Toutes ces mesures sont destinées à améliorer la perception des recettes fiscales. Selon diverses estimations, les revenus fiscaux non perçus s'élèvent en effet entre 100 et 240 milliards de dollars US par an (soit 4 à 10 % de l'impôt des sociétés potentiel) sur le plan mondial. Les pays en développement sont touchés de manière disproportionnée par l'évasion fiscale organisée par de grandes multinationales.

Pour ce qui est de l'application du Plan d'action BEPS, les pays de l'OCDE et du G20 ont décidé de créer un cadre global (*inclusive framework*) permettant à tous les pays intéressés, y compris des pays en développement, d'adhérer au projet. Ils pourront ainsi participer sur un pied d'égalité à l'application du paquet de mesures BEPS et à l'élaboration de nouveaux standards sur le plan fiscal. Ils pourront aussi décider du calendrier de mise en œuvre et définir les priorités en fonction des pays concernés.

L'action 6 du Plan d'action BEPS vise à empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales. Des milliers de conventions fiscales ont été conclues de manière bilatérale. Pour gagner du temps, il a été décidé d'élaborer un instrument multilatéral permettant d'y insérer de nouvelles dispositions de manière globale sans devoir procéder à une renégociation bilatérale pour chacun des traités. La Belgique fait partie des 95 pays qui ont déjà adhéré à cet instrument. Fin 2016, les négociations multilatérales devraient être terminées; une convention multilatérale pourra alors être conclue afin de modifier les traités bilatéraux existants.

Enfin, l'orateur souligne qu'il a été convenu non seulement d'assurer le suivi de l'application de ces nouvelles normes, mais également d'examiner leur faisabilité et leur efficacité. Il faudra également étudier quelles sont les conséquences de l'évolution de l'économie numérique sur le système fiscal international.

2. Uiteenzetting van de heer Gauthier Charles de la Brousse (TAXUD)

De heer Gauthier Charles de la Brousse, DG Belastingen en Douane-Unie van de Europese Commissie (TAXUD D1 – Initiatieven met betrekking tot de vennootschapsfiscaliteit) benadrukt dat de Europese Commissie zich sinds begin 2015 zeer actief heeft beziggehouden met de bestrijding van belastingontwijking. Zo heeft zij in januari 2016 een nieuw maatregelenpakket gelanceerd met de bedoeling de strategie van agressieve belastingplanning door multinationals te bestrijden en binnen de Europese Unie een eerlijke fiscale concurrentie in te stellen tussen de bedrijven.

Dat nieuwe pakket maatregelen bevat twee voorstellen voor richtlijnen ter bestrijding van belastingontwijking, evenals een strategie voor een effectieve belastingheffing ten aanzien van derde landen en een aantal aanbevelingen voor wijzigingen van de dubbelbelastingverdragen als gevolg van de toepassing van het BEPS-actieplan.

Het doel van de externe strategie voor een effectieve belastingheffing bestaat erin derde landen aan te moedigen om de normen voor goed bestuur toe te passen. Het is de bedoeling dat winsten worden belast waar ze worden gegenereerd. Dat is geen evidente eis gezien het verschijnsel van de agressieve belastingplanning van bepaalde ondernemingen.

Die externe strategie is veelzijdig en beoogt meer doeltreffendheid: op het niveau van de Europese Unie een gemeenschappelijk antwoord aanreiken op de externe dreiging van de uitholling van de belastbare basis is doeltreffender dan elke lidstaat afzonderlijk te laten optreden.

Met die strategie wil de Commissie ook de voorwaarden voor eerlijke concurrentie scheppen inzake goed bestuur op fiscaal vlak en ervoor zorgen dat het Europese belastingbeleid meer samenhangt met andere beleidsdomeinen zoals handel en ontwikkelingshulp.

De beoogde strategie bestrijkt vier specifieke domeinen:

— in het eerste hoofdstuk worden de normen van goed bestuur geherdefinieerd rekening houdend met de laatste ontwikkelingen op internationaal vlak. Die normen zijn:

- transparantie en informatie-uitwisseling (normen die de OESO heeft uitgewerkt en waarvan de

2. Exposé de M. Gauthier Charles de la Brousse (TAXUD)

M. Gauthier Charles de la Brousse, DG Fiscalité et Union douanière de la Commission européenne (TAXUD D1 – Initiatives relatives à la fiscalité des sociétés) souligne que, depuis début 2015, la Commission européenne a été très active dans le domaine de la lutte contre l'évasion fiscale. En janvier 2016, elle a lancé un nouveau paquet de mesures visant à lutter contre la stratégie de planification fiscale agressive des multinationales et à instaurer une concurrence fiscale équitable entre les entreprises au sein de l'Union européenne.

Ce nouveau paquet de mesures contient deux propositions de directive en matière de lutte contre l'évasion fiscale, ainsi qu'une stratégie pour une fiscalité effective vis-à-vis des pays tiers et des recommandations concernant les modifications à apporter aux conventions préventives de la double imposition suite à l'application du Plan d'action BEPS.

L'objectif de la stratégie extérieure pour une fiscalité effective est de pousser les pays tiers à appliquer les standards de bonne gouvernance. Il s'agit d'imposer les profits là où les bénéfices sont réalisés. Une telle exigence n'est pas évidente compte tenu du phénomène de planification fiscale agressive développée par certaines entreprises.

Ladite stratégie est multiple et tend à davantage d'efficacité: apporter une réponse commune au niveau de l'Union européenne face à la menace externe d'érosion des bases d'imposition est plus efficace que de laisser chaque État membre agir en ordre dispersé.

La stratégie a également pour but de créer des conditions de concurrence égales en matière de bonne gouvernance dans le domaine fiscal et d'établir un lien plus étroit entre la politique fiscale européenne et les autres politiques telles que la politique commerciale ou d'aide au développement.

La stratégie visée couvre quatre domaines précis:

— le premier chapitre concerne la redéfinition des standards de bonne gouvernance en tenant compte des derniers développements sur le plan international. Ces standards sont les suivants:

- la transparence et l'échange d'informations (standards élaborés par l'OCDE et dont la mise en œuvre

toepassing wordt gecontroleerd door het Wereldforum inzake transparantie en gegevensuitwisseling voor belastingdoeleinden);

- afwezigheid van schadelijke belastingstelsels in de betrokken landen. Het gaat erom na te gaan of een land niet voorziet in voorkeursregelingen om buitenlands kapitaal aan te trekken. Op Europees niveau werd een Gedragscode inzake de belastingregeling voor ondernemingen uitgewerkt om de schadelijke stelsels te identificeren (zoals de vroegere coördinatiecentra in België);

- automatische uitwisseling van informatie. Een honderdtal landen hebben zich daar al toe verbonden. Ook hier zorgt het Wereldforum inzake transparantie en gegevensuitwisseling voor belastingdoeleinden voor de opvolging;

- de standaarden die in het kader van het BEPS-project werden aangenomen. De OESO probeert de impact van die maatregelen te verruimen door middel van een alomtvattend raamwerk (*inclusive framework*) om zo veel mogelijk landen erbij te betrekken. De Europese Commissie probeert op haar beurt de derde landen de internationale standaarden op te leggen om zo de rechtmatigheid van de voorgestelde normen te versterken;

— het tweede hoofdstuk betreft de clausules van goed bestuur. De Europese Commissie probeert, op basis van een mandaat dat de Europese Raad haar in 2008 heeft verleend, die clausules op te nemen in de overeenkomsten die zij sluit met derde landen (partnerschaps-, associatie- en vrijhandelsovereenkomsten). Die clausules zijn nu aan herziening toe in het licht van de internationale ontwikkelingen op fiscaal vlak. Het is belangrijk te zorgen voor meer flexibiliteit naargelang de landen waarmee de Commissie onderhandelt (ontwikkelde of ontwikkelingslanden enzovoort);

— de strategie beoogt ook de ontwikkelingslanden te steunen om te voorkomen dat ze het slachtoffer worden van agressieve fiscale planning door multinationals. Er wordt voorgesteld de technische en financiële bijstand te versterken en die landen te begeleiden bij de uitvoering van het BEPS-actieplan rekening houdend met hun behoeften en hun specifieke eigenschappen en met de verbintenissen die de Europese Unie is aangegaan in het kader van de Duurzame-ontwikkelingsdoelen. De spreker benadrukt dat het belangrijk is om een gemeenschappelijke EU-aanpak uit te werken voor de dubbelbelastingverdragen. De ontwikkelingslanden moeten eenvoudige belastingstelsels ontwikkelen om te zorgen voor een minimale belastinginning. Dat kan op een eenvoudige manier door bronbelasting in te houden

est vérifiée par le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales);

- l'absence de régimes fiscaux dommageables dans les juridictions visées. Il s'agit de vérifier si un pays ne prévoit pas de régimes préférentiels pour attirer des capitaux étrangers. Un Code de conduite pour la fiscalité des entreprises a été élaboré au niveau européen afin d'identifier les régimes dommageables (comme, par exemple, les anciens centres de coordination en Belgique);

- l'échange automatique d'informations. Une centaine de pays s'y sont déjà engagés. Le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales assure ici aussi le suivi;

- les standards adoptés dans le cadre du BEPS. L'OCDE tente d'élargir l'impact de ces mesures au travers d'un cadre global (*inclusive framework*) pour impliquer un maximum de pays. La Commission européenne essaye, quant à elle, d'imposer aux pays tiers des standards internationaux afin d'augmenter la légitimité des normes proposées;

— le deuxième chapitre concerne les clauses de bonne gouvernance que la Commission européenne essaye d'inclure dans les traités négociés avec des pays tiers (accords de partenariat, accords d'association, accords de libre-échange), sur la base d'un mandat octroyé par le Conseil européen en 2008. Ces clauses doivent aujourd'hui être revues à la lumière des développements internationaux dans le domaine fiscal. Il est aussi important de prévoir plus de flexibilité en fonction des pays avec lesquels la Commission négocie (pays développés ou en voie de développement, ...);

— la stratégie vise par ailleurs à soutenir les pays en développement pour éviter qu'ils ne soient victimes d'une planification fiscale agressive par les sociétés multinationales. Il est proposé de renforcer l'assistance technique et financière, et d'accompagner ces pays dans l'application du Plan d'action BEPS en tenant compte de leurs besoins et de leurs spécificités, et des engagements pris par l'Union européenne pour les Objectifs du développement durable. L'orateur souligne l'importance de développer une approche commune au niveau de l'Union européenne pour les conventions préventives de la double imposition. Les pays en développement doivent développer des systèmes fiscaux simples pour assurer une collecte minimale de l'impôt. Les retenues à la source sur les intérêts, les dividendes

op rente, dividenden en royalty's. Helaas hebben de dubbelbelastingverdragen vaak tot gevolg dat die landen dergelijke heffingen bijna of zelfs helemaal niet kunnen uitvoeren. Het Platform inzake goed fiscaal bestuur wil een dialoog opzetten met de lidstaten, de ngo's en de ondernemingen om de impact van die verdragen op de ontwikkelingslanden te onderzoeken;

— ten slotte beoogt de strategie het opstellen van een gemeenschappelijke (“grijze” of “zwarte” lijst) van derde landen die weigeren de standaarden van goed bestuur toe te passen. Die lijst moet niet alleen meer duidelijkheid scheppen ten opzichte van de betrokken landen, maar moet ook zorgen voor meer rechtszekerheid voor de bedrijven die actief zijn in die landen. In juni 2015 had de Europese Commissie al een eenvoudige geconsolideerde lijst opgesteld van de landen die voorkwamen op de lijsten van bijna de helft van de lidstaten. Die lijst werd bekendgemaakt op de website van de Commissie. Op zich heeft die lijst geen enkele juridische waarde, maar ze heeft een zeer grote invloed. Alle landen die op die lijst stonden, hebben spontaan contact opgenomen met de Europese Commissie om meer inlichtingen te verkrijgen.

Er wordt gestreefd naar een objectieve en neutrale aanpak die vooral zou toegespitst zijn op de dialoog met de betrokken landen. Het laatste redmiddel bestaat erin om het land dat niet wil meewerken op een gezamenlijke Europese lijst te zetten.

Als voorbeeld vermeldt de spreker de positieve dialoog met Zwitserland om ervoor te zorgen dat dit land een aantal schadelijke belastingmaatregelen zou schrappen die het genomen had ten voordele van de holdings en de beheersvennootschappen.

3. Uiteenzetting van de heer Franco Roccatagliata (TAXUD)

De heer Franco Roccatagliata, DG Belastingen en Douane-Unie van de Europese Commissie D1 – Company Taxation Initiatives) legt uit dat, aansluitend op de acties 5, 6 en 7 van het BEPS-actieplan, de Europese Commissie aanbevelingen voor belastingakkoorden heeft geformuleerd die de lidstaten moeten aanmoedigen om de richtlijnen van de OESO na te leven.

Het fiscaal recht is een gedeelde bevoegdheid, wat betekent dat de EU rekening moet houden met het subsidiariteits- en het evenredigheidsbeginsel. Het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJEU) oordeelt echter dat het gemeenschapsrecht bij zijn huidige stand niet

et les redevances sont un moyen simple d'assurer des rentrées fiscales. Malheureusement, les conventions préventives de la double imposition réduisent souvent fortement, voire annulent la capacité de ces pays à effectuer de tels prélèvements. La Plateforme concernant la bonne gouvernance dans le domaine fiscal souhaite organiser un dialogue avec les États membres, les ONG et les entreprises afin d'examiner l'impact de ces conventions sur les pays en développement;

— enfin, la stratégie vise l'élaboration d'une liste commune (liste “grise” ou “noire”) des pays tiers qui refusent d'appliquer les standards de bonne gouvernance. Cette liste doit apporter plus de clarté à l'égard des pays visés, mais également améliorer la sécurité juridique pour les entreprises actives dans ces pays. En juin 2015, la Commission européenne avait déjà établi une simple liste consolidée reprenant les pays figurant dans les listes établies par près de la moitié des États membres. Cette liste a été publiée sur le site de la Commission. Elle n'a pas de valeur juridique en tant que telle mais son impact est extrêmement important: l'ensemble des juridictions figurant sur la liste ont spontanément pris contact avec la Commission européenne pour obtenir davantage d'informations.

L'approche recherchée est une approche objective et neutre, qui mettrait surtout l'accent sur le dialogue avec les juridictions concernées. Le dernier recours étant de faire figurer le pays récalcitrant dans une liste européenne commune.

L'intervenant cite l'exemple du dialogue positif mené avec la Suisse pour qu'elle retire une série de mesures fiscales dommageables, prises en faveur des holdings et des sociétés de management.

3. Exposé de M. Franco Roccatagliata (TAXUD)

M. Franco Roccatagliata, DG Fiscalité et Union douanière de la Commission européenne (TAXUD D1 – Initiatives relatives à la fiscalité des sociétés) explique que, faisant suite aux actions 5, 6 et 7 du Plan d'action BEPS, la Commission européenne a formulé des recommandations relatives aux accords fiscaux afin d'inciter les États membres à respecter les lignes directrices de l'OCDE.

Compte tenu du fait que le droit fiscal est une compétence partagée, l'UE est tenue de respecter les principes de subsidiarité et de proportionnalité. La Cour de Justice de l'Union européenne (CJUE) estimant toutefois que le droit communautaire ne permet pas dans

de mogelijkheid biedt om de respectieve bevoegdheden van de lidstaten op het vlak van de preventie van de dubbele belasting vast te stellen¹⁶, zodat de Europese Commissie enkel *soft law* als juridisch instrument kan hanteren. Er zijn dus geen sancties bij de niet-naleving van deze aanbevelingen.

Hoewel het Hof oordeelt dat de lidstaten niet verplicht zijn om het beginsel van de preventie van de dubbele belasting¹⁷ toe te passen, verbieden verschillende artikelen van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie¹⁸ elke fiscale discriminatie. Het beginsel van de dubbele belasting kan overigens beperkt worden door richtlijnen wanneer het de werking van de interne markt ondermijnt, zoals in het geval van moedermaatschappijen en dochterondernemingen¹⁹, uitkeringen van intresten en royalty's²⁰ of fusies van vennootschappen²¹.

De EU voerde nog andere instrumenten in, zoals het Arbitrageverdrag, het *Joint Transfer Pricing Forum* (gezamenlijk forum voor transferprijzen) en het *Platform for Tax Good Governance* (platform inzake goed fiscaal bestuur).

Voorts had de EU in 1968 en 2005 op eigen initiatief gemeenschappelijke belastingakkoorden voorgesteld, maar deze werden nooit unaniem goedgekeurd door de lidstaten, een vereiste in deze materie. Dat was ook zo in 2012 met de aanbeveling van 6 december 2012 over agressieve fiscale planning (C(2012) 8806 final).

Toch verdient het de voorkeur werk te maken van een gemeenschappelijk Europees instrument dat de uniformiteit van de praktijken van de lidstaten verzekert

l'état actuel de définir la compétence respective des États membres en matière de prévention de la double imposition¹⁶, le seul instrument juridique à la disposition de la Commission européenne est la *soft law*. Il n'y a donc pas de sanctions prévues en cas de non-respect de ces recommandations.

Bien que la Cour estime que les États membres ne sont pas obligés d'appliquer le principe de prévention de la double imposition¹⁷, la discrimination fiscale est prohibée sur la base de plusieurs articles du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne¹⁸. Le principe de double taxation peut par ailleurs être limité par des directives lorsqu'il nuit au marché intérieur, comme notamment en matière de sociétés-mères et de filiales¹⁹, d'intérêts et de redevances²⁰ ou de fusions de sociétés²¹.

L'UE a également développé d'autres instruments tels que la Convention d'arbitrage, le Forum conjoint sur les prix de transfert (*Joint Transfer Pricing Forum*) et la Plateforme concernant la bonne gouvernance dans le domaine fiscal (*Platform for Tax Good Governance*).

Précédemment, l'UE a également proposé des initiatives d'accords fiscaux communs en 1968 et 2005 mais celles-ci n'ont jamais remporté l'unanimité des États membres nécessaire en la matière. Il en a été de même en 2012 pour la recommandation du 6 décembre 2012 relative à la planification fiscale agressive (C(2012) 8806 final).

Or, il serait préférable de mettre en place un instrument européen commun pour assurer l'uniformité des pratiques des États membres et éviter d'éventuelles

¹⁶ HvJEU, C-513/04 (Kerckaert vs. België), 14 november 2006, punt 22: "(...) Het gemeenschapsrecht voorziet in de huidige stand van ontwikkeling ervan en voor een situatie als in het hoofdgeding evenwel niet in algemene criteria voor de verdeling van de bevoegdheden tussen de lidstaten ter zake van de afschaffing van dubbele belasting binnen de Gemeenschap (...)."

¹⁷ Deze rechtspraak geldt zowel inzake dividenden (zaak Damseaux, 16 juli 2009, C-67/128) als inzake successierechten (zaak Margarete Block, 12 februari 2009, C-67/08).

¹⁸ Het gaat om artikel 18 (verbod van discriminatie op grond van nationaliteit), 45 (vrij verkeer van werknemers), 49 (vrijheid van vestiging), 56 (vrij verrichten van diensten) en 63 (vrij kapitaalverkeer).

¹⁹ Richtlijn 90/435/EEG van de Raad van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende Lid-Statens

²⁰ Richtlijn 2003/49/EG van de Raad van 3 juni 2003 betreffende een gemeenschappelijke belastingregeling inzake uitkeringen van interest en royalty's tussen verbonden ondernemingen van verschillende lidstaten.

²¹ Richtlijn 90/434/EEG van de Raad van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies, splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil met betrekking tot vennootschappen uit verschillende Lid-Statens).

¹⁶ CJUE, C-513/04 (Kerckhaert c. Belgique), 14 novembre 2006, point 22: "(...) Le droit communautaire, dans son état actuel et dans une situation telle que celle au principal, ne prescrit pas de critères généraux pour la répartition des compétences entre les États membres s'agissant de l'élimination de la double imposition à l'intérieur de la Communauté. (...)".

¹⁷ Cette jurisprudence vaut tant en matière de dividendes (aff. Damseaux, 16 juillet 2009, C-128/08) qu'en ce qui concerne la taxation successorale (aff. Margarete Block, 12 février 2009, C-67/08).

¹⁸ Il s'agit des articles 18 (interdiction de la discrimination sur la base de la nationalité), 45 (libre circulation des travailleurs), 49 (droit d'établissement), 56 (liberté de fournir des services) et 63 (libre circulation des capitaux).

¹⁹ Directive 90/435/CEE du Conseil du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents.

²⁰ Directive 2003/49/CE du Conseil du 3 juin 2003 concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents.

²¹ Directive 90/434/CEE du Conseil du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents.

en eventuele tegenstrijdigheid met het Europees recht voorkomt. Daarom stelt de aanbeveling van de Europese Commissie van 28 januari 2019 een antimisbruikclausule voor die overeenstemt met de beginselen van de interne markt²² en moedigt ze de lidstaten aan om de definitie van “vaste inrichting” aan te passen, zoals het Europees Parlement conform actie 7 van het BEPS-actieplan voorstelt.

4. Uiteenzetting van mevrouw Katrin McGauran (SOMO)

Mevrouw Katrin McGauran, onderzoeker bij SOMO (Stichting Onderzoek Multinationale Ondernemingen) legt uit dat Nederland zijn reputatie als belastingparadijs niet dankt aan een bijzondere lage aanslagvoet, maar wel aan het feit dat de combinatie van de verschillende regels van het Nederlandse belastingstelsel belastingvermijding of belastingontwijking faciliteren.

Het onderzoek dat SOMO in 2013²³ realiseerde, heeft aangetoond dat het aantal gevallen van belastingontwijking is toegenomen door de belastingakkoorden die Nederland heeft gesloten. Het Internationaal Monetair Fonds (IMF) is ook van mening dat ontwikkelingslanden die belastingakkoorden sluiten, vaak hun belastinginkomsten zien slinken²⁴. Omdat de vennootschapsbelasting in de ontwikkelingslanden tussen 10 en 30 % van de totale belastinginkomsten vertegenwoordigt – en die belastinginkomsten op hun beurt 10 tot 25 % van hun bbp²⁵ – oordeelt het IMF dat de weerslag van belastingontwijking er proportioneel groter is.

De internationale verdragen inzake fiscale aangelegenheden beogen meerdere doelstellingen:

- de heffingsbevoegdheid onder de Verdragsluitende Partijen verdelen;
- bepalen wie in aanmerking komt voor de voordelen van het verdrag, op basis van de definitie van ingezetene;
- dubbele belasting vermijden via vrijstellingen, belastingkredieten of fictieve belastingkredieten (*tax sparing*);

²² Te weten dat ondernemingen die in de betrokken EU-lidstaat geen echte economische activiteit ontplooiën, worden uitgesloten van het door de bilaterale overeenkomsten geboden voordeel.

²³ McGauran, K., Fernandez, R., “Moet Nederland belastingverdragen afsluiten met ontwikkelingslanden?”, juni 2013.

²⁴ Keen, M., Perry, V., de Mooij, R., Matheson, T., Schatan, R., Mullins, P., Crivelli, E. (*Fiscal Affairs Department*), *IMF Policy Paper. Spillovers in International Corporate Taxation*, mei 2014. (zie <http://www.imf.org/external/np/pp/eng/2014/050914.pdf>).

²⁵ Belastinginkomsten vertegenwoordigen 25 tot 40 % van het bbp van de landen met een hoog inkomen.

contradictions avec le droit européen. C’est pour cette raison que la recommandation de la Commission européenne du 28 janvier 2016 propose une clause anti-abus conforme aux principes du marché interne²² et qu’elle encourage les États membres à amender la définition de l’“établissement stable” telle que proposée par le Parlement européen conformément à l’action 7 du Plan d’action BEPS.

4. Exposé de Mme Katrin McGauran (SOMO)

Mme Katrin McGauran, chercheur à SOMO (Centre for Research on Multinational Corporations) explique que les Pays-Bas sont considérés comme un paradis fiscal non pas en raison d’un taux d’imposition particulièrement bas mais bien parce que la combinaison de différentes mesures prévues par le système fiscal hollandais facilite le contournement ou l’évasion fiscale.

La recherche effectuée par SOMO en 2013²³ a démontré une augmentation des pratiques d’évasion fiscale sur la base des accords fiscaux conclus par les Pays-Bas. Le Fonds monétaire international (FMI) estime également que, pour les pays en développement, le fait de conclure des accords fiscaux mène souvent à une diminution des revenus fiscaux²⁴. Alors que la taxation des sociétés y représente entre 10 et 30 % du total des recettes fiscales des pays en développement – qui elles-mêmes constituent de 10 à 25 % de leur PIB²⁵ – le FMI estime que l’évasion fiscale y a proportionnellement plus d’impact.

Les traités internationaux en matière fiscale ont plusieurs objectifs:

- répartir les compétences fiscales entre les Parties contractantes;
- prévoir qui peut bénéficier des avantages du traité, sur la base de la définition de résident;
- éviter la double imposition au moyen d’exemptions, d’un crédit d’impôt ou d’un crédit d’impôt fictif (*tax sparing*);

²² Il s’agirait de prévoir une exclusion du bénéfice des conventions bilatérales pour les sociétés n’exerçant pas une véritable activité économique dans l’État membre.

²³ McGauran, K., Fernandez, R., “Should the Netherlands sign tax treaties with developing countries?”, juin 2013.

²⁴ Keen, M., Perry, V., de Mooij, R., Matheson, T., Schatan, R., Mullins, P., Crivelli, E. (*Fiscal Affairs Department*), *IMF Policy Paper. Spillovers in International Corporate Taxation*, mai 2014. (voir <http://www.imf.org/external/np/pp/eng/2014/050914.pdf>).

²⁵ Les revenus fiscaux représentent de 25 à 40 % du PIB pour les pays à revenu élevé.

— de uitwisseling van informatie en de samenwerking tussen de belastingdiensten organiseren.

De spreekster beklemtoont het gebrek aan oorzakelijk verband tussen het sluiten van een verdrag en de buitenlandse directe investeringen (BDI – in het Engels: *foreign direct investment* – FDI). De BDI hangen inderdaad af van meerdere factoren, zoals het bestaan van bilaterale akkoorden, de historische betrekkingen tussen de Staten en de rechtszekerheid. De belastingakkoorden vormen een instrument om de BDI te verhogen, net als andere elementen zoals unilaterale maatregelen op het vlak van fictieve belastingkredieten.

Mevrouw McGauran legt vervolgens uit waarom deze belastingakkoorden nadelig zijn voor de ontwikkelingslanden. Ten eerste kennen deze akkoorden het heffingsrecht toe aan de woonstaten²⁶ en leiden ze dus tot belastingderving voor de bronstaten, vooral wanneer de investeringen niet evenwichtig verdeeld zijn en investeerders uit de ene Staat hoofdzakelijk naar de andere Staat trekken.

Ten tweede impliceren de belastingakkoorden een grote administratieve last voor de onderhandelende Staten en beschikken de ontwikkelingslanden vaak niet over de expertise die nodig is om te onderhandelen.

Ten slotte maken de verdragen belastingontwijking mogelijk – of toch op zijn minst belastingvermijding door multinationals²⁷ – en leiden *in fine* tot een dubbele niet-belasting.

Nederland is een doorvoerland (*conduit countries*) en wordt door multinationals gebruikt met het oog op fiscale *shopping*. Nederland was in dit opzicht de belangrijkste investeerder ter wereld in 2015; 80 % van deze “investeringen” (BDI) was echter afkomstig van brievenbusmaatschappijen. De belastingakkoorden die Nederland heeft afgesloten, vergemakkelijken immers de toestroom van kapitaal dankzij een heel laag bronbelastingtarief. Naast diverse maatregelen zoals de vrijstelling van deelneming, bevorderen de belastingregels een kapitaalstroom naar het buitenland zonder heffing of tegen een heel lage aanslagvoet. Zo kan de aanslagvoet

— organiser l'échange d'informations et la coopération entre administrations fiscales.

L'oratrice souligne l'absence de lien de causalité entre le fait de conclure un traité, d'une part, et l'investissement direct étranger (IDE – en anglais: *foreign direct investment* – FDI), d'autre part. L'IDE est en effet dépendant de plusieurs facteurs tels que l'existence d'accords bilatéraux, les relations historiques entre États et la sécurité juridique. Si les accords fiscaux constituent un instrument pour augmenter l'IDE, d'autres éléments peuvent également jouer un rôle comme, par exemple, des mesures unilatérales en matière de crédit d'impôt fictif.

Mme McGauran explique ensuite pour quelles raisons les accords fiscaux sont dommageables pour les pays en développement. Tout d'abord, ces accords prévoient l'octroi du droit d'imposition aux États de résidence²⁶ et entraînent donc des pertes fiscales pour les États de la source, surtout lorsque les investissements ne sont pas réciproques et que l'un des États accueille la plupart des investisseurs provenant de l'autre État.

Deuxièmement, les accords fiscaux impliquent une charge administrative importante pour les États négociateurs, les pays en développement manquant souvent d'expertise pour conduire les négociations.

Enfin, les traités rendent l'évasion fiscale possible – ou à tout le moins des pratiques de contournement de l'impôt par les multinationales²⁷ – et mènent *in fine* à une double non-imposition.

Les Pays-Bas sont un des États de transit (*conduit countries*) utilisés par les multinationales pour s'adonner au *shopping* fiscal. Les Pays-Bas constituaient à ce titre le plus grand investisseur au monde en 2015, 80 % de ces “investissements” (IDE) provenant cependant de simples “entreprises boîtes aux lettres”. En effet, les accords fiscaux conclus par les Pays-Bas y facilitent l'entrée de capitaux en prévoyant une retenue à la source peu élevée. En plus de diverses mesures telles que l'exemption de participation, les règles fiscales permettent un flux de capitaux vers l'étranger sans taxation ou à un taux d'imposition très bas, le taux d'imposition

²⁶ De spreekster benadrukt echter dat de combinatie van belastingakkoorden met andere belastingmaatregelen niet altijd impliceert dat de woonstaat belastinginkomsten zal innen.

²⁷ De spreekster vermeldt meer bepaald de praktijken van fiscale *shopping*.

²⁶ L'oratrice souligne cependant que la combinaison des accords fiscaux avec d'autres mesures fiscales n'implique pas pour autant que l'État de résidence pourra bénéficier de revenus fiscaux.

²⁷ L'oratrice évoque notamment les pratiques de *shopping* fiscal.

van 15 % op dividenden in bepaalde omstandigheden bijvoorbeeld worden vermeden²⁸.

De combinatie van het Belgische interne belastingbeleid met de afgesloten belastingakkoorden vertoont dezelfde tendens.

Mevrouw McGauran wijst trouwens nogmaals op de complexiteit van het internationaal belastingrecht en benadrukt dat de bronheffing om diverse redenen een belangrijke belasting is:

— deze belasting is eenvoudig te berekenen en te innen;

— deze belasting vermijdt praktijken van internationale belastingontwijking door middel van winstverschuiving, in het bijzonder op het vlak van intresten, dividenden, auteursrechten of beheerskosten;

— deze belasting heeft een internationale herverdelende impact, want de bronstaten beschikken over belastinginkomsten uit investeringen van andere en meestal rijkere Staten – zelfs wanneer ze geen sterk ontwikkelde belastingdiensten hebben.

Een van de studies over het onderwerp²⁹, het onderzoek van SOMO in 2013, heeft het jaarlijks verlies ten gevolge van de verschillende fiscale maatregelen die werden afgesproken tussen 36 ontwikkelingslanden en Nederland, op 554 miljoen euro geraamd. Deze raming heeft enkel betrekking op dividenden en rentes en heeft een algemeen debat over de belastingakkoorden tussen Nederland en de ontwikkelingslanden uitgelokt.

De aanbeveling van mevrouw McGauran luidt dat men het best op zoek gaat naar alternatieven voor internationale verdragen inzake fiscale aangelegenheden,

de 15 % des dividendes pouvant par exemple être évité dans certaines circonstances²⁸.

La combinaison de la politique fiscale interne de la Belgique avec les accords fiscaux qu'elle a conclus présente les mêmes tendances.

Mme McGauran rappelle par ailleurs la complexité du droit fiscal international et souligne que la retenue à la source constitue un impôt important pour plusieurs raisons:

— Il s'agit d'un impôt relativement facile à calculer et à collecter;

— Il permet d'éviter les pratiques visant à éviter l'imposition sur le plan international par la délocalisation des bénéfices, notamment en matière d'intérêts, de dividendes, de droits d'auteur ou de frais de gestion;

— Il a un effet redistributif au niveau international puisqu'il permet aux États de la source de bénéficier de revenus fiscaux grâce aux investissements provenant d'autres États généralement plus riches – et cela même s'ils ne disposent pas d'une administration fiscale fort développée.

Parmi d'autres études menées sur le sujet²⁹, la recherche de SOMO en 2013 a évalué la perte annuelle résultant des différentes mesures fiscales applicables entre 36 pays en développement et les Pays-Bas à un montant de 554 millions d'euros. Cette estimation concerne uniquement les dividendes et intérêts, et a entraîné un débat général sur les accords fiscaux liant les Pays-Bas et les pays en développement.

Mme McGauran recommande que l'on envisage des alternatives à la conclusion de traités internationaux en matière fiscale, en particulier quand ceux-ci induisent

²⁸ De spreker citeert het geval van een Canadese onderneming die, met een financiële constructie gaande van Barbados via Nederland naar Argentinië, op een periode van vijf jaar tijd voor een netto belastingderving van 10 085 500 US-dollar op een oorspronkelijke lening van 175 400 000 US-dollar heeft gezorgd.

²⁹ Naast voornoemde studie van het IMF verwijst de spreker in het bijzonder naar het verslag van de *Algemene Rekenkamer* van Nederland (*Kamerstuk* 25 087, nr. 78), naar het verslag van november 2013 van de Nederlandse tegenhanger van de Bijzonder Evaluator van de Belgische ontwikkelingssamenwerking (*Inspectie Ontwikkelingssamenwerking en Beleidsevaluatie* (IOB), "Evaluation issues in financing for development. Analysing effects of Dutch corporate tax policy on developing countries") en naar het verslag van *ActionAid International* van februari 2016 (Hearson, M., "Mistreated. The tax treaties that are depriving the world's poorest countries of vital revenue"). Voorts is er nog de effectenstudie voor het Belgisch belastingstelsel die 11.11.11 in februari 2016 heeft gepubliceerd (Jan van de Poel, "In search of a new balance. The impact of Belgian tax treaties on developing countries").

²⁸ L'oratrice cite ainsi le cas d'une entreprise canadienne qui, par un montage financier de sociétés passant de la Barbade à l'Argentine via les Pays-Bas, a engendré sur une période de cinq ans une perte nette de revenus fiscaux de 10 085 500 dollars US sur un emprunt initial de 175 400 000 dollars US.

²⁹ Outre l'étude précitée du FMI, l'oratrice renvoie notamment au rapport de l'*Algemene Rekenkamer* des Pays-Bas (*Kamerstuk* 25 087, nr. 78), au rapport de novembre 2013 du service néerlandais équivalent à l'Evaluateur spécial de la coopération belge au développement (*Inspectie Ontwikkelingssamenwerking en Beleidsevaluatie* (IOB), "Evaluation issues in financing for development. Analysing effects of Dutch corporate tax policy on developing countries") et au rapport d'*ActionAid International* de février 2016 (Hearson, M., "Mistreated. The tax treaties that are depriving the world's poorest countries of vital revenue"). Une étude d'impact sur le système fiscal belge a également été publiée en février 2016 par 11.11.11 (Jan van de Poel, "In search of a new balance. The impact of Belgian tax treaties on developing countries").

vooral wanneer deze tot asymmetrische betrekkingen tussen Staten leiden. Verder pleit ze ervoor dat de OESO multilaterale akkoorden inzake de uitwisseling van informatie zou sluiten en dat de effectenstudies niet worden beperkt tot de twee Staten die een akkoord willen sluiten, maar worden uitgebreid tot de volledige sector.

5. Uiteenzetting van de heer Jan Van de Poel (11.11.11)

Om te beginnen wijst de heer Jan Van de Poel, beleidsmedewerker fiscaliteit en private sector bij 11.11.11, erop dat het model van belastingovereenkomst dat België gebruikt voor de verdragen ter voorkoming van de dubbele belasting hiaten vertoont, meer bepaald de afwezigheid van een algemene antimisbruikclausule en bepalingen die fiscale *shopping* helpen voorkomen. Naast de vraag of het gepast is om dergelijke akkoorden te sluiten met Staten die als belastingparadijzen worden beschouwd, moet het model worden herzien op basis van de recente ontwikkelingen in het kader van de OESO.

De spreker benadrukt trouwens dat de verdragen ter voorkoming van dubbele belasting, die worden voorgesteld als instrumenten van het buitenlands beleid, ook instrumenten van het Belgisch ontwikkelingsbeleid zouden moeten zijn, conform artikel 208 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie en artikel 31 van de wet van 19 maart 2013 betreffende de Belgische Ontwikkelingssamenwerking. Aldus zouden die verdragen passen in het *Addis Tax Initiative*³⁰, geformuleerd op de Internationale Conferentie over de financiering voor ontwikkeling van juli 2015.

De heer Van de Poel lijst vervolgens de voor- en nadelen van de internationale verdragen inzake fiscale aangelegenheden voor de ontwikkelingslanden op. De spreker vermeldt eerst de elementen die regelmatig als positief worden bestempeld:

- voorkoming van de dubbele belasting;
- gestandaardiseerde definities;
- fiscale stabiliteit;
- lagere aanslagvoet;
- invoering van een kader voor samenwerking en geschillenbeslechting;
- signaalfunctie.

³⁰ Deze verklaring kan op het volgende adres worden geraadpleegd: https://www.taxcompact.net/documents/Addis-Tax-Initiative_Declaration.pdf.

des relations asymétriques entre États. Elle plaide ainsi pour la conclusion d'accords multilatéraux en matière d'échange d'informations au niveau de l'OCDE et pour la réalisation d'études d'impact non seulement dans les deux États qui souhaitent conclure un accord mais également par secteur.

5. Exposé de M. Jan Van de Poel (11.11.11)

M. Jan Van de Poel, collaborateur politique fiscalité et secteur privé au chez 11.11.11, rappelle tout d'abord que le modèle de convention fiscale utilisé par la Belgique pour les traités préventifs de la double imposition présente certains manquements, notamment l'absence d'une clause générale anti-abus et de dispositions qui permettraient d'éviter un *shopping* fiscal. Outre la question de l'opportunité de conclure ce type d'accord avec des États considérés comme des paradis fiscaux, le modèle doit également être revu au regard des récents développements intervenus dans le cadre de l'OCDE.

L'orateur souligne par ailleurs que les traités préventifs de la double imposition, qui sont présentés comme des instruments de politique étrangère, devraient également être des instruments de la politique belge en matière de développement, conformément à l'article 208 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne et à l'article 31 de la loi du 19 mars 2013 relative à la Coopération belge au développement. Ils s'inscriraient ainsi dans le cadre de l'*Addis Tax Initiative*³⁰ formulée lors de la Conférence internationale sur le financement du développement de juillet 2015.

M. Van de Poel passe ensuite en revue les avantages et inconvénients des traités internationaux en matière fiscale pour les pays en développement. L'orateur pointe d'abord les éléments présentés régulièrement comme bénéfiques:

- prévention de la double imposition;
- définitions standardisées;
- stabilité fiscale;
- taux d'imposition moins élevé;
- fixation d'un cadre de coopération et de règlement des différends;
- fonction de signal.

³⁰ Cette déclaration peut être consultée à l'adresse suivante: https://www.taxcompact.net/documents/Addis-Tax-Initiative_Declaration.pdf.

De belastingakkoorden hebben echter ook een kostenplaatje voor de ontwikkelingslanden. Het akkoordmodel van de OESO creëert immers een asymmetrische relatie tussen de bronstaat en de woonstaat, die in het algemeen meer heffingsrechten heeft. De invoering van een lagere bronheffing heeft ook een economische impact op de ontwikkeling van de betrokken Staat. De akkoorden leiden bovendien tot fiscale concurrentie tussen Staten.

Diverse onderzoeken tonen aan dat het niet bewezen is dat deze nadelen zouden worden gecompenseerd door bijkomende buitenlandse directe investeringen (BDI)³¹. De signaalfunctie is eveneens verwaarloosbaar in het licht van andere elementen zoals het bestaan van een niet-corrupte en effectieve belastingdienst. Een Nederlandse studie uit 2014 benadrukt trouwens dat de dubbelbelastingverdragen geen impact hebben op de reële buitenlandse investeringen in de ontwikkelingslanden, dan wel investeringscijfers kunstmatig opblazen als gevolg van *treaty shopping effects*³². Bovendien stimuleren lage voorheffingen aan de bron het terughalen van de winst naar het thuisland van de ondernemingen, wat de investeringen in de lokale economie in de ontwikkelingslanden ontmoedigt.

De verschillende kosten die de spreker heeft vermeld, werden onder de loep genomen³³ en hebben geleid tot de eenzijdige terugtrekking van Nederland uit de akkoorden met Mongolië en Argentinië. Nederland, Zwitserland en Ierland hebben de impact van dit onderwerp trouwens bestudeerd.

De heer Van de Poel legt vervolgens uit dat 11.11.11 in februari 2016 een studie heeft gerealiseerd van de impact van de belastingverdragen die België sloot met 28 ontwikkelingslanden waarvoor gegevens beschikbaar waren^{34 35}.

Les accords fiscaux impliquent cependant également des coûts pour les pays en développement. Le modèle d'accord de l'OCDE crée en effet une relation asymétrique entre l'État de la source et l'État de résidence, qui bénéficie généralement de droits fiscaux plus importants. Le fait d'introduire un moindre prélèvement à la source a également un impact économique sur le développement de l'État concerné. De plus, les accords créent une situation de concurrence fiscale entre États.

Le fait que ces inconvénients soient contrebalancés par des investissements directs étrangers (IDE) supplémentaires est mis en doute par plusieurs recherches³¹. La fonction de signal est également marginale au regard d'autres éléments tels que le fait de disposer d'une administration fiscale non corrompue et efficace. Une étude néerlandaise de 2014 souligne par ailleurs que les conventions préventives de la double imposition n'ont pas d'impact sur les investissements étrangers dans les pays en développement mais gonflent artificiellement les données relatives aux investissements³². En outre, le prélèvement de précomptes peu élevés à la source stimule le rapatriement des bénéfices vers l'État d'origine des entreprises, ce qui décourage les investissements dans l'économie locale des pays en développement.

Les différents coûts évoqués par l'orateur ont été évalués³³ et ont mené au retrait unilatéral des Pays-Bas des accords conclus avec la Mongolie et l'Argentine. Les Pays-Bas, la Suisse et l'Irlande ont par ailleurs procédé à des études d'impact en la matière.

M. Van de Poel explique ensuite que 11.11.11 a publié en février 2016 une étude sur l'impact des conventions fiscales conclues par la Belgique avec 28 États en développement pour lesquels des données étaient disponibles^{34 35}.

³¹ De spreker verwijst met name naar de eerder vermelde studie van het IMF.

³² Van 't Riet, M. & Lejour, A., "Ranking the Stars: Network Analysis of Bilateral Tax Treaties", CBC Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis.

³³ De studie van SOMO uit 2013 evalueert de kostprijs van de lage aanslagvoet op rentes en dividenden voor de ontwikkelingslanden op 770 miljoen euro in 2011, terwijl het IMF de kosten voor de Verenigde Staten op 1,6 miljard dollar raamt.

³⁴ België heeft belastingakkoorden gesloten met 92 landen, waaronder 41 ontwikkelingslanden, maar er waren niet voor alle landen voldoende gegevens beschikbaar om de studie te realiseren.

³⁵ Jan Van de Poel, "Op zoek naar een nieuw evenwicht. De impact van Belgische belastingverdragen op ontwikkelingslanden" (enkel beschikbaar in het Nederlands en het Engels). Deze studie kan op het volgende adres worden geraadpleegd: <http://www.11.be/component/zoo/item/belgische-belastingverdragen-kosten-ontwikkelingslanden-jaarlijks-miljoenen>.

³¹ L'orateur renvoie notamment à l'étude précitée du FMI.

³² Van 't Riet, M. & Lejour, A., "Ranking the Stars: Network Analysis of Bilateral Tax Treaties", CBC Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis.

³³ L'étude de SOMO de 2013 évalue les coûts pour les pays en développement des taux d'imposition réduits en matière d'intérêts et de dividendes à 770 millions d'euros en 2011 tandis que le FMI évalue les coûts pour les États-Unis à 1,6 milliard de dollars.

³⁴ La Belgique a conclu des accords fiscaux avec 92 États parmi lesquels 41 États en développement mais tous ne disposaient pas de données suffisantes pour mener l'étude.

³⁵ Jan Van de Poel, "Op zoek naar een nieuw evenwicht. De impact van Belgische belastingverdragen op ontwikkelingslanden" (uniquement disponible en néerlandais et en anglais). Cette étude peut être consultée à l'adresse suivante: <http://www.11.be/component/zoo/item/belgische-belastingverdragen-kosten-ontwikkelingslanden-jaarlijks-miljoenen>.

Het was ook de bedoeling om eventuele specifieke mechanismen in de akkoorden met Afrikaanse landen, partnerlanden van de Belgische Ontwikkelingssamenwerking, te analyseren³⁶.

De conclusie van deze studie is dat bepalingen in de afgesloten akkoorden bepaalde misbruiken mogelijk maken en de plaatselijke heffingsgrondslag uithollen. De negatieve impact van de lage aanslagvoet op rentes en dividenden wordt op 35 miljoen euro per jaar geraamd. De studie toont aan dat deze situatie voortvloeit uit de ongelijkheid tussen de onderhandelende verdragspartijen, maar de spreker voegt daaraan toe dat de belastingakkoorden niet enkel gevolgen hebben voor intresten en dividenden en dat enkel de betrekkingen tussen België en deze Staten werden bestudeerd, terwijl deze laatste ook akkoorden met talrijke andere Staten hebben afgesloten. De belastingakkoorden maken trouwens ook de weg vrij voor andere fiscaleplanningsstrategieën, zoals die welke werden beschreven door mevrouw McGauran. De landenverslagen (*country by country report*) waarin de OESO voorziet, worden enkel ter beschikking gesteld van de belastingdiensten zodat de gegevens betreffende privéondernemingen niet beschikbaar zijn.

De heer Van de Poel raadt bijgevolg aan om een impactstudie te maken van de belastingakkoorden die België heeft gesloten. In afwachting daarvan pleit hij er tevens voor dat ons land in de onderhandelingen rekening zou houden met de specifieke kenmerken van de ontwikkelingslanden. In dat kader zou opnieuw kunnen worden onderhandeld over de verdragen, net zoals dat in Nederland gebeurt. Daarbij hanteert België best het modelverdrag van de Verenigde Naties. De spreker benadrukt het belang voor België om een transparant en inclusief internationaal fiscaal beleid te voeren, met inspraak van de Kamer van volksvertegenwoordigers door middel van een overlegprocedure³⁷ tijdens de onderhandelingen en periodiek overleg met de administratie.

6. Uiteenzetting van mevrouw Isabel Verlinden (PwC)

Mevrouw Isabel Verlinden, Global Head of Transfer Pricing Services bij PwC geeft allereerst aan dat de verdragen ter vermijding van dubbele belasting louter

L'objectif était également d'analyser les éventuels mécanismes spécifiques prévus dans les accords conclus avec les pays africains qui sont des pays partenaires de la Coopération belge au développement³⁶.

La conclusion de cette étude est que les accords conclus contiennent des dispositions qui rendent certains abus possibles et vident de leur substance l'assiette fiscale locale. L'impact négatif des taux d'imposition réduits sur les intérêts et dividendes est évalué à 35 millions d'euros par an. Si l'étude démontre que cette situation est due à l'inégalité entre les Parties négociatrices, l'orateur souligne également que les effets des accords fiscaux ne sont pas limités aux intérêts et dividendes et que seules les relations entre la Belgique et ces États ont été étudiées alors que ces derniers ont également conclu des accords avec de nombreux autres États. Les accords fiscaux permettent par ailleurs d'autres stratégies de planification fiscale telles que celles décrites par Mme McGauran. De plus, les rapports pays par pays (*country by country report*) prévus par l'OCDE sont uniquement mis à la disposition des administrations fiscales, ce qui empêche l'accès aux données relatives aux entreprises privées.

M. Van de Poel recommande dès lors de procéder à une étude d'impact des accords fiscaux conclus par la Belgique. Il plaide également pour que, dans l'intervalle, les négociations menées par notre pays tiennent compte de la spécificité des pays en développement. Dans ce cadre, tout comme aux Pays-Bas, des traités pourraient être renégociés. Pour ce faire, la Belgique doit utiliser de préférence le modèle de convention des Nations Unies. L'orateur souligne également l'importance pour la Belgique de mener une politique fiscale internationale transparente et inclusive avec l'implication de la Chambre des représentants, notamment au moyen d'une procédure de consultation³⁷ au cours des négociations et d'une concertation périodique avec l'administration.

6. Exposé de Mme Isabel Verlinden (PwC)

Mme Isabel Verlinden, Global Head of Transfer Pricing Services chez PwC explique tout d'abord que les conventions préventives de la double imposition ont

³⁶ Het gaat om de Democratische Republiek Congo, Rwanda, Oeganda, Marokko en Senegal.

³⁷ In het belang van de onderhandelingen kan deze procedure vertrouwelijk zijn.

³⁶ Il s'agit de la République démocratique du Congo, du Rwanda, de l'Ouganda, du Maroc et du Sénégal.

³⁷ Cette procédure pourrait être confidentielle afin de ne pas nuire aux négociations.

bedoeld zijn heffingsbevoegdheid toe te wijzen³⁸. Ze bevatten tevens bepalingen om dubbele belasting te voorkomen en/of te remediëren.

Om een dubbele niet-belastingheffing te voorkomen, hebben de G20 en de OESO in 2013 het *Base Erosion and Profit Shifting Project* (BEPS) aangevat, dat op drie beginselen berust. Allereerst is er het coherentiebeginsel, dat beoogt te voorkomen dat twee Staten een verschillende belastingkwalificatie hanteren. Het tweede beginsel, het zogenaamde “substantiebeginsel”, bepaalt dat een onderneming functionele waarde moet genereren in de Staat waarin ze wordt belast. Dit houdt in dat men de mensen met de nodige expertise en bevoegdheden moet hebben om het ondernemingsrisico te beheren. Met betrekking tot de transparantie ten slotte voorziet het BEPS-actieplan in een documentatie, die drie documenten moet bevatten: de *local file*, de *master file* (een “identiteitskaart” van de multinationale onderneming, die de toewijzing van het resultaat binnen de waardeketen aangeeft), alsook een specifiek rapport over het land (*country by country report*, CBCR). Al deze maatregelen vormen een sterk signaal ter voorkoming van de opzettelijke dubbele niet-belasting.

De belastingverdragen beogen niet alleen de dubbele belastingheffing te voorkomen, maar hebben ook andere doelstellingen:

- ze zorgen voor rechtszekerheid op fiscaal gebied, aangezien ze voortgaan op de nationale belastingwetgeving;
- ze maken het mogelijk de 150 verschillende wereldwijd bestaande belastingssystemen op elkaar af te stemmen;
- ze dragen bij tot de uitbouw van economische betrekkingen tussen Staten;
- ze voorzien tevens in geschillenregelmecanismen, zoals de in artikel 25 van het OESO-model opgenomen regeling voor onderling overleg, eventueel met arbitrage, en de in de EU vigerende arbitrageprocedure. De spreker wijst er echter op dat ter zake veel procedures aan de gang zijn³⁹.

³⁸ De spreker beklemtoont dat het bestaan van een recht op belastingheffing niet noodzakelijk impliceert dat de belastingplichtige daadwerkelijk wordt belast.

³⁹ Eind 2014 waren er 5423 geschillen tussen OESO-lidstaten - een stijging met meer dan 500 % sinds 2006. In dezelfde periode waren er 1280 geschillen tussen EU-lidstaten in het kader van het zogenaamde Arbitrageverslag (cf. *infra*).

pour seul objectif d'attribuer le pouvoir d'imposition. Ils contiennent également des dispositions visant à prévenir ou à remédier à la double imposition³⁸.

Pour éviter une double non-imposition, le G20 et l'OCDE ont entamé en 2013 l'élaboration du *Base Erosion and Profit Shifting Project* (BEPS), qui s'appuie sur trois principes. Tout d'abord, le principe de cohérence vise à éviter une qualification fiscale différente entre deux États. Ensuite, le principe de “substance” concerne le fait qu'une entreprise doit créer de la valeur fonctionnelle dans l'État où elle est imposée. Cela suppose de pouvoir disposer des personnes jouissant de l'expertise et des compétences requises pour gérer le risque entrepreneurial. Enfin, en ce qui concerne la transparence, le Plan d'action BEPS prévoit une documentation qui s'appuiera sur trois documents: le *local file*, le *master file* (une sorte de carte d'identité de l'entreprise multinationale qui indiquera l'allocation des résultats au sein de la chaîne de valeur) et un rapport pays par pays (“*country by country report*” – CBCR). L'ensemble de ces mesures constitue un signal fort contre la double non-imposition intentionnelle.

Au-delà du principe de prévention de la double imposition, les accords fiscaux visent également à remplir d'autres objectifs:

- ils assurent la sécurité juridique en matière fiscale puisqu'ils ont prééminence sur les règles fiscales nationales;
- ils permettent d'harmoniser les 150 systèmes fiscaux différents existant dans le monde;
- ils contribuent à développer les relations économiques entre États;
- ils prévoient également des mécanismes de règlement des différends tels que la procédure d'arbitrage mutuel, éventuellement avec arbitrage, prévue à l'article 25 du modèle de l'OCDE et la procédure d'arbitrage prévue au sein de l'UE. L'oratrice souligne cependant le nombre important de procédures pendantes en la matière³⁹.

³⁸ L'oratrice souligne que l'existence d'un droit à prélever l'impôt n'implique pas nécessairement le fait que le contribuable sera effectivement taxé.

³⁹ A la fin de l'année 2014, on comptait 5423 cas de différends entre États membres de l'OCDE, ce qui représente une augmentation de plus de 500 % depuis 2006. On comptait également 1280 affaires entre États membres de l'UE à la même période dans le cadre de ladite Convention d'arbitrage (cf. *infra*).

Bovenop de verdragen ter voorkoming van dubbele belasting en de andere bilaterale belastingovereenkomsten⁴⁰ bestaan er eveneens verscheidene multilaterale overeenkomsten inzake fiscaliteit:

— het Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken, gezamenlijk ontwikkeld door de Raad van Europa en de OESO;

— het Verdrag 90/436/EEG ter afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen, beter gekend onder de naam “Arbitrageverdrag”;

— het Verdrag van 27 januari 2016 inzake de automatische uitwisseling van inlichtingen middels rapporten land per land, ontwikkeld in het kader van actiepunten 13 van het BEPS-actieplan dat werd ondertekend door 31 Staten, waaronder 20 EU-lidstaten, waarvan er slechts acht tot de G20 behoren. Die instantie had nochtans net aan de OESO een mandaat verleend om maatregelen te treffen tegen belastingontwijking;

— het multilateraal instrument in verband met BEPS⁴¹ dat gesloten zou moeten worden tegen eind 2016. Daarin zal met name voorzien worden in de gelijktijdige goedkeuring van de maatregelen ter voorkoming van dubbele belasting en zullen ook de definities worden opgenomen van “vaste inrichting” alsook rond de bedrijfseconomische finaliteit achter de toekenning van winst aan de betrokken Staat.

Andere multilaterale overeenkomsten bevatten eveneens fiscale bepalingen:

— de zetelakkoorden met internationale instellingen;

— de samenwerkingsovereenkomsten tussen bevoegde overheden met het oog op de organisatie van met name gezamenlijke fiscale controles en de daaruit volgende uitwisseling van inlichtingen;

— de overeenkomsten inzake successierechten.

En plus des conventions préventives de la double imposition et des autres accords fiscaux bilatéraux⁴⁰, il existe également plusieurs accords multilatéraux en matière fiscale:

— la Convention concernant l’assistance administrative mutuelle en matière fiscale développée conjointement par le Conseil de l’Europe et l’OCDE;

— la Convention 90/436/CEE relative à l’élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d’entreprises associées, mieux connue sous l’appellation de “Convention d’arbitrage”;

— l’Accord du 27 janvier 2016 sur l’échange automatique d’informations au moyen de rapports pays par pays, développé dans le cadre de l’action 13 du Plan d’action BEPS, qui a été signé par 31 États dont 20 États membres de l’UE et parmi lesquels seuls huit États sont représentés au G20. Cette instance venait pourtant de confier à l’OCDE le mandat de prendre des mesures afin de lutter contre l’évasion fiscale;

— l’instrument multilatéral dans le cadre du BEPS⁴¹ qui devrait être conclu à la fin 2016. Celui-ci prévoira notamment l’adoption simultanée des mesures visant à éviter la double imposition ainsi que les définitions d’établissement stable et concernant la finalité économique de l’entreprise qui sous-tend l’octroi des bénéfices à l’État concerné.

D’autres accords multilatéraux contiennent également des dispositions fiscales:

— les accords de siège conclus avec des institutions internationales;

— les accords de coopération entre autorités compétentes afin d’organiser notamment des contrôles fiscaux communs et l’échange d’informations qui s’en suit;

— les accords relatifs aux droits de succession.

⁴⁰ De spreker haalt onder meer de overeenkomsten aan inzake uitwisseling van fiscale inlichtingen alsook de overeenkomsten inzake maritiem en/of luchttransport (waarvan de fiscale bepalingen doorgaans sporen met de overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belasting).

⁴¹ Er wordt op gewezen dat dit instrument niet alleen betrekking zal hebben op de OESO-landen, maar ook op tien andere landen: Argentinië, Brazilië, China, India, Indonesië, de Russische Federatie, Saoedi-Arabië, Colombia, Letland en Zuid-Afrika. Alleen dat laatste land heeft het Verdrag inzake automatische uitwisseling van inlichtingen ondertekend.

⁴⁰ L’oratrice évoque ainsi les accords relatifs à l’échange de renseignements fiscaux et les accords en matière de transport maritime et/ou aérien (dont les dispositions fiscales correspondent généralement aux accords préventifs de la double imposition).

⁴¹ Il faut noter que cet instrument concernera non seulement les États de l’OCDE mais également 10 autres États: l’Argentine, le Brésil, la Chine, l’Inde, l’Indonésie, la Fédération de Russie, l’Arabie saoudite, la Colombie, la Lettonie et l’Afrique du Sud. Seul ce dernier pays a signé l’Accord relatif à l’échange automatique d’informations.

De spreekster onderstreept ten slotte de recente internationale ontwikkelingen inzake fiscaliteit. Zo heeft de Europese Commissie op 28 januari 2016 in haar belastingpakket verwezen naar het begrip “mobilisering van de nationale middelen” (*domestic resources mobilization*), een belangrijk instrument om de ontwikkelingslanden te helpen hun fiscaal systeem te versterken. Op 27 februari 2016 hebben de ministers van Financiën van de G20 overigens beslist een gemeenschappelijk forum in te stellen voor het uitrollen van het BEPS-actieplan, dat onder meer belast zal zijn met de verbetering van de administratieve ondersteuning, de informatie-uitwisseling en de financiering van de fiscale projecten. Daar zouden gemeenschappelijke macro-economische indicatoren kunnen worden ontwikkeld om de standaarden inzake fiscaliteit te harmoniseren.

B. Betogen van de leden

Mevrouw Veerle Wouters (N-VA) benadrukt dat de nieuwe internationale bepalingen betreffende *transfer pricing* en antimisbruikclausules bijkomende geschillen tussen Staten kunnen veroorzaken. Hoe zullen binnen de OESO dergelijke geschillen worden opgelost zonder een tekst als de Arbitrageovereenkomst die van toepassing is tussen de lidstaten van de EU?

Voorts onderstreept de spreekster dat de verdragen ter voorkoming van dubbele belasting weliswaar kosten voor de ontwikkelingslanden meebrengen, maar ook rechtszekerheid bieden, met meer investeringskansen en bijgevolg meer nieuwe banen. Het is dus logisch dat de betrokken ondernemingen in aanmerking komen voor mechanismen ter voorkoming van dubbele belasting, net zoals dat het geval is voor het ngo-personeel dat ter plaatse werkt.

De heer Benoît Piedboeuf (MR) vraagt hoe de multilaterale overeenkomst voor de automatische uitwisseling van gegevens die binnen de OESO werd gesloten, bindend kan worden gemaakt om het verdere gebruik van bilaterale akkoorden te voorkomen. Initiatieven waarover geen overleg werd gepleegd, dragen immers niet bij tot doeltreffende oplossingen – dat hebben de voorstellen tot invoering van een taks op financiële transacties wel geleerd.

De spreker geeft aan dat de lagere vennootschapsbelasting in het Groothertogdom Luxemburg gevolgen heeft gehad voor het Belgische belastingstelsel. De spreker onderstreept dat op Europees niveau een betere onderlinge afstemming van de vennootschapsfiscaliteit nodig is alvorens te bepalen dat de Europese regelgeving van toepassing moet zijn op derde landen.

L'oratrice souligne enfin les récents développements internationaux en matière fiscale. Ainsi, le 28 janvier 2016, la Commission européenne fait référence dans son paquet fiscal à la notion de mobilisation des ressources nationales (*domestic resources mobilization*), qui constitue un outil important pour aider les pays en développement à renforcer leur système fiscal. Le 27 février 2016, les ministres des Finances du G20 ont par ailleurs décidé d'instaurer un forum commun afin de mettre en œuvre le plan d'action BEPS, chargé notamment d'améliorer l'assistance administrative, l'échange d'informations et le financement de projets fiscaux. Des indicateurs macro-économiques communs pourraient y être développés afin d'harmoniser les standards en matière fiscale.

B. Interventions des membres

Mme Veerle Wouters (N-VA) souligne que les nouvelles dispositions internationales relatives aux prix de transfert et aux clauses anti-abus risquent d'entraîner davantage de litiges entre États. Comment seront résolus ces litiges au sein de l'OCDE alors qu'il n'y a pas de convention similaire à la Convention d'arbitrage, qui est applicable entre États membres de l'UE?

L'oratrice souligne ensuite qu'au-delà des coûts qu'engendrent les conventions préventives de la double imposition dans les pays en développement, ces traités permettent néanmoins d'instaurer une sécurité juridique qui favorise les investissements et donc la création d'emplois. Il est dès lors logique que les entreprises concernées puissent profiter de mécanismes de prévention de la double imposition tout comme y a droit le personnel des ONG occupé sur place.

M. Benoît Piedboeuf (MR) demande comment l'on pourrait rendre obligatoire la convention multilatérale d'échange automatique des données conclue au sein de l'OCDE et ainsi éviter d'en avoir encore recours à des accords bilatéraux. Comme l'ont démontré les projets de taxe sur les transactions financières, des initiatives non concertées ne permettent en effet pas de trouver des solutions efficaces.

Rappelant que la diminution des taux d'imposition pour les sociétés au Grand Duché de Luxembourg a eu des répercussions sur le système fiscal belge, l'orateur souligne qu'une meilleure harmonisation de la fiscalité des sociétés devrait être mise en place au niveau européen avant de prévoir que la réglementation européenne soit applicable à des États tiers.

De heer Piedboeuf roept de sprekers ten slotte op om hun expertise ten dienste te stellen van de ontwikkelingslanden, zodat ze op gelijke voet kunnen onderhandelen met de Westerse landen.

De heer Marco Van Hees (PTB-GO!) benadrukt eerst dat de regelgeving die in de belastingparadijzen wordt toegepast, niet ten goede komt van de bevolking van die landen, maar van de multinationals die zich daar vestigen.

De spreker wil weten of ook EU-lidstaten kunnen worden opgenomen op de gemeenschappelijke lijst van als belastingparadijs beschouwde Staten die de Europese Unie zal opstellen. Wat met Nederland en België?

De heer Van Hees vraagt vervolgens of het klopt dat het Belgische model van belastingovereenkomst voorziet in afwijkingen op de Belgische wetgeving, die ervoor zorgen dat het stelsel van de definitief belaste inkomsten niet van toepassing is op de belastingparadijzen. Roepen de sprekers de parlementsleden op om zich te verzetten tegen de ontwerpen van instemmingswet betreffende de belastingakkoorden met ontwikkelingslanden, of vinden ze dat deze akkoorden kunnen worden goedgekeurd, mits toevoeging van bepaalde nadere voorwaarden?

De heer Dirk Van der Maelen (sp.a) herinnert eraan dat België een twintigtal belastingovereenkomsten heeft gesloten, die nog ter instemming aan de Kamer van volksvertegenwoordigers moeten worden voorgelegd alvorens ze kunnen worden geratificeerd. Op welke elementen moeten de leden letten tijdens het ratificatieproces van deze overeenkomsten?

Moeten reeds geratificeerde belastingverdragen met bedingen die indruisen tegen de principes die in het kader van de OESO werden uitgewerkt (zoals de antimisbruikbedingen of arbitragebedingen) worden herzien?

Nederland sleutelt momenteel aan 22 belastingovereenkomsten met ontwikkelingslanden; is dat een rechtstreeks gevolg van de resultaten van de studie die SOMO in 2013 publiceerde? Wordt de specifieke impact van elk verdrag nu onderzocht? De spreker zou ook graag weten welke instantie een soortgelijk werk kan realiseren in België.

C. Antwoorden

Mevrouw Isabelle Verlinden (PwC) benadrukt eerst dat 90 landen besprekingen zijn gestart rond het multilateraal instrument rond het OESO-BEPS-project. Tot

M. Piedboeuf appelle enfin les orateurs à mettre leur expertise au profit des pays en développement afin qu'ils puissent négocier d'égal à égal avec les pays occidentaux.

M. Marco Van Hees (PTB-GO!) souligne tout d'abord que la réglementation applicable dans les paradis fiscaux ne bénéficie pas à la population de ces pays mais bien aux multinationales qui s'y installent.

L'orateur souhaiterait savoir si la future liste commune des États considérés comme des paradis fiscaux que l'Union européenne va établir pourrait contenir des États membres de l'UE. Qu'en est-il des Pays-Bas et de la Belgique?

M. Van Hees demande ensuite confirmation du fait que le modèle belge de convention fiscale prévoit des dérogations à la législation belge de sorte que le système des revenus définitivement taxés ne soit pas applicable aux paradis fiscaux. Les orateurs appellent-ils les parlementaires à s'opposer aux projets de loi d'assentiment relatifs à des accords fiscaux conclus avec des pays en développement ou estiment-ils que ces accords peuvent être approuvés moyennant certaines modalités?

M. Dirk Van der Maelen (sp.a) rappelle que la Belgique a conclu une vingtaine d'accords fiscaux qui doivent encore recevoir l'assentiment de la Chambre des représentants avant d'être ratifiés. Il aimerait savoir à quels éléments les membres doivent être attentifs lors du processus de ratification de ces accords.

Doit-on par ailleurs procéder à la révision des conventions fiscales déjà ratifiées qui contiennent des clauses contraires aux principes développés dans le cadre de l'OCDE tels que les clauses anti-abus ou les clauses d'arbitrage?

L'orateur demande si le fait que les Pays-Bas sont en train de renégocier 22 accords fiscaux conclus avec des pays en développement est une conséquence directe des résultats de l'étude publiée par SOMO en 2013. Examine-t-on à présent l'impact spécifique de chaque traité? L'orateur aimerait également savoir quelle instance pourrait mener un travail similaire en Belgique.

C. Réponses

Mme Isabelle Verlinden (PwC) souligne tout d'abord que 90 pays ont entamé des discussions relatives à l'instrument multilatéral dans le cadre du projet BEPS

op heden hebben echter amper 20 Staten zich geëngageerd in het kader van actiepunten 14 van het BEPS-actieplan tot het vermijden van dubbele belasting.

Artikel 25, § 5, van de modelovereenkomst van de OESO voorziet in een verplicht en juridisch bindend arbitragebeding (*mandatory binding arbitration*), terwijl het model van de Verenigde Naties een niet-bindende arbitrage bevat. De spreker pleit er bijgevolg voor om een bindend arbitragebeding met als model artikel 25, §5, van de OESO-tekst op te nemen in elke belastingovereenkomst, al dan niet met een ontwikkelingsland gesloten. De lidstaten hebben hierover nog geen akkoord bereikt⁴².

De spreker benadrukt dat een dynamische interpretatie van de verdragen al een antwoord kan bieden op bepaalde problemen, zoals economische grondslag als voorwaarde.

Mevrouw Katrin McGauran (SOMO) wijst erop dat Nederland beslist heeft zijn belastingverdragen met ontwikkelingslanden te heronderhandelen nadat diverse studies – waaronder één van de Inspectie Ontwikkelingssamenwerking en Beleidsevaluatie (IOB), die ressorteert onder het Nederlandse ministerie van Buitenlandse Zaken – de negatieve effecten van die verdragen aan het licht hadden gebracht. Het is de eerste keer dat een OESO-lid zo'n maatregel neemt.

Daarbij dient wel opgemerkt dat enkel wordt ingezet op de anti-misbruikclausules en niet op een bevoegdheidsherverdeling in belastingzaken, wat een ruimere problematiek is.

De betrokken Staten werden niet gekozen na een nieuwe analyse van de respectieve verdragen, maar op basis van een rangschikking van de Wereldbank volgens het nationaal inkomen. Nederland wenst erop te wijzen dat het gedurende het hele proces handelsbetrekkingen met die landen wil onderhouden; Nederland zal in afwachting de oorspronkelijke belastingverdragen dus niet herroepen.

Mevrouw McGauran licht toe dat het gewijzigde standpunt van Nederland met betrekking tot de internationale belastingverdragen onder meer verband houdt met de vaststelling dat de vennootschapsbelasting een dalende trend vertoont, terwijl de belasting op consumptieproducten en de belasting op de inkomsten uit arbeid stijgen. Dit bewijst dat de bedrijven aan belastingontwijking doen.

⁴² De spreker maakt in het bijzonder melding van Italië dat het bindende arbitrage niet consistent opneemt in nieuwe verdragen, ondanks het feit dat in het OESO-modelverdrag hierin is voorzien.

de l'OCDE. A ce jour, seuls 20 États se sont cependant engagés dans le cadre de l'action 14 du Plan d'action BEPS visant à éviter la double imposition.

L'article 25, § 5, du modèle d'accord de l'OCDE prévoit une clause d'arbitrage obligatoire, juridiquement contraignante (*mandatory binding arbitration*) tandis que le modèle des Nations Unies prévoit un arbitrage non contraignant. L'oratrice plaide donc pour que l'on prévoie dans chaque accord fiscal – qu'il soit conclu avec un pays en développement ou non – une clause d'arbitrage obligatoire sur le modèle de l'article 25, § 5, de l'OCDE. A ce stade, il n'y a pas encore d'accord entre États membres pour ce faire⁴².

L'oratrice souligne qu'une interprétation dynamique des traités peut déjà permettre de répondre à certaines problématiques telles que la condition de substance.

Mme Katrin McGauran (SOMO) explique que les Pays-Bas ont décidé de renégocier leurs conventions fiscales avec les pays en développement suite aux différentes études ayant démontré les effets négatifs que ceux-ci engendrent, dont l'une menée par l'Inspectie Ontwikkelingssamenwerking en Beleidsevaluatie (IOB), qui dépend du ministère des Affaires étrangères néerlandais. Il s'agit du premier cas où un État de l'OCDE décide d'une telle mesure.

Il faut cependant souligner que l'on agira uniquement concernant les clauses anti-abus et non sur la problématique plus générale de la redistribution des compétences en matière d'imposition.

Les États concernés n'ont pas été choisis après un réexamen de chaque traité mais sur la base de la classification établie par la Banque mondiale en matière de revenus nationaux. Les Pays-Bas souhaitent démontrer leur volonté d'entretenir des relations commerciales avec ces pays pendant toute la durée du processus et ne révoqueront donc pas les accords fiscaux initiaux en attendant.

Mme McGauran explique ensuite que l'évolution de la position des Pays-Bas relative aux traités internationaux en matière fiscale provient notamment du constat que l'impôt sur les sociétés a tendance à diminuer alors que la taxation des produits de consommation et l'imposition des revenus du travail augmente. Ceci démontre que les sociétés ont recours à l'évasion fiscale.

⁴² L'oratrice évoque notamment le cas de l'Italie qui n'inscrit pas systématiquement l'arbitrage obligatoire dans les nouvelles conventions, malgré que celui-ci soit prévu dans le modèle de convention de l'OCDE.

Belastingontduiking en -ontwijking zijn in Nederland met name mogelijk doordat de economische grondslag niet als voorwaarde geldt. De internationale context van belastingconcurrentie tussen Staten leidt ertoe dat het nationaal inkomen van alle landen daalt. De landen hebben er dus belang bij internationaal op te treden om dit probleem op te lossen.

Nederland vervult in OESO-verband een voortrekkersrol om de internationale verdragen te herzien. Ter wille van de samenhang van het beleid heeft het land overigens een structurele samenwerking ingesteld tussen het ministerie van Buitenlandse Zaken en dat van Financiën.

De heer Jan Van de Poel (11.11.11) bevestigt dat belastingverdragen bijdragen tot meer rechtszekerheid – wat dan weer bepaalde investeringen in de hand werkt – maar dat ze ook ongunstige effecten hebben voor de ontwikkelingslanden.

Hij geeft aan dat de federatie van niet-gouvernementele ontwikkelingsorganisaties gevraagd heeft dat het personeel van haar leden eenzelfde fiscale behandeling zou krijgen als het personeel van de DGD en de BTC dat in het buitenland werkt.

Vervolgens geeft de spreker aan dat België zijn model van belastingverdrag in ieder geval zou moeten aanpassen aan de recente internationale ontwikkelingen, aangezien het in OESO-verband gesloten multilateraal akkoord enkel zal gelden voor de betrekkingen tussen België en de andere verdragsluitende Partijen. In verband met de Staten die het verdrag niet hebben ondertekend en als belastingparadijzen worden beschouwd, pleit de spreker ervoor dat België akkoorden sluit die zich beperken tot de uitwisseling van fiscale gegevens. Wat de ontwikkelingslanden betreft, stelt de heer Van de Poel voor om de algemene impact van de belastingverdragen op de twee betrokken Staten op onafhankelijke wijze te analyseren. De Bijzonder Evaluator van de Belgische Ontwikkelingssamenwerking – de tegenhanger van het Nederlandse IOB – zou met die taak kunnen worden belast, samen met de academische wereld.

De heer Van de Poel benadrukt tenslotte dat de criteria *ownership* en *accountability*, die vaak worden gebruikt in de context van ontwikkelingssamenwerking, ook aan bod moeten komen in de projecten die gericht zijn op de capaciteitsversterking van de ontwikkelingslanden. Tevens pleit hij ervoor dat Staten die geen lid zijn van de OESO betrokken zouden worden bij de uitwerking van de regels die momenteel binnen de OESO worden besproken, daar het de bedoeling is dat zij die regels later ook uitvoeren.

Aux Pays-Bas, les mécanismes d'évitement de l'impôt et d'évasion fiscale sont notamment rendus possibles par l'absence de condition de substance économique. Le contexte international de concurrence fiscale entre États a pour effet de diminuer les revenus publics de l'ensemble des pays. Il est donc dans l'intérêt de ceux-ci d'agir au niveau international pour résoudre ce problème.

Les Pays-Bas jouent un rôle-moteur au sein de l'OCDE afin de faire évoluer les traités internationaux. En matière de cohérence des politiques, ils ont par ailleurs mis en place une collaboration structurelle entre les ministères des Affaires étrangères et des Finances.

M. Jan Van de Poel (11.11.11) confirme que la conclusion des accords fiscaux permet d'assurer une meilleure sécurité juridique – qui favorise à son tour certains investissements – mais que cela implique également des effets négatifs pour les pays en développement.

Il précise que la Fédération des ONG en matière de développement souhaitait que le personnel de ses membres puisse bénéficier du même traitement fiscal que les membres du personnel de la DGD et de la CTB travaillant à l'étranger.

L'orateur explique ensuite que la Belgique devrait de toute façon adapter son modèle de convention fiscale aux récents développements internationaux étant donné que l'accord multilatéral conclu dans le cadre de l'OCDE ne s'appliquera qu'aux relations entre la Belgique et les autres États Parties à ce traité. En ce qui concerne les États non Parties au traité, considérés comme des paradis fiscaux, l'orateur plaide pour que la Belgique conclue des accords qui se limitent à l'échange de renseignements fiscaux. Pour ce qui est des pays en développement, M. Van de Poel suggère d'étudier de manière indépendante l'impact général des conventions fiscales sur les deux États concernés. L'Évaluateur spécial de la Coopération belge au développement – qui est l'équivalent belge de l'IOB aux Pays-Bas – pourrait être chargé de cette mission en collaboration avec le monde académique.

M. Van de Poel souligne enfin que les critères d'appropriation et de responsabilité (*ownership and accountability*) souvent utilisés en matière de développement doivent également être pris en compte dans les projets de renforcement des capacités des États en développement. Il plaide également pour que l'on implique les États tiers à l'OCDE dans l'élaboration des règles qui y sont actuellement discutées si l'on souhaite par la suite qu'ils les mettent en œuvre.

De heer Franco Roccatagliata (TAXUD) wijst er in de eerste plaats op dat het sluiten van een multilateraal akkoord op OESO-niveau niet zal betekenen dat alle bestaande overeenkomsten tussen verdragsluitende Partijen worden vervangen. Er worden alleen bepaalde clausules in die verdragen vervangen. Het BEPS-actieplan heeft overigens niet de bedoeling te zorgen voor een evenwichtiger bevoegdheidsverdeling inzake belastingaangelegenheden tussen de woonstaat en de bronstaat.

Op EU-niveau heeft het Europees Parlement louter een raadplegingsbevoegdheid. De bevoegdheden van de Europese Commissie zouden in het huidige kader slechts kunnen worden versterkt indien de 28 lidstaten de Commissie een mandaat verlenen om te werken aan een betere onderlinge afstemming van de belastingregels.

De heer Roccatagliata voegt eraan toe dat België zowel binnen de VN als binnen de OESO de besprekingen over dit onderwerp altijd krachtig heeft aangestuurd.

De heer Gauthier Charles de la Brousse (TAXUD) geeft aan dat het voorstel om een gemeenschappelijke lijst van belastingparadijzen op te stellen, een onderdeel is van de externe strategie van de Europese Unie. Deze lijst is gebaseerd op de normen inzake goed bestuur die op Europees niveau al worden toegepast en heeft dus betrekking op derde Staten.

Vervolgens geeft de spreker aan dat de Europese Commissie al in 2011 een voorstel had geformuleerd voor een harmonisering van de fiscale wetgevingen inzake vennootschapsbelasting binnen de Europese Unie⁴³, maar dat de Raad dat voorstel toen niet heeft gesteund. Tegen de zomer van 2016 zal ter zake een nieuw voorstel worden uitgewerkt.

De heer Charles de la Brousse wijst erop dat hij onvoldoende vertrouwd is met de Belgische wetgeving inzake definitief belaste inkomsten. Hij raadt derhalve aan dat België, wanneer het een belastingovereenkomst wil sluiten, rekening zou houden met de normen inzake goed bestuur en zou nagaan welke aanslagvoet in het derde land op de vennootschappen van toepassing is.

Aangaande de afwikkeling van belastinggeschillen onderstreept *de heer Maikel Evers (OESO)* dat het altijd beter is geschillen te voorkomen. Monitoring is dan ook uiterst belangrijk om na te gaan of de Staten de fiscale regels correct toepassen. Aansluitend op de wereldwijde normen die vorig najaar door de OESO zijn uitgewerkt,

⁴³ Voorstel voor een richtlijn van de Raad betreffende een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting (CCCTB) (COM 2011/0121 def.).

M. Franco Roccatagliata (TAXUD) souligne tout d'abord que la conclusion d'un accord multilatéral au niveau de l'OCDE n'aura pas pour effet de remplacer l'ensemble des conventions existantes entre États Parties mais concernera uniquement le remplacement de certaines clauses dans ces conventions. De plus, le Plan d'action BEPS n'a pas pour vocation d'établir davantage d'équilibre dans la répartition des compétences en matière d'imposition entre État de résidence et État de la source.

Au niveau de l'UE, le Parlement européen ne dispose que d'un pouvoir de consultation. Les compétences de la Commission européenne ne pourraient être renforcées dans le cadre actuel que par l'octroi d'un mandat des 28 États membres afin d'œuvrer à une meilleure harmonisation en matière fiscale.

M. Roccatagliata ajoute que la Belgique est un État qui a toujours joué un rôle moteur dans les discussions sur le sujet tant au sein de l'ONU que de l'OCDE.

M. Gauthier Charles De la Brousse (TAXUD) précise que la proposition de liste commune des paradis fiscaux est établie dans le cadre de la stratégie externe de l'Union européenne. Cette liste basée sur les standards de bonne gouvernance déjà appliqués au niveau européen a donc vocation à concerner des États tiers.

L'orateur explique ensuite qu'une proposition d'harmonisation des législations fiscales en matière d'impôt des sociétés au sein de l'UE avait déjà été formulée par la Commission européenne en 2011⁴³ mais qu'elle n'avait alors pas reçu le soutien du Conseil. Une nouvelle proposition en la matière va être élaborée d'ici l'été 2016.

Précisant qu'il ne connaît pas suffisamment la législation belge en matière de revenus définitivement taxés, M. Charles de la Brousse préconise de tenir compte des standards de bonne gouvernance et d'examiner le taux d'imposition des sociétés appliqué dans le pays tiers lorsque la Belgique envisage de conclure une convention fiscale.

En ce qui concerne le règlement de différends en matière fiscale, *M. Maikel Evers (OCDE)* souligne qu'il vaut toujours mieux prévenir les conflits. Le *monitoring* est donc un élément essentiel afin de vérifier si les États appliquent correctement les règles fiscales. Si les accords conclus dans le cadre du paquet de mesures

⁴³ Proposition de directive du Conseil concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS) (COM 2011/0121 def.).

werden overeenkomsten gesloten in het raam van het BEPS-maatregelenpakket tegen belastingontwijking; mocht blijken dat die overeenkomsten ontoereikend zijn of tot nieuwe geschillen leiden, dan moeten zij uiteraard worden aangepast.

Een van de minimumstandaarden in het raam van het BEPS-actieplan heeft betrekking op de geschillenafwikkelingsprocedure. Het gaat niet om een dwingend arbitragemechanisme, maar er wordt in voorzien de overlegprocedure op het niveau van de belastingadministraties te verbeteren. Een groep van twintig landen heeft zich uitgesproken vóór een verplichte arbitrageprocedure. Hoewel die groep niet heel talrijk is, zijn die landen toch goed voor ongeveer 90 % van de lopende overlegprocedures.

Aangaande de dubbelbelastingverdragen merkt de heer Evers op dat de bronbelasting slechts één element van dat soort verdragen is. Wanneer een land op basis van de reciprociteit beslist om een bronbelasting te verminderen of zelfs af te schaffen, dan dalen uiteraard zijn ontvangsten, althans in eerste instantie. Het gebeurt zelfs dat een land een bronbelasting invoert om ze vervolgens tijdens de onderhandelingen te kunnen schrappen.

Wat de uitwerking van het overeenkomstmodel betreft, heeft het Comité voor fiscale aangelegenheden van de OESO geoordeeld dat bronbelasting in principe beperkt zou moeten worden wanneer die aanleiding kan geven tot scheeftrekkingen.

Zelfs wanneer geen enkele belasting wordt geheven in de bronstaat, zien de Staten die een systeem van deelneming-vrijstelling toepassen, vaak van belastingheffing af. Alles hangt van de mededingingsvoorwaarden af. Wanneer een onderneming actief is in een land waar geen enkele belasting wordt geheven, moet zij de concurrentie met de plaatselijke vennootschappen kunnen aangaan. Sommige landen maken hun keuze naargelang van het tarief dat van toepassing is in het land waar de onderneming is gevestigd. Het OESO-model laat de landen de keuze tussen een compensatiestelsel en een vrijstellingsmechanisme, rekening houdend met hun eigen belastingbeleid.

Het BEPS-actieplan heeft het voordeel dat het een alomvattende diagnose van het vraagstuk maakt en tegelijkertijd via 15 actiethema's een groot aantal pijnpunten aanpakt. Het bevat een aantal voorbeelden van uit te werken strategieën.

In de strijd tegen dubbele niet-belasting bij onrechtmatig gebruik van de belastingovereenkomsten door brievenbusvennootschappen (actiepunt nr. 6 van het

BEPS contre l'évasion fiscale dans le prolongement des normes mondiales élaborées l'automne dernier par l'OCDE, devaient s'avérer insuffisants ou conduire à de nouveaux différends, il faudrait bien évidemment les adapter.

Un des standards minimums prévus dans le cadre du Plan d'action BEPS vise la procédure de règlement des différends. Il ne s'agit pas d'un système d'arbitrage contraignant, mais il est prévu d'améliorer la procédure de concertation au niveau des administrations fiscales. Un groupe de vingt pays se sont prononcés en faveur d'une procédure d'arbitrage obligatoire. S'ils ne sont pas nombreux, ces pays représentent cependant quelque 90 % des procédures de concertation en cours.

Pour ce qui est des conventions préventives de la double imposition, M. Evers observe que l'impôt à la source ne représente qu'un des éléments de ce type de traités. Lorsqu'un pays décide, sur la base de la réciprocité, de réduire, voire de supprimer un impôt à la source, cela réduit évidemment ses revenus, du moins dans un premier temps. Il arrive même qu'un État décide d'introduire un impôt à la source pour pouvoir ensuite le supprimer au cours des négociations.

Dans le cadre de l'élaboration du modèle de convention, le Comité des Affaires fiscales de l'OCDE a considéré que l'impôt à la source doit être réduit lorsqu'il peut donner lieu à des distorsions.

Même si aucun impôt n'est prélevé dans l'État de la source, les États qui appliquent un système de participation-exemption renoncent souvent au prélèvement d'un impôt. Tout dépend des conditions de concurrence. Lorsqu'une entreprise est active dans un pays où aucun impôt n'est prélevé, elle doit pouvoir faire face à la concurrence des sociétés locales. Certains pays déterminent leur choix en fonction du tarif appliqué dans le pays où l'entreprise est établie. Le modèle OCDE laisse le choix aux pays entre un système de compensation et un système d'exonération en fonction de leur propre politique fiscale.

L'avantage du plan d'action BEPS est qu'il réalise un diagnostic global de la problématique et s'attaque simultanément à un grand nombre de problèmes par le biais de 15 lignes d'action. Il contient un certain nombre d'exemples de stratégies à développer.

Afin de lutter contre la double non-imposition dans un contexte d'utilisation abusive des conventions fiscales par des sociétés boîtes aux lettres (action 6 du Plan

BEPS-actieplan) werd een nieuw multilateraal instrument uitgewerkt om de vereiste wijzigingen aan te brengen in de bilaterale dubbelbelastingverdragen. Voor de landen die zouden beslissen niet tot dat instrument toe te treden, kunnen eveneens wijzigingen worden aangebracht op bilateraal niveau.

Het alomvattende inclusieve raamwerk (*inclusive framework*) voor de controle op de toepassing van de BEPS-regels voorziet in de invoering van een *monitoring* teneinde na te gaan of alle landen een anti-misbruikbepaling in hun overeenkomsten opnemen. De overeenkomsten waarin een dergelijke bepaling ontbreekt, houden uiteraard een groter risico in voor de ontwikkelingslanden.

In augustus 2013 heeft Nederland een strategie bepaald inzake de herziening en de selectie van de belastingverdragen. Evenals België steunt Nederland het *Addis tax initiative* alsook specifieke projecten die het OESO-secretariaat uitvoert, zoals het ontwikkelen van instrumenten om de ontwikkelingslanden te helpen hun wetgeving en de werking van hun administratie te verbeteren. Inspecteurs van Financiën zijn naar die landen gestuurd om bij de ontwikkeling van inspectieprocessen te helpen (*tax inspectors without borders*).

De rapporteur,

Benoît PIEDBOEUF

De voorzitter,

Dirk VAN DER MAELEN

d'action BEPS), un nouvel instrument multilatéral a été élaboré afin d'apporter les modifications requises dans les conventions bilatérales préventives de la double imposition. Pour les pays qui décideraient de ne pas adhérer à cet instrument, des modifications peuvent aussi être apportées sur le plan bilatéral.

Le cadre inclusif global (*inclusive framework*) visant à vérifier l'application des règles BEPS prévoit la création d'un système de *monitoring* afin de vérifier si tous les pays incluent une disposition anti-abus dans leurs conventions. Les conventions qui ne contiennent pas une telle disposition présentent évidemment un risque accru pour les pays en développement.

En août 2013, les Pays-Bas ont défini une stratégie de révision des conventions fiscales et de leur sélection. En outre, tout comme la Belgique, les Pays-Bas soutiennent l'*Addis tax initiative* ainsi que des projets spécifiques exécutés par le secrétariat de l'OCDE comme, par exemple, le développement d'outils afin d'aider les pays en développement à améliorer leurs législations et à renforcer le fonctionnement de leur administration. Des inspecteurs des finances ont été envoyés dans ces pays pour contribuer au développement de processus d'inspection (*tax inspectors without borders*).

Le rapporteur,

Benoît PIEDBOEUF

Le président,

Dirk VAN DER MAELEN

BIJLAGE

**Door professor Luc De Broe
verstreckte gegevens**

ANNEXE

**Renseignements transmis par
le professeur Luc De Broe**

1. Dubbelbelastingverdragen

LEUVEN
INSTITUUT VOOR
HET BELASTENRECHT

Belgische dubbelbelastingverdragen (in werking)

Albanië	'02 – '04	Frankrijk	'64 – '65 / '99 – '00 /	Maleisië	'73 – '75 / '73 – '79	Servië	'80 – '83
Algerije	'91 – '03		'08 – '09 / '09 – '13	Malta	'74 – '75 / '93 – '02	Singapore	'72 – '73 / '96 – '03 /
Argentinië	'96 – '99	Gabon	'93 – '05	Marokko	'72 – '75 / '83 / '90 /		'06 – '08 / '09 – '13
Armenië	'87 – '91 / '01 – '04	Georgië	'87 – '91 / '99 – '04		'06 – '09	Slovenië	'98 – '02
Australië	'77 – '79 / '84 – '86 /	Ghana	'05 – '08	Mauritius	'95 – '99	Slowakije	'97 – '00
	'09 – '10	Griekenland	'68 – '70 / '04 – '05	Mexico	'92 – '97	Spanje	'70 – '72 / '95 – '03
Azerbeidzjan	'87 – '91 / '04 – '06	Hongarije	'82 – '84	Moldavië	'87 – '91	Sri Lanka	'83 – '85
Bahrein	'07 – '14 / '09 – '14	Hong Kong	'03 – '04	Mongolië	'95 – '00	Tadzjikistan	'87 – '91
Bangladesh	'90 – '97	Ierland	'70 – '73	Montenegro	'80 – '83	Taiwan	'04 – '05
Bosnië- Herz.	'80 – '83	IJsland	'00 – '03	Nederland	'70 – '71 / '01 – '02 /	Thailand	'78 – '80
Brazilië	'72 – '73 / '02 – '02	India	'93 – '97		'09 – '13	Tsjechië	'96 – '00 / '10 – '15
Bulgarije	'88 – '91	Indonesië	'97 – '01	Nieuw- Zeeland	'81 – '83	Tunesië	'75 – '76 / '04 – '09
Canada	'75 – '76 / '02 – '02	Israël	'72 – '75	Nigeria	'89 – '94	Turkije	'87 – '91
Chili	'07 – '10	Italië	'83 – '89 / '84 – '89 /	Noorwegen	'88 – '91 / '09 – '13	Turkmenistan	'87 – '91
China	'85 – '87 / '96 – '02 /		'04 – '13	Oekraïne	'96 – '99	Venezuela	'93 – '98
	'09 – '13	Ivoorkust	'77 – '80	Oezbekistan	'96 – '99 / '98 – '99	Verenigd Koninkr.	'87 – '89 / '09 – '12
Congo	'07 – '11	Japan	'68 – '70 / '88 – '90	Oostenrijk	'71 – '73	VAE	'96 – '04
Cyprus	'96 – '99	Kazachstan	'98 – '00	Pakistan	'80 – '83	Verenigde Staten	'70 – '72 / '87 – '89 /
Denemarken	'69 – '70 / '99 – '03 /	Kirgizië	'87 – '91	Polen	'01 – '04		'06 – '07
	'09 – '13	Koeweit	'90 – '00	Portugal	'69 – '71 – '95 – '01	Vietnam	'96 – '99
Duitsland	'67 – '69 / '02 – '02	Kroatië	'80 – '83 / '01 – '04	Roemenië	'96 – '98	Wit-Rusland	'95 – '98
Ecuador	'96 – '04	Letland	'99 – '03	Russische Fed.	'95 – '00	Zuid-Afrika	'95 – '98
Egypte	'91 – '97	Litouwen	'98 – '03	Rwanda	'07 – '09	Zuid-Korea	'77 – '79 / '94 – '96 /
Estland	'99 – '03	Luxemburg	'70 – '72 / '02 – '04	San Marino	'05 – '07 / '09 – '13		'94 – '10
Filippijnen	'76 – '80 / '96 – '96		'09 – '13	Senegal	'87 – '93	Zweden	'91 – '93
Finland	'76 – '80 / '91 – '97 /	Macedonië	'80 – '83			Zwitserland	'78 – '80
	'09 – '13						

1

1. Dubbelbelastingverdragen

LEUVEN
INSTITUUT VOOR
HET BELASTENRECHT

Belgische dubbelbelastingverdragen (ondertekend, nog niet in werking)

Overeenkomst		Protocol		Avenant	
Eiland Man	2009	Canada	2014		
Macao	2006	Congo	2009	Spanje	2009
Macedonië	2010	Griekenland	2010	Spanje	2014
Moldavië	2008	Ierland	2014	Zwitserland	2014
Noorwegen	2014				
Oeganda	2007	IJsland	2009		
Oman	2008	Korea	2010		
Qatar	2007	Maleisië	2009		
Rusland	2015	Malta	2010		
Seychellen	2006	Mexico	2013		
Tadzjikistan	2009	Nieuw-Zeeland	2009		
Uruguay	2013	Oeganda	2014		
		Oezbekistan	2015		
		Oostenrijk	2009		
		Polen	2014		
		Qatar	2015		
		Rwanda	2010		
		Seychellen	2009		
		Turkije	2013		
		Verenigd Koninkrijk	2014		

13

1. Dubbelbelastingverdragen

LEUVEN

Belgische dubbelbelastingverdragen (in (her)negotiatie)

Andorra	2014
Barbados	2010
Botswana	2010
Colombia	2010
Duitsland	2013
Kameroen	
Cuba	
Frankrijk	2014
Kenia	2013
Panama	2010
Saoedi-Arabië	2014

14

3. Akkoord inzake de uitwisseling van fiscale inlichtingen (TIEA)

LEUVEN

Belgische TIEAs

In werking (2009)

Andorra
Bahamas
Belize
Dominica
Gibraltar
Grenada
Liechtenstein
Montserrat
Saint Kitts en Nevis
Saint-Lucia
St Vincent en de Grenadines

Nog niet in werking (ondertekend)

Anguilla	2010
Antigua en Barbuda	2009
Aruba	2014
Bermuda	2013
Cookeilanden	2015
Guernsey	2014
Jersey	2014
Kaaimaneilanden	2014
Monaco	2009

In negotiatie

India
Liberia

17

1. Conventions préventives de la double imposition

LEUVEN

Conventions de double imposition belges (en vigueur)

Albanie	'02 - '04	France	'64 - '65 / '99 - '00 /	Malaisie	'73 - '75 / '73 - '79	Serbie	'80 - '83
Algérie	'91 - '03		'08 - '09 / '09 - '13	Malte	'74 - '75 / '93 - '02	Singapour	'72 - '73 / '96 - '03 /
Argentine	'96 - '99	Gabon	'93 - '05	Maroc	'72 - '75 / '83 / '90 /	Slovénie	'06 - '08 / '09 - '13
Arménie	'87 - '91 / '01 - '04	Géorgie	'87 - '91 / '99 - '04		'06 - '09	Slovaquie	'98 - '02
Australie	'77 - '79 / '84 - '86 /	Ghana	'05 - '08	Maurice	'95 - '99	Espagne	'97 - '00
	'09 - '10	Grèce	'68 - '70 / '04 - '05	Mexique	'92 - '97	Sri Lanka	'70 - '72 / '95 - '03
Azerbaïdjan	'87 - '91 / '04 - '06	Hongrie	'82 - '84	Moldavie	'87 - '91	Tadjikistan	'83 - '85
Bahrein	'07 - '14 / '09 - '14	Hong Kong	'03 - '04	Mongolie	'95 - '00	Taiwan	'87 - '91
Bangladesh	'90 - '97	Irlande	'70 - '73	Monténégro	'80 - '83	Thaïlande	'04 - '05
Bosnie- Herz.	'80 - '83	Islande	'00 - '03	Pays-Bas	'70 - '71 / '01 - '02 /	Tchéquie	'78 - '80
Brésil	'72 - '73 / '02 - '02	Inde	'93 - '97		'09 - '13	Tunisie	'96 - '00 / '10 - '15
Bulgarie	'88 - '91	Indonésie	'97 - '01	Nouvelle-		Turquie	'75 - '76 / '04 - '09
Canada	'75 - '76 / '02 - '02	Israël	'72 - '75	Zélande	'81 - '83	Turkménistan	'87 - '91
Chili	'07 - '10	Italie	'83 - '89 / '84 - '89 /	Nigéria	'89 - '94	Venezuela	'87 - '91
Chine	'85 - '87 / '96 - '02 /		'04 - '13	Norvège	'88 - '91 / '09 - '13	Royaume-Uni	'93 - '98
	'09 - '13	Côte d'Ivoire	'77 - '80	Ukraine	'96 - '99	É A U	'87 - '89 / '09 - '12
Congo	'07 - '11	Japon	'68 - '70 / '88 - '90	Ouzbékistan	'96 - '99 / '98 - '99	États-Unis	'96 - '04
Chypre	'96 - '99	Kazakhstan	'98 - '00	Autriche	'71 - '73		'70 - '72 / '87 - '89 /
Danemark	'69 - '70 / '99 - '03 /	Kirghizie	'87 - '91	Pakistan	'80 - '83	Vietnam	'06 - '07
	'09 - '13	Koweït	'90 - '00	Pologne	'01 - '04	Belarus	'96 - '99
Allemagne	'67 - '69 / '02 - '02	Croatie	'80 - '83 / '01 - '04	Portugal	'69 - '71 - '95 - '01	Afrique du Sud	'95 - '98
Équateur	'96 - '04	Lettonie	'99 - '03	Roumanie	'96 - '98	Corée du Sud	'95 - '98
Égypte	'91 - '97	Lituanie	'98 - '03	Fédération de			'77 - '79 / '94 - '96 /
Estonie	'99 - '03	Luxembourg	'70 - '72 / '02 - '04	Russie.	'95 - '00	Suède	'94 - '10
Philippines	'76 - '80 / '96 - '96		'09 - '13	Rwanda	'07 - '09	Suisse	'91 - '93
Finlande	'76 - '80 / '91 - '97 /	Macédoine	'80 - '83	Saint-Marin	'05 - '07 / '09 - '13		'78 - '80
	'09 - '13			Sénégal	'87 - '93		

12

1. Conventions préventives de la double imposition

LEUVEN

Conventions de double imposition belges (signées, pas encore en vigueur)

Convention		Protocole		Avenant	
Ile de Man	2009	Canada	2014	Espagne	2009
Macao	2006	Congo	2009	Espagne	2014
Macédoine	2010	Grèce	2010	Suisse	2014
Moldavie	2008	Irlande	2014		
Norvège	2014	Islande	2009		
Ouganda	2007	Corée	2010		
Oman	2008	Malaisie	2009		
Qatar	2007	Malte	2010		
Russie	2015	Mexique	2013		
Seychelles	2006	Nouvelle-Zélande	2009		
Tadjikistan	2009	Ouganda	2014		
Uruguay	2013	Ouzbékistan	2015		
		Autriche	2009		
		Pologne	2014		
		Qatar	2015		
		Rwanda	2010		
		Seychelles	2009		
		Turquie	2013		
		Royaume-Uni	2014		

13

1. . Conventions préventives de la double imposition

LEUVEN

Conventions de double imposition belges (en (re)négociation)

Andorre	2014
Barbade	2010
Botswana	2010
Colombie	2010
Allemagne	2013
Cameroun	
Cuba	
France	2014
Kenya	2013
Panama	2010
Arabie saoudite	2014

14

3. Accords d'échange de renseignements fiscaux (TIEAS)

LEUVEN

TIEAS belges

En vigueur (2009)

Andorre
Bahamas
Bélize
La Dominique
Gibraltar
Grenade
Liechtenstein
Montserrat
Saint-Kitts-et-Nevis
Sainte-Lucie
St-Vincent-et-les-Grenadines

Pas encore en vigueur (signés)

Anguille	2010
Antigue et Barbude	2009
Aruba	2014
Bermude	2013
Iles Cook	2015
Guernsey	2014
Jersey	2014
Iles Caïman	2014
Monaco	2009

En négociation

Inde
Libéria

17