

**This item is the archived peer-reviewed author-version of:**

Misbruikbestrijding in fiscalibus: vindt de kat haar jongen nog terug?

**Reference:**

Peeters Bart.- Misbruikbestrijding in fiscalibus: vindt de kat haar jongen nog terug?  
SEW : tijdschrift voor Europees en economisch recht - ISSN 0165-098X - 7/8(2023), p. 319-338  
To cite this reference: <https://hdl.handle.net/10067/2041340151162165141>

# Misbruikbestrijding in fiscalibus: vindt de kat haar jongen nog terug?

Bart Peeters\*

Sinds de financiële crisis van 2007-2008 staat internationale belastingontwijking door veelal multinationale ondernemingen hoog op de politieke agenda. Vanop diverse fronten worden landen aangespoord, dan wel gedwongen hun fiscaal recht aan te passen teneinde hieraan het hoofd te bieden. Deze bijdrage beoogt aan de niet fiscaal gespecialiseerde lezer een veralgemeend gestructureerd overzicht te bieden van deze ontwikkelingen.

## 1. Inleiding

Het laatste decennium wordt gekenmerkt door een ware revolutie inzake de internationale belastingpraktijk. De storm is nog niet gaan liggen, maar nu is alleszins al duidelijk dat (vooral voor internationaal actieve grote multinationale ondernemingen) de complexiteit van de belasting over hun winsten zienderogen toeneemt in het kader van de strijd tegen belastingontwijking. Gestart vanuit een vooral publiek ongenoegen na een financiële crisis dwingt een cocktail van juridische en politieke initiatieven nationale staten tot bijkomende maatregelen tegen fiscale planning. Zowel het – juridisch, dan wel moreel – verplicht moeten invoeren van antimisbruikbepalingen als de onvermijdelijke noodzaak om hierbij het eigen stelsel op buitenlandse fiscale stelsels af te stemmen, tast de vanouds autonome soevereine invulling van zijn fiscaal recht door elke individuele staat – in het bijzonder op het domein van de vennootschapsbelasting – onmiskenbaar alsmaar meer aan.

Zo zijn zowel in het formele belastingrecht<sup>1</sup>, als in het materiële belastingrecht<sup>2</sup> trends vast te stellen. Initiatieven en controle komen vanuit de publieke opinie en/of internationale media,<sup>3</sup> staten maakten zelf op politiek niveau afspraken<sup>4</sup> en werden geconfronteerd met dwingend opgelegde internationale en/of Europeesrechtelijke verplichtingen.<sup>5</sup> Deze periode wordt verder gekenmerkt door een verschuiving van de strijd tegen illegale belastingontduiking naar een strijd tegen agressieve (al dan niet legale) fiscale planning met een verscherpte aandacht voor 'tax fairness'.<sup>6</sup> Dit geheel staat dan weer haaks op de onderlinge competitie om, middels fiscale gunstmaatregelen, buitenlandse investeerders aan te trekken, een tendens die op haar beurt botst met het Europeesrechtelijke verbod van staatssteun, zoals geregeld in artikel 107 VWEU.<sup>7</sup> Deze bijdrage beoogt, aan de hand van enkele algemene perspectieven, een kritische rode draad te bieden doorheen de regelgevende ontwikkelingen van het laatste anderhalve decennium, met in hoofdzaak aandacht voor de vennootschapsbelasting. Aldus worden zowel juridisch bindende, als eerder gezaghebbende maatregelen besproken, worden materiële antimisbruikmaatregelen aangevuld met formele maatregelen ter verhoging van transparantie en komen diverse initiators achtereenvolgens aan bod.

## **2. Publieke verontwaardiging over agressieve belastingontwijking**

Een startpunt kan worden gelegd bij de naweeën van de financiële crisis van 2007-2008. Om deze crisis het hoofd te bieden en financiële instellingen (en het daaraan gekoppelde algemene financiële bestel) recht te houden, maakten nationale overheden substantiële uitgaven en liep men grote begrotingstekorten op. Belastingen kwamen dan, als prioritaire bron van inkomsten, in de kijker om deze putten te dempen. De ongelijke bijdrage in deze lasten wekte evenwel publiek ongenoegen. Deze verontwaardiging was vooral gericht op agressieve belastingontwijkende constructies van grote multinationals. Hun handelingen waren mogelijks weliswaar legaal, maar door middel van grensoverschrijdende fiscale constructies konden zij fiscale lasten drukken, wat de lasten voor kleine, lokaal actieve ondernemingen en individuele belastingbetalers enkel deed toenemen. Tekenend voorbeeld in dit verband was bijvoorbeeld Starbucks dat jarenlang enkel fiscale verliezen rapporteerde in het VK, maar toch investeerders kon overtuigen winstgevend te zijn. Het leidde tot een algemene publieke boycot, waarna deze onderneming zich genoodzaakt zag £ 20 miljoen 'bijkomende inkomstenbelastingen' te betalen in het VK en vervolgens ook haar hoofdkwartier naar het VK te verhuizen om aldaar meer belasting te betalen.<sup>8</sup> Verder waren ook de zogenaamde 'Big Four-kantoren' het voorwerp van een druk bekeken parlementaire hoorzitting<sup>9</sup>, en werd de fiscale planning van andere multinationals zoals o.a. Google en Amazon sterk publiek bekritiseerd.<sup>10</sup> Een decennium eerder was door een verruiming van informatie-uitwisseling vooral de strijd tegen illegale belastingontduiking opgevoerd, door middel van ontwikkelingen binnen o.a. de EU,<sup>11</sup> vanuit de OESO<sup>12</sup> en de V.S.<sup>13</sup> Deze initiatieven worden verdergezet,<sup>14</sup> maar de algemene internationale focus werd uitgebreid van de strijd tegen illegale belastingontduiking naar de strijd tegen (legale, maar) 'te' agressieve belastingontwijking. Zo kreeg het Fiscaal Comité van de OESO in 2012 van de G20 een mandaat om een hervorming van het internationaal fiscaal stelsel op een gecoördineerde alomvattende wijze voor te bereiden. In 2013 werd hierop een eerste rapport uitgebracht dat een algemeen actieplan aankondigde tegen de uitholling van de belastbare grondslag en het verschuiven van winsten.<sup>15</sup> Een (overwegend politiek) engagement tegen de publieke verontwaardiging werd aldus opgenomen.

## **3. OESO BEPS 1.0: politieke engagementen met onderscheiden binding**

### **3.1. Een algemeen geheel van actiepunten**

Voor de uitwerking van het OESO-actieplan werden vijftien afzonderlijke actiepunten geduid, toegewezen aan afzonderlijke task forces en working parties, om binnen een tijdsbestek van twee jaar voor ieder actiepunt afzonderlijk verdere afspraken te bereiken. Dit binnen de OESO gevoerde onderzoek kreeg ruime internationale weerklank: interne meetings werden aangevuld met online publiek toegankelijke hoorzittingen en ook niet-leden (waaronder zowel publieke overheden als particulieren) konden reageren op tussentijdse rapporten en discussienota's. De uiteindelijke resultaten werden door de OESO gepubliceerd op 5 oktober 2015, voorgelegd op de G20- top van 8 oktober 2015 en bekrachtigd door de leiders van de G20 tijdens een bijeenkomst op 15 en 16 november 2015 in Antalya.

Dit eerste BEPS actieplan bestaat uit drie grote pijlers: onderling beter afstemmen van nationale belastingstelsels ('coherence')<sup>16</sup>, aandacht voor belastingheffing op basis van reële substantie in plaats van artificiële juridische constructies ('substance')<sup>17</sup> en betere informatiedoorstroming naar zowel overheden als belastingplichtigen om enerzijds belastingontwijking te kunnen bestrijden en

anderzijds sneller rechtszekerheid te bekomen omtrent de fiscale gevolgen van geplande investeringen ('transparency')<sup>18</sup>. Een bijkomend afzonderlijk actiepunt 1 zoekt oplossingen voor de diverse moeilijkheden inzake de verdeling van heffingsbevoegdheden overinkomsten die door de digitale economie worden veroorzaakt. Het 15de en laatste actiepunt ten slotte, 'vereenvoudigt' de implementatie van de in het kader van BEPS gemaakte afspraken in de duizenden tussen individuele staten gesloten belastingverdragen, zonder al deze verdragen individueel te moeten heronderhandelen.

Dit BEPS 1.0-actieplan was/is in hoofdzaak een niet-bindend, politiek proces. Het fiscaal comité van de OESO is immers niet bevoegd om bindende wetgeving op te leggen. Evenwel engageren landen zich om deze voorstellen in hun nationale wetgeving te integreren, waardoor begin- en einddatum van het project vervagen. Tijdens het onderzoeksproces werd immers inspiratie geput uit nationale voorbeelden en pasten individuele landen hun nationale wetgeving reeds aan in het licht van uitgebrachte tussentijdse rapporten, terwijl ook na afloop de finale uitkomsten gezaghebbend blijven voor nieuwe nationale wetgevende initiatieven. Tegelijk blijft het fiscaal comité van de OESO, ook na het uitbrengen van het zogenaamde 'Final BEPS Package', verder onderzoeksinitiatieven instellen over deze diverse actiepunten en worden ook bijkomende deelrapporten gepubliceerd.<sup>19</sup> In juni 2016 werd daarom het 'G20/OECD Inclusive framework' opgericht dat individuele landen en jurisdicties oproept zich hierbij aan te sluiten en de verdere implementatie van het BEPS-package stimuleert en opvolgt.<sup>20</sup> In november 2021 zijn in totaal 141 landen, waaronder ook Nederland en België, hierbij aangesloten.<sup>21</sup>

Ofschoon een in hoofdzaak politiek proces, kan toch, op het niveau van deze politieke engagementen, een verschil worden gemaakt in functie van de progressie die voor een bepaald actiepunt werd bereikt. Zo staan sommige actiepunten als 'minimum standards' geboekstaafd,<sup>22</sup> waarvoor men zich engageert de aanbevelingen absoluut te implementeren. Voor actiepunten 2 en 4 werden evenwel slechts in een 'common approach' richtinggevende afspraken geduid, waarvoor de uiteindelijke implementatie een verdere uitwerking vereist. Inzake actiepunten 3 en 12 werden daarentegen 'slechts' interessante uitgangspunten afgestemd op basis van nationale best practices, zonder verdere uitwerking. Bij de wereldwijde opvolging van de implementatie is dit onderscheid weliswaar van belang, maar tegelijk valt op dat in de Europese Unie deze actiepunten 2, 3, 4 en 12 in richtlijnen werden opgenomen en de implementatie ervan aldus voor de EU-lidstaten dwingend wordt opgelegd. Diverse andere actiepunten werden daarentegen niet in een Europees kader geïntegreerd.<sup>23</sup>

### **3.2. MLI: een nieuw 'super'-verdrag**

Het enige juridisch 'meer' bindende initiatief is vervat in actiepunt 15. Diverse in de verschillende actiepunten voorgestelde aanpassingen tegen misbruiken betreffen immers de verdeling van heffingsbevoegdheid tussen individuele staten. Deze verdeling gebeurt evenwel in hoofdzaak op basis van bilateraal gesloten verdragen ter vermijding van dubbele belasting, die in belangrijke mate zijn geënt op het OESO-Modelverdrag<sup>24</sup>. De verdragen vertonen aldus in sterke mate eenzelfde structuur met telkens afwijkende nuances. Om te vermijden dat elk eerder gesloten individueel verdrag opnieuw moet worden heronderhandeld, werden de voorgestelde wijzigingen<sup>25</sup> geïmplementeerd in een zogenaamd 'Multilateraal Instrument' (MLI), een toetredingsverdrag, waartoe elke staat individueel kan toetreden.<sup>26</sup> Bij deze toetreding moeten diverse opties gekozen worden waarmee aan bepaalde verdragsartikelen (al dan niet) wordt gesleuteld. Een toetredend land kiest tevens ten

aanzien van welke van zijn verdragspartners het zich wenst te verbinden tot dit verdrag. Als vervolgens een bilateraal verdrag moet worden toegepast dat gesloten werd tussen twee landen die beide tot dit Multilateraal Instrument zijn toegetreden en beide het verdrag met het andere land als een gedekt verdrag beschouwen, worden de door elk land gekozen inhoudelijke verdragsopties onderling afgestemd om na te gaan hoe het MLI het individuele belastingverdrag tussen beide staten wijzigt.

Zo is België bij Wet van 7 april 2019 tot dit MLI toegetreden.<sup>27</sup> Op grond van artikel 35 MLI trad het voor België derhalve in werking op 1 januari 2020 wat de in te houden voorheffingen betreft en geldt het voor overige fiscale bepalingen voor belastbare tijdperken die ten vroegste aanvangen op 1 april 2020.<sup>28</sup> Het MLI zal evenwel slechts een gesloten verdrag wijzigen, als beide verdragslanden tot het MLI zijn toegetreden en hebben aanvaard dat het specifieke verdrag door het MLI gedekt wordt.<sup>29</sup> Zo had België haar verdrag met Nederland weliswaar als een gedekt verdrag aangemeld, maar was dit verdrag door Nederland eerst niet als een gedekt verdrag opgegeven, vermits tussen beide landen al verdragsonderhandelingen lopende waren voor een nieuw verdrag. Het tussen België en Nederland gesloten belastingverdrag kwam dan ook pas onder het toepassingsgebied van het MLI nadat Nederland (mogelijks wegens de trage voortgang van de verdragsonderhandelingen) op 25 november 2021 zijn positie ten aanzien van dit verdrag wijzigde en het bestaande met België gesloten verdrag ook als een gedekt verdrag bij de OESO aanmeldde. Krachtens artikel 35, § 5 MLI geldt het MLI aldus voor dit verdrag inzake bronbelastingen vanaf 1 januari 2022. Inzake overige belastingen zou het MLI dit verdrag pas beïnvloeden voor belastbare tijdperken die aanvangen op of na 25 augustus 2022. Beide landen hebben evenwel gebruik gemaakt van de in artikel 35, § 5 MLI voorziene mogelijkheid deze termijn in te korten en ook hier de wijzigingen reeds te laten gelden voor belastbare tijdperken die ingaan vanaf 1 januari 2022. De vraag rijst evenwel of deze versnelde toepassing in onderling overleg tussen administraties rechtsgeldig is, dan wel dit ook door de nationale wetgevers had moeten worden bekrachtigd.<sup>30</sup>

Een overzicht van de dubbelbelastingverdragen die België onder het MLI wil brengen en de door België gemaakte 'voorbehouden' en 'keuzes' bij de wijzigingen is terug te vinden in de parlementaire voorbereidende werkzaamheden bij de Belgische toetredingswet.<sup>31</sup> Deze positie moet per gedekt verdrag worden afgestemd op de door de andere verdragspartneringenomen posities, om te kunnen bepalen hoe een verdrag concreet wordt gewijzigd. Om dit proces enigszins te vereenvoudigen en de rechtszekerheid te bevorderen, adviseerde de Belgische Raad van State dat de Belgische overheid daarom zou voorzien in syntheses teksten, waarin belastingverdragen op officiële wijze worden gepubliceerd met inbegrip van de door het MLI ingevoerde wijzigingen.<sup>32</sup> Voor 17 van zijn gesloten gedekte verdragen werd op 20 maart 2023 door België al een dergelijke officiële coördinatie voorzien op fisconetplus, de fiscale databank van de FOD Financiën.<sup>33</sup> Toch blijft de praktische toepassing van dit MLI nog steeds een moeizame oefening.

## **4. EU: juridisch bindende ontwikkelingen**

### **4.1. Richtlijnen tegen belastingontduiking en ontwijking**

Diverse vanuit de OESO aangestuurde politieke engagementen werden op het niveau van de EU vertaald in (door de lidstaten verplicht om te zetten) EU-richtlijnen. Dit betreft zowel voorgestelde wijzigingen aan formele fiscale regels, als eerder materieel ingrijpende wijzigingen. Op formeel vlak werden zowel de eerder tegen belastingontwijking genomen initiatieven rond uitwisseling van

financiële gegevens<sup>34</sup> als de nieuwe meldingsverplichtingen in het kader van BEPS-acties 12 en 13<sup>35</sup> geïntegreerd in een nieuwe stelselmatig uitgebreide bijstandsrichtlijn (DAC).<sup>36</sup> Naast de uitwisseling van inlichtingen op verzoek (artikel 5-7), de spontane uitwisseling van inlichtingen bij vaststelling van bepaalde opmerkelijke feiten (artikel 9-10) en enkele vormen van wederzijdse ondersteuning voor controles en kennisgevingen (artikel 11 e.v.), is deze richtlijn vooral relevant met betrekking tot de automatische uitwisseling van inlichtingen, zoals geregeld in artikel 8, 8bis, 8bisbis en 8bister. Deze bepalingen verplichten lidstaten automatisch onderling gegevens uit te wisselen. Ze moeten hiervoor zelf de relevante binnenlandse belastingplichtigen verplichten vooraf deze informatie aan de nationale overheid mee te delen. De te verzamelen en automatisch uit te wisselen informatie werd in deze richtlijn stelselmatig verder uitgebreid.<sup>37</sup> Het komt vervolgens evenwel de individuele staten toe al dan niet met deze ontvangen inlichtingen aan de slag te gaan. Beide stappen plaatsen nationale administraties heden nog steeds voor belangrijke uitdagingen.<sup>38</sup> In het bijzonder voor België kan verder worden opgemerkt dat zowel federale, als gewestelijke belastingmateries worden geraakt, wat omzetting en verwerking alleen maar verder bemoeilijkt.<sup>39</sup>

Bijkomend zal deze uitwisseling tussen administraties ook aangevuld worden met de verplichte publieke melding van bepaalde fiscale gegevens, de zogenaamde public CbC-reporting.<sup>40</sup> Zoals reeds geldend voor financiële instellingen, zullen immers ook multinationale ondernemingen met een geconsolideerd balanstotaal van meer dan € 750 miljoen specifiek opgelijste informatie omtrent hun belastbare inkomsten en per EU-lidstaat betaalde belasting binnen twaalf maanden na de balans datum op hun website moeten kenbaar maken.<sup>41</sup> Deze richtlijn moest uiterlijk op 22 juni 2023 zijn omgezet, waarna de eerste publieke meldingsplicht geldt vanaf de aanvangsdatum van het eerste boekjaar dat op of na 22 juni 2024 van start gaat.

Formeel kan verder, aansluitend op BEPS-actie 14, gewezen worden op de Richtlijn geschillenbeslechting.<sup>42</sup> Hoewel ook het MLI in bepalingen voorziet in het licht van dit actiepunt<sup>43</sup>, die eveneens in het OESO-Modelverdrag werden geïntegreerd, zijn beide initiatieven immers vrijblijvend. Door middel van de Richtlijn geschillenbeslechting werden EU-lidstaten echter verplicht om, met ingang van 1 juli 2019 voor geschillen inzake de verdeling van heffingsbevoegdheid over inkomsten verkregen in een belastingjaar dat ten vroegste aanvangt op 1 januari 2018, de in de richtlijn voorziene beslechtingsprocedure te implementeren.<sup>44</sup> De Belgische omzetting gebeurde bij Wet van 2 mei 2019.<sup>45</sup> Op materieel vlak formuleerde de Europese Commissie reeds in 2012 verdere aanbevelingen in de strijd tegen belastingontduiking en agressieve fiscale planning.<sup>46</sup> Juridisch bindend was evenwel de dubbele aanpassing van de zogenaamde Moeder-dochterrichtlijn<sup>47</sup>. Zo werd enerzijds in artikel 1, § 2 en 3 een algemene antimisbruikbepaling ingeschreven, waardoor de voordelen van de richtlijn niet mogen worden toegekend aan kunstmatige constructies.<sup>48</sup> Anderzijds werd artikel 4, 1, a) gewijzigd om een dubbele niet-belasting ten gevolge van een hybride mismatch te voorkomen.<sup>49</sup> Beide richtlijnen werden in België ingevoegd in artikel 203, § 1, 6° en 7° en artikel 266, lid 4 WIB '92.<sup>50</sup>

Een meer omstandige materiële wijziging vormt echter de zogenaamde Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD 1)<sup>51</sup>, zoals verder gewijzigd door ATAD 2.<sup>52</sup> Expliciet verwijzend naar de OESO-eindverslagen inzake de vijftien actiepunten van BEPS 1.0 vermeldt deze richtlijn vijf gebieden, waarin verdere regels moeten worden geïmplementeerd om 'de uitholling van belastinggrondslagen in de interne markt en de verschuiving van winsten weg uit de interne markt te voorkomen'.<sup>53</sup> Naast een algemene antimisbruikbepaling voor de berekening van de vennootschapsbelasting<sup>54</sup>, en de verplichte invoering van exitheffingen<sup>55</sup>, werd hiermee ook de implementatie van drie BEPS-actiepunten opgelegd. Zo voorziet de richtlijn met name in een bijkomende interestaftrekbepaling<sup>56</sup>, maatregelen tegen het gebruik van gecontroleerde buitenlandse vennootschappen<sup>57</sup> en oplossingen voor dubbele

niet-belasting door het gebruik van hybride mismatches<sup>58</sup>. De complexiteit van beide eerste ATA-richtlijnen, alsook de omzettingwetgeving hebben de internrechtelijke vennootschapsbelasting echter allerminst vereenvoudigd. En toch was hiermee de doos van Pandora nog maar net geopend. Volgende nieuwe materieelrechtelijke voorstellen ter bestrijding van (als dusdanig gepercipieerde) misbruiken dienen zich immers aan, waarmee nu al rekening moet worden gehouden.

Zo publiceerde de Europese Commissie op 22 december 2021 een voorstel ter bestrijding van het gebruik van zogenaamde brievenbusmaatschappijen, dat het acroniem ATAD 3 meekreeg.<sup>59</sup> EU-lidstaten zouden deze richtlijn uiterlijk op 30 juni 2023 moeten omzetten, waarna gepland is deze vanaf 1 januari 2024 in werking te laten treden. Na invoering ervan moeten vennootschappen die gevestigd zijn in een EU-lidstaat voldoen aan een minimale substantietoets om alsnog te kunnen genieten van fiscale voordelen uit belastingverdragen of EU-richtlijnen. Als uitgangspunt worden risicovolle vennootschappen uitgesloten van voordelen, waarna ze vervolgens kunnen aantonen toch hierop gerechtigd te zijn wegens een reële substantie of het uitoefenen van een daadwerkelijke activiteit. De gevolgen kunnen echter ook verder reiken. Zo zullen immers ook de bronstaat van waaruit een kwalificerende vennootschap inkomsten haalt en de staat van de achterliggende aandeelhouder geen rekening meer moeten houden met deze vennootschap. De vennootschap wordt dan als fiscaal transparant geclassificeerd en behaalde inkomsten worden rechtstreeks aan achterliggende aandeelhouders toegerekend. Ook hiervoor is opnieuw een verdere uitwisseling van informatie tussen lidstaten voorzien. En hoewel de inwerkingtreding pas is voorzien voor 1 januari 2024 worden kwalificerende voorwaarden voor de betrokken vennootschappen getoetst tijdens 'de twee voorgaande belastingjaren'. Aldus zou de bestaande situatie vanaf 1 januari 2022 impact hebben op de toekomstige werking van deze nieuwe richtlijn.

#### **4.2. Invloed vanwege andere Europese instellingen**

Zoals aangegeven, beoogt deze bijdrage vooral een overzicht te geven van de lawine aan nieuwe regels inzake de heffing over winsten, waarmee belastingplichtigen worden geconfronteerd in het kader van de strijd tegen belastingontwijking. Toch moet in een EU-context onvermijdelijk ook rekening gehouden worden met de rol van andere Europese instellingen. Aldus kan, zonder dat ik dit uitgebreid wil toelichten, vooreerst worden gewezen op enkele belangwekkende uitspraken van het Europese Hof van Justitie. Enerzijds werden hiermee immers duidelijke beperkingen gelegd op de mogelijkheden van nationale staten om belastingontwijkende gedragingen te bestrijden. Anderzijds heeft het Hof zelf in enkele belangrijke fiscale zaken een algemeen beginsel van verbod van misbruik van EU-recht opgelegd. De onderlinge verhouding van deze beide lijnen blijkt voorlopig evenwel nog moeilijk te bepalen.<sup>60</sup> Enerzijds wordt aldus uit een uitspraak van dit Hof van 2006 afgeleid dat nationale wetgeving het vrij verkeer mag belemmeren in het kader van de strijd tegen misbruik.<sup>61</sup> Beperkingen van het vrij verkeer moeten evenwel specifiek zijn gericht op volstrekt kunstmatige constructies die zijn bedoeld om de belastingwetgeving van de betrokken lidstaat te ontwijken.<sup>62</sup> Hierbij kan niet worden gewerkt met louter algemene vermoedens van fraude.<sup>63</sup> Zodra een elders gevestigde vennootschap daadwerkelijk een economische activiteit uitoefent in de lidstaat van ontvangst, is de vaststelling dat hiermee fiscale voordelen worden opgezocht onvoldoende om nationale antimisbruikbepalingen te kunnen toepassen. Zelfs het louter beheer van participaties in dochtermaatschappijen via een intermediaire vennootschap kan een dergelijke economische activiteit uitmaken, ook al komt dit beheer uiteindelijk ten goede aan in een derde staat gevestigde vennootschappen.<sup>64</sup> Ook als de aftrek van intrestbetalingen wordt geweigerd, omdat aldus via de

verschuiving van winsten fiscale voordelen worden nagestreefd, moet een dergelijke regel beperkt worden tot volstrekt kunstmatige constructies, dan wel het kunstmatige deel van de betaalde intresten.<sup>65</sup> Ook zogenaamde nationale exitheffingen botsten al op veroordelingen van het Hof. De grensoverschrijdende verplaatsing van een belastingplichtige binnen de EU mag immers geen aanleiding geven tot heffing, zolang de lidstaat van vertrek de mogelijkheid behoudt eventuele latente meerwaarden bij een latere realisatie alsnog te belasten.<sup>66</sup>

Hoewel het Hof in een recenter verleden toleranter lijkt ten aanzien van nationale bepalingen ter bestrijding van misbruik,<sup>67</sup> werden in zijn uitspraken reeds diverse nationale antimisbruikbepalingen veroordeeld. Vermits de eerder aangehaalde richtlijnen echter vooral tot stand kwamen (dan wel werden gewijzigd) na enkele belangwekkende beperkende uitspraken van het Hof van Justitie, heeft het Hof nog niet de kans gehad zich expliciet uit te spreken over de verenigbaarheid van dit secundair recht met het primaire EU-recht, zoals in voorgaande rechtspraak geïnterpreteerd. Zeker bepaalde aspecten van deze richtlijnen lijken evenwel moeilijk verzoenbaar met deze rechtspraak, dan wel met andere aspecten van EU-recht.<sup>68</sup> Het duidelijke risico op door het Hof van Justitie vastgestelde schendingen in bepaalde secundaire rechtsbronnen creëert minstens een bijkomende rechtsonzekerheid, waarmee op zich al het Unierecht wordt miskend.

Anderzijds heeft het Hof zelf door middel van enkele ruim becommentarieerde uitspraken geoordeeld dat bestrijding van misbruik een algemeen beginsel van Unierecht vormt. Een belastingplichtige mag zich niet kunnen beroepen op voordelen uit Europese primaire of secundaire bepalingen in geval van misbruik. Zelfs als het nationaal recht in het EU-recht voorziene antimisbruikbepalingen niet zou hebben omgezet, is het nog steeds de verplichting van de nationale rechter om alsnog, omwille van het misbruik, deze Europeesrechtelijke voordelen te weigeren.<sup>69</sup> Deze uitspraken hebben zowel de nationale belastingadministraties,<sup>70</sup> als de nationale rechtspraak in latere zaken beïnvloed,<sup>71</sup> maar laten ook op hun beurt nog tal van vragen onbeantwoord, wat (net als al te complexe wetgeving) weinig bevorderlijk is voor de rechtszekerheid.

Naast het Hof van Justitie vervult ook de Europese Commissie een belangrijke rol bij de bestrijding van misbruiken. Dit blijkt vooreerst als initiatiefnemer voor het eerder vermelde secundaire EU-recht. Deze initiatieven kaderen evenwel in een ruimere politiek vanwege de Europese Commissie. Zo werd in de nasleep van de Covid-crisis in een Mededeling vanwege de Commissie haarlangetermijnvisie uitgedrukt voor een 'robust, efficient and fair tax framework that meets public financing needs, while also supporting the recovery and the green and digital transition by creating an environment conducive to fair, sustainable and job rich growth and investment'.<sup>72</sup> Het verzekeren van een effectieve belastingheffing moet aldus samengaan met de verlaging van nalevingskosten, het vereenvoudigen van vennootschapsbelasting en de verschuiving naar andere inkomstenbronnen, zoals heffingen op uitstootrechten of een Carbon Border Adjustment Mechanism.<sup>73</sup> Zo wordt een Europees raamwerk inzake vennootschapsbelasting voorgesteld onder het acroniem BEFIT (Business in Europe: Framework for Income Taxation), waarmee de Commissie haar plannen voor de verdere Europese eenmaking van de vennootschapsbelasting inpast in de meest recente OESO-ontwikkelingen, voorgesteld als BEPS 2.0. Naast de hierin kaderende eerder aangehaalde public CBC-reporting en ATAD 3-richtlijn, worden hierin onder andere ook verdere stappen aangekondigd om te voorkomen dat interest- en royaltybetalingen onbelast de Europese Unie verlaten.<sup>74</sup>



## 5. Van public blaming naar juridische gevolgen

Verder moet worden gewezen op een zowel door de OESO, als binnen de EU beproefde techniek om onwillige staten publiekelijk te duiden middels zogenaamde landenlijsten.<sup>75</sup> Zelfs zonder directe juridische gevolgen plaatst de opname op dergelijke lijst geviseerde landen immers in een slecht daglicht. Ze worden er derhalve toe aangezet hun wetgeving alsnog te wijzigen, teneinde van deze lijst verwijderd te worden.

Zo werd eerder aangegeven<sup>76</sup> dat binnen de OESO het zogenaamde Mondiaal Forum werkt met landenlijsten gebaseerd op peerreview-controles, waarin publiek wordt gemeld welke landen onvoldoende meewerken aan de strijd tegen belastingontwijking door het uitwisselen van financiële informatie. Het was de Belgische vermelding op de initiële grijze lijst van de OESO in 2009, die België ertoe aanzette in allerijl nieuwe onderhandelingen te starten over de Belgische belastingverdragen, door middel van toevoeging van een bijkomende § 5 aan artikel 25 van de bestaande verdragen, dan wel het onderhandelen van een nieuw verdrag tot uitwisseling van informatie.<sup>77</sup> Deze paragraaf verhindert dat België zich nog langer zou kunnen beroepen op het internrechtelijk bankgeheim om financiële gegevens met andere verdragslanden uit te wisselen wanneer het hierom gevraagd wordt.<sup>78</sup> Waar België na een eerste controle van de naleving van de nieuwe exchange on request-standaard in 2013 als 'compliant' werd beoordeeld, is dit resultaat bij een tweede controle in 2018 terug afgezwakt naar 'largely compliant'.<sup>79</sup>

Ook op Europees niveau werd in 2016 een initiatief genomen om een eigen landenlijst vast te stellen van landen die niet meewerken aan de strijd tegen belastingfraude en -ontwijking, de 'list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes'.<sup>80</sup> Deze lijst werd door de ECOFIN-Raad goedgekeurd en wordt alle zes maanden opnieuw aangepast.<sup>81</sup> Naast deze lijst wordt telkens ook een tweede bijlage (grijze lijst) opgenomen van landen die niet voldoen aan de internationale standaarden, maar zich ertoe hebben verbonden tegen een bepaalde deadline wijzigingen door te voeren.<sup>82</sup> Volgens de Raad is het doel van deze lijsten 'not to name and shame countries, but to encourage positive change in their tax legislation and practices, through cooperation'. Toch werden de EU-lidstaten in de ECOFIN-Raad van 18 februari 2020 bijkomend opgeroepen 'to apply legislative defensive measures in taxation vis-à-vis the listed jurisdictions as of 1 January 2021, with the aim of encouraging those jurisdictions' compliance with the Code of Conduct screening criteria on fair taxation and transparency'.<sup>83</sup>

Zowel de EU als België hebben dan ook aan deze (initieel zuiver politieke) lijsten verdere juridische gevolgen gekoppeld. Zo kan bijvoorbeeld verwezen worden naar de eerder vermelde Bijstandsrichtlijn.<sup>84</sup> Eén van de vermelde uitbreidingen was de toevoeging van artikel 8bister door Richtlijn 2018/822/EU (DAC 6).<sup>85</sup> Deze uitbreiding voorziet de uitwisseling tussen lidstaten van 'meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies', waarmee belasting kan worden ontweken. Om de te melden constructies af te bakenen, werd een nieuwe bijlage (IV) aan deze Bijstandsrichtlijn toegevoegd, waarin alternatieve criteria worden opgesomd, waardoor een grensoverschrijdende constructie meldingsplichtig wordt. Eén van deze zogenaamde 'wezenskenmerken' is de vaststelling dat de ontvanger van een grensoverschrijdende betaling inwoner is van een rechtsgebied dat 'is opgenomen in een lijst van rechtsgebieden van derde landen die door de lidstaten gezamenlijk of in het kader van de OESO als niet-coöperatief zijn beoordeeld'.<sup>86</sup>

In een internrechtelijke Belgische context werd reeds door middel van artikel 134 Programmawet van 23 december 2009<sup>87</sup> voor vanaf 1 januari 2010 gedane betalingen een verplichting opgelegd aan Belgische vennootschappen om de betalingen die zij rechtstreeks of onrechtstreeks hebben gedaan aan personen gevestigd in 'een belastingparadijs' in een afzonderlijk formulier aan de Belgische belastingadministratie te melden, wanneer deze betalingen gezamenlijk een minimum van € 100 000

bereiken. Het louter niet vermelden leidt op zich al tot de verwerping van de kostaftrek voor met deze betalingen gedragen kosten, zelfs al gaat het om volstrekt reguliere en normaal wel aftrekbare kosten.<sup>88</sup> Het doel is immers om de fiscus te verwittigen, waarna deze betalingen idealiter<sup>89</sup> in het bijzonder kunnen worden onderzocht. Ook voor de bepaling van deze 'belastingparadijzen' wordt gebruik gemaakt van de hoger vermelde lijsten. Zo gaat het heden immers om betalingen aan een Staat, die ofwel op de OESO-lijst, ofwel op de EU-lijst, dan wel op een eigen Belgische lijst wordt vermeld.<sup>90</sup>

De verwijzing naar de Europese lijst voor betalingen boven € 100 000 werd als laatste toegevoegd via een Wet van 20 december 2020.<sup>91</sup> Deze wet heeft het belang van deze Europese lijst echter verder veralgemeend. Zo wordt de Europese lijst ook geïntegreerd voor de toepassing van enkele andere 'defensieve maatregelen'.<sup>92</sup> Aldus worden vennootschappen gevestigd in dergelijke landen vermoed te kwalificeren als juridische constructies type 2 voor de toepassing van de Kaaimantaks.<sup>93</sup> Aldaar gevestigde vennootschappen zijn bovendien steeds door een Belgische vennootschap-aandeelhouder gecontroleerde buitenlandse vennootschappen, ongeacht de omvang van de participatie van deze aandeelhouder en zonder dat de belasting waaraan ze zijn onderworpen moet worden geverifieerd.<sup>94</sup> De door dergelijke vennootschappen uitgekeerde dividenden komen tot slot niet in aanmerking voor DBI-aftrek.<sup>95</sup>

Algemeen kan worden vastgesteld dat morele druk werkt. Net als België blijken ook andere staten gevoelig voor peer pressure en wordt fiscale wetgeving aangepast. Toch is het koppelen van juridische gevolgen aan een politieke vermelding uit een andere context een betwistbare techniek.

Ten eerste hangt het uitbrengen/wijzigen van lijsten immers samen met een feitelijke controle, wat onvermijdelijk de weergave is van een momentopname. Daarom wordt de EU-lijst om de zes maanden aangepast en is ook de OESO-lijst afhankelijk van herhaaldelijke controles door het Mondiaal Forum.<sup>96</sup> Als de wetgeving van een geïntegreerde staat wijzigt, zal de lijst pas aangepast worden bij een nieuwe controle. De geïntegreerde defensieve maatregelen inzake belastingen gelden evenwel meestal vanaf een bepaald aanslagjaar voor tijdens een belastbaar tijdperk behaalde inkomsten. Hoewel aldus wordt verwezen naar eerder behaalde inkomsten, is dergelijke wetgeving volgens het grondwettelijk Hof niet retroactief: het volstaat dat wetgeving tijdens een belastbaar tijdperk wordt gepubliceerd voorafgaand aan een bepaald aanslagjaar. De inwerkingtreding kan niet steeds uitdrukkelijk gekoppeld worden aan het eigenlijke vermelden op en/of schrappen van een lijst als dusdanig. Deze timing mismatch brengt op zich dan ook nieuwe rechtsonzekerheid met zich.<sup>97</sup>

Ten tweede is een beoordeling op lijsten niet steeds zwart/wit, maar kent de OESO-lijst een viertal categorieën, naar gelang een staat 'compliant', 'largely compliant', 'partially compliant' of 'non compliant' is. Deze beoordeling is op zich gekoppeld aan een afweging van tien individuele aspecten. Bovendien verloopt een controle vanwege het Mondiaal Forum in twee fases. Pas als een wettelijk/reglementair kader aanwezig is (fase 1), wordt in een tweede fase onderzocht of de voorziene regels ook praktisch werken. Enkel landen die de twee fases doorlopen, kregen lange tijd een effectieve beoordeling en één van de vier ratings. Deze nuance kan nooit helemaal mee worden geïntegreerd in defensieve maatregelen. Aldus zijn de voor België te vermelden betalingen bijvoorbeeld betalingen aan een staat die 'niet effectief of substantieel de standaard op het gebied van de uitwisseling van inlichtingen op verzoek toepast'. Vooreerst wordt hier aldus nog steeds verwezen naar de uitwisseling van inlichtingen op verzoek, terwijl sinds 2015 een nieuwe bijkomende standaard inzake automatische uitwisseling van inlichtingen bestaat.<sup>98</sup> Onduidelijker is evenwel welke landen precies worden geïntegreerd. De Belgische administratie oordeelde initieel dat enkel landen die (na afloop van de twee fases) als 'non compliant' werden beoordeeld, zouden worden geïntegreerd.<sup>99</sup> Zonder uitdrukkelijke wetswijziging<sup>100</sup> werd door de administratie later evenwel geoordeeld dat

‘vanaf aanslagjaar 2022 voor betalingen gedaan vanaf 1 januari 2021’ ook landen met het label ‘partially compliant’ zouden worden geïsoleerd.

Ten derde zijn de defensieve maatregelen internrechtelijke wettelijke bepalingen. Zeker in een grensoverschrijdende context moet bijgevolg steeds worden nagegaan of deze wettelijke beperkingen niet in strijd zijn met hogere normen. Aldus mogen ze geen schending vormen van Europese bepalingen inzake het vrij verkeer, dan wel in een verdrag voorziene non-discriminatiebepalingen.<sup>101</sup>

## 6. OESO: BEPS 2.0: een ambitieuze agenda

Ondanks de cumulatie van maatregelen in de nasleep van BEPS 1.0 bleken toch nog fundamentele leemtes aanwezig. In het bijzonder rond actiepunten 1, de uitdagingen van de digitale economie, oordeelde het Inclusive Framework dat onvoldoende was bereikt. Nog steeds kunnen, dankzij de globalisering, grote multinationale ondernemingen actief zijn op het grondgebied van nationale staten en hier ook belangrijke winsten genereren, zonder tegelijkertijd een fiscale bijdrage te leveren. Langs digitale weg kunnen immers winsten worden gerealiseerd zonder de minimale fysieke aanwezigheid die klassiek in het fiscaal recht wordt vereist om een land heffingsbevoegdheid over inkomsten toe te kennen. Winsten kunnen vervolgens via vergoedingen voor het gebruik van immateriële vaste activa worden verplaatst om te genieten van een stelsel van ondersteuning voor intellectueel eigendom, wat net door vele landen wordt aangeboden in hun zoektocht om buitenlandse investeerders aan te trekken. Om de wildgroei van nationale digital services taxes tegen te gaan en toch een faire bijdrage van multinationale ondernemingen te kunnen vragen, werd daarom eind 2021 een nieuwe agenda opgesteld voor de implementatie van een ‘Two-Pillar Solution to address the tax challenges arising from the digitalisation of the economy’<sup>102</sup>, wat al gauw gemeenzaam ‘BEPS 2.0’ werd gedoopt.

De eerste van deze twee pijlers richt zich op de honderd grootste en meest winstgevendste multinationals met een jaarlijkse wereldwijde omzet van meer dan € 20 miljard<sup>103</sup> en een rendement boven 10%. Hiervoor zal een bijkomend aanknopingspunt worden voorzien met de nationale staten waaruit deze multinational voor minstens € 1 miljoen<sup>104</sup> inkomsten behaalt. De heffingsbevoegdheid over 25% van de ‘restwinst’, zijnde de winst boven de rentabiliteit van 10%, zal worden verdeeld onder de verschillende kwalificerende landen waar deze multinationale onderneming actief is op basis van haar er behaalde inkomsten. Dit geheel zal worden verwezenlijkt middels een nieuw multilateraal verdrag, waartoe alle individuele staten zullen kunnen toetreden.

De tweede pijler richt zich op alle ondernemingen met een jaarlijkse groepsomzet boven € 750 miljoen en garandeert dat in iedere staat behaalde winsten telkens minstens worden belast met 15%. Hiertoe worden twee zogenaamde Global anti-Base Erosion Rules (GloBE-rules) opgesteld. Enerzijds worden behaalde inkomsten bijkomend belast uit hoofde van de moederentiteit, wanneer deze worden behaald door een onderneming van de groep en het globale nationale resultaat van een groep onder het minimumtarief van 15% wordt belast. Dit is de zogenaamde Income Inclusion Rule (IIR). Anderzijds moet de fiscale aftrek van een betaling worden geweigerd, als deze entiteit niet onderworpen zou zijn aan de voormelde IIR, wat wordt omschreven als de Undertaxed Payment Rule (UTPR). Deze GloBE-rules worden verder aangevuld met een Subject To Tax Rule (STTR), waardoor betalingen in een bronstaat aan een bijkomende bronheffing kunnen worden onderworpen, als deze inkomsten bij de verkrijger niet aan een minimaal tarief worden belast.

Beide pijlers werden hier sterk vereenvoudigd geschetst, maar getuigen in werkelijkheid van een extreme complexiteit, aansluitend op de International Financial Reporting Standards. Het hoeft dan ook niet te verbazen dat de concrete uitwerking, initieel ingepland om in werking te treden in 2023, wegens tal van discussies, pijnpunten en vragen verder werd verlaat. Zo wordt de integratie van beide pijlers verder opgedeeld in diverse deelblokken. Aldus werd voorzien<sup>105</sup> dat enkele deelaspecten van pijler 1 nog in 2022 zouden kunnen worden afgerond, waarna voor het multilateraal verdrag een ondertekeningsceremonie zou worden ingepland in 2023, zodat dit in 2024 in werking kon treden. Inzake pijler 2 werden modelteksten voor de GloBE-rules gepubliceerd in december 2021, waarna in 2022 en 2023 diverse bijkomende toelichtingen werden verstrekt. Dit zou individuele landen moeten toelaten zelf deze regels in hun nationale wetgeving te integreren. Omtrent de aanvullende STTR zou nog een model van verdragstekst worden voorzien met een toelichtende commentaar. Inzake deze pijler werd bijgevolg al meer progressie gemaakt, ofschoon de eigenlijke werking vooral zal afhangen van de individuele implementatie door nationale staten.<sup>106</sup> Het is alleszins duidelijk dat de complexiteit van deze regels bij de eerste toepassingen nog tot diverse discussies en geschillen aanleiding zal geven.

## 7. Algemeen besluit

Als een beperkte menukeuze een maatstaf vormt voor de kwaliteit van een restaurant, is de aanblik van voorgaande maatregelen ontluisterend. Een tsunami aan initiatieven werd immers vanop diverse niveaus met wisselend succes aan belastingplichtigen opgelegd. Deze bijdrage bleef eerder beperkt tot een weergave hiervan, zonder inhoudelijk onderzoek naar het onderling versterkend, dan wel eerder neutraliserend karakter. Toch rijst ook frequent de moeilijke vraag naar een eventuele hiërarchie tussen diverse antimisbruikmaatregelen.<sup>107</sup>

In het bijzonder in een EU-context kan verder worden vastgesteld dat de EU inzake directe fiscaliteit slechts over beperkte bevoegdheden beschikt. Nochtans heeft dit de Europese Commissie er niet van weerhouden stelselmatig verder reikende regelgevende initiatieven op dit domein te nemen. Hierbij beroept de Commissie zich op artikel 115 VWEU, en zou een geharmoniseerde aanpak noodzakelijk zijn wegens de rechtstreekse invloed op de werking van de interne markt. Niemand kan ernstig betwisten dat ondernemingsfiscaliteit de interne markt beïnvloedt zodra een onderneming grensoverschrijdend activiteiten onderneemt. Is dit evenwel een voldoende rechtsgrond om lidstaten ertoe te verplichten bepaalde inkomsten (in weerwil van nationaalrecht) te belasten?<sup>108</sup> Als de geharmoniseerde vaststelling van een belastinggrondslag voor vennootschapsbelasting niet nodig blijkt voor de werking van een interne markt<sup>109</sup> en genomen initiatieven opnieuw op hun beurt keuzes laten aan lidstaten (en aldus impliciet bevestigen dat een eenvormige benadering niet nodig is), respecteren deze initiatieven dan de grenzen van wat nodig is om de interne markt te beschermen tegen misbruik? De toekomst belooft alleszins boeiend te worden, wanneer deze toenemende regulerende houding wordt getoetst aan de visie van het Hof van Justitie op nationale belemmeringen van het vrij verkeer in het kader van de strijd tegen fiscale misbruiken. Mogelijks zijn de in artikel 5 VEU vermelde grenzen van subsidiariteit en evenredigheid nuttige maatstaven om kritischer een al te voluntaristische Europese politiek af te remmen.

Een bijkomend probleem betreft de toegenomen complexiteit van ingevoerde maatregelen. Met de steeds complexere bedrijfsvoering gaan ook stelselmatig complexere antimisbruikregels gepaard, waardoor de volle draagwijdte ervan vaak pas jaren na de invoering ervan kan worden voorzien. Dit ondermijnt niet alleen het vereiste van rechtszekerheid voor belastingplichtigen,<sup>110</sup> maar stelt ook

een verder bestaand onevenwicht op scherp in de verhouding tussen een belastingplichtige die a priori regels toepast op zijn bedrijfsvoering, en een controlerende overheid die a posteriori nagaat of regels correct werden toegepast. Niet zelden wordt bij tal van initiatieven vastgesteld dat de houding van een fiscale administratie ten aanzien van deze regels achteraf verder wordt verduidelijkt met toelichtende (en wijzigende) circulaire's. Als een administratie echter zelf tijdig initiatieven moet nemen om fiscale regels te kunnen laten toepassen, wordt het niet tijdig halen geremedieerd door belastingplichtigen verder uitstel te verlenen.<sup>111</sup> Daarnaast werden de mogelijkheden voor de administratie om een aanslag te vestigen recent verruimd. Met een Wet van 20 november 2022 werden immers, met ingang van aanslagjaar 2023, diverse aanslagtermijnen verruimd. Zo wordt onder andere bij gerapporteerde betalingen aan een belastingparadijs, meldingen van een belastingconstructie of een CBC-rapportering de aanslagtermijn verruimd naar zes jaar, terwijl voor 'complexe' aangiften een aanslagtermijn van tien jaar wordt voorzien.<sup>112</sup> Dat deze termijn dan wordt aangegrepen om ook de interpretatie van toepasselijke wetgeving alsnog te verduidelijken, lijkt evenwel nog moeilijk te verantwoorden.

Wil een belastingplichtige vooraf rechtszekerheid bekomen over de toegelaten grenzen van geplande verrichtingen zou het bekomen van een voorafgaande beslissing of ruling een middel kunnen zijn. Net ten aanzien van kritische situaties wordt evenwel een bijkomende beperking ingevoerd, gelet op de mogelijks moeilijke samenwerking met buitenlandse administraties. Zo werd immers ook hier het public blaming verder juridisch gesanctioneerd. Aldus kan geen voorafgaande beslissing worden gegeven 'wanneer bij het indienen van de aanvraag, essentiële elementen van de beschreven verrichting of situatie betrekking hebben op een vluchtland dan niet samenwerkt met de OESO of op een land opgenomen in de lijst van staten zonder of met een lage belasting bedoeld in artikel 307, § 1/2, derde lid WIB 1992 tenzij met dit land een overeenkomst werd gesloten en op voorwaarde dat deze overeenkomst of enig verdrag in de uitwisseling van inlichtingen voorziet die nodig zijn om uitvoering te geven aan de bepalingen van de nationale wetten van de overeenkomstsluitende staten'.<sup>113</sup> Gegeven deze timing mismatch tussen fiscale wetgever, belastingplichtige en administratie lijkt het al minstens gepast omgekeerd ook zeer behoedzaam om te gaan met vragen om een eerbiedigende werking voor het verleden, wanneer fiscale wetgeving door een belastingplichtige aan de kaak gesteld en uiteindelijk in rechtspraak veroordeeld wordt.

Niet alleen wordt een belastingplichtige frequent als eerste geplaatst voor de vraag naar de precieze draagwijdte van bepaalde regels, in de strijd tegen misbruik wordt vaak nog verder naar het verleden teruggekoppeld. Zo werden bijvoorbeeld de meldingsplichten inzake DAC 6 in België omgezet door een Wet van 20 december 2019, maar moesten toch alle constructies worden gemeld waarvan de eerste stap is geïmplementeerd vanaf 25 juni 2018, twintig dagen na de datum van publicatie van deze richtlijn in het Publicatieblad van de EU.<sup>114</sup> Wordt aldus deze publicatie van een Europeesrechtelijke verplichting niet aan individuele belastingplichtigen tegengesteld? Een algemene conclusie formuleren, is in dit kader per definitie genuanceerd. De steeds complexere antimisbruikwetgeving wordt immers mede veroorzaakt door belastingplichtigen, die zelf de grenzen van de toegelaten fiscale planning opzoeken. Bovendien komt per definitie een controle op de naleving van fiscale verplichtingen onvermijdelijk achteraf. Het is een plicht van elke overheid om binnen de grenzen van de rechtsstaat de naleving van haar regels op te volgen en desnoods af te dwingen. Innen van belastinggelden waarborgt de uitoefening van essentiële publieke functies.

Toch moet er steeds over gewaakt worden dat deze inning in evenwicht blijft met de individuele rechten van elke belastingplichtige op respect van persoonlijke eigendommen. Deze toetsing werd in deze bijdrage niet gemaakt, maar werd voor individuele maatregelen al eerder aan de kaak gesteld.<sup>115</sup> Een minimale moeilijk te betwisten conclusie in dit verband is alvast dat het recht op het respect voor

persoonlijke eigendom binnen een rechtsstaat slechts kan worden beperkt op grond van heldere en voorzienbare verplichtingen. Is de huidige tsunami aan complexe allerhande initiatieven helder en voorzienbaar?

#### **Noten:**

\* Bart Peeters is als hoofddocent verbonden aan de Ugent, UAntwerpen en ULg, waar hij BTW, Europese fiscaliteit en internationale fiscaliteit doceert. De auteur kan worden gecontacteerd op [bart.peeters@ugent.be](mailto:bart.peeters@ugent.be)

1. Hierbij kan vooreerst worden gedacht aan de groeiende uitwisseling van financiële gegevens, aangestuurd door de OESO en vervolgens voor EU-lidstaten geïntegreerd in het kader van de stelselmatige uitbreiding van de Europese richtlijn 2011/16/EU betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen. Hiermee zijn ook de verlenging van aanslagtermijnen en uitbreidingen van onderzoeksbevoegdheden voor belastingadministraties verbonden, alsook andere bijkomende meldingsplichten voor individuele belastingplichtigen en ontwikkelingen inzake het beheer van big data.
2. Naast verscherpte aandacht voor ruim geformuleerde algemene antimisbruikbepalingen, werden ook tal van bijzondere bepalingen ingevoerd waarmee de aftrek van gemaakte kosten wordt verworpen of bijkomende inkomsten worden toegerekend aan de belastbare grondslag van belastingplichtigen.
3. Zo kan in het bijzonder worden verwezen naar het International Consortium of Investigative Journalists dat met de zogenaamde Lux Leaks, Swiss Leaks, Bahamas leaks, Panama Papers, Paradise Papers en Pandora Papers tal van wanpraktijken aan het licht bracht, waarmee op grote schaal via (al dan niet legale) financiële constructies belastingschulden werden ontweken. Cf. <https://offshoreleaks.icij.org/>.
4. Deze niet juridische bindende engagementen, zoals o.a. BEPS 1 en peer review-controles met publieke communicatie van resultaten, worden hierna verder toegelicht.
5. Denk bijvoorbeeld aan het in de schoot van de OESO gesloten Multilateraal Instrument, alsook de Europese Anti Tax Avoidance-richtlijnen (ATAD 1, 2 en 3).
6. Zie bijvoorbeeld M. De Wilde, 'Some Thoughts on a Fair Allocation of Corporate Tax in a Globalizing Economy', Intertax 2010, afl. 5, p. 281-305. Zie recenter ook de Mededeling van de Europese Commissie aan het Europees Parlement en de Raad omtrent de Belastingheffing van ondernemingen in de 21ste eeuw, COM (2021)251, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/PDF/?uri=CELEX:52021DC0251&from=EN> waarin uitdrukkelijk wordt gepleit voor een 'eerlijke en effectieve belastingheffing'.
7. Commissie startte hieromtrent een lange juridische strijd. Enerzijds werd zowel het Belgische systeem zelf ter discussie gesteld (in een arrest van 16 september 2021 vernietigde het Hof van Justitie de uitspraak hierover van het Gerecht van eerste aanleg van 14 februari 2019, dat de beslissing van de Commissie had nietig verklaard. De zaak werd terug naar het Gerecht verwezen. Cf.

HvJ 16 september 2021, C-337/19 P (Magnetrol International)). Anderzijds startte de Commissie in 2019 nieuwe zaken op waarbij individueel verleende rulings als staatssteun werden veroordeeld.

8. 'Starbucks revealed it would pay "a significant amount of tax during 2013 and 2014 regardless of whether the company is profitable during these years."' Cf. 'UK Uncut protests over Starbucks "tax avoidance"', BBC News 8 december 2012, <https://www.bbc.com/news/uk-20650945>.

9. Cf. A. Goodall, 'Big four tax bosses unmoved by public accounts committee grilling', Tax Journal, 31 januari 2013, <https://www.taxjournal.com/articles/big-four-tax-bosses-unmoved-public-accounts-committee-grilling-31012013> (inzake een publieke hoorzitting van J. McCormick, K. Nicholson, J. Dixon en B. Dodwell, de respectievelijke toenmalige heads of tax policy van KPMG, PwC, E&Y en Deloitte).

10. Cf. S. Bowers & R. Syal, 'MP on Google tax avoidance scheme: "I think that you do evil"', The Guardian 16 mei 2013, <https://www.theguardian.com/technology/2013/may/16/google-told-by-mp-you-do-do-evil>.

11. Aldus trad op 1 juli 2005 de Europese Spaarrichtlijn (2003/48/EG) in werking die financiële instellingen van de EU-lidstaten verplichtte financiële gegevens van buitenlandse belastingplichtigen aan hun eigen overheid over te maken, opdat deze administratie de gegevens met de betrokken belastingadministraties zou uitwisselen. Door België, Oostenrijk en Luxemburg werden deze gegevens initieel niet uitgewisseld, maar werd de verplichting vervangen door een stelselmatig verhogende bijkomende ingehouden voorheffing op uitgekeerde inkomsten, de zogenaamde woonstaatheffing. Om hieraan te ontkomen, moest een belastingplichtige aanvaarden dat zijn financiële gegevens alsnog zouden worden uitgewisseld met de belastingadministratie van zijn woonstaat.

12. In de schoot van het binnen de OESO opgerichte Global Forum on transparency and exchange of information for tax purposes werden internationale standaarden afgesproken voor de uitwisseling van financiële gegevens op aanvraag. Aldus werd in 2005 aan artikel 26 OESO-Modelverdrag ter vermijding van dubbele belasting een § 5 toegevoegd inhoudende dat een verdragsstaat zich niet louter zou kunnen beroepen op een internrechtelijk bankgeheim om de gevraagde uitwisseling van informatie te weigeren. Voor België werd een soortgelijke paragraaf voor het eerst opgenomen in artikel 25, § 5 van het DBV met de VS, waarna deze paragraaf ook in het Belgisch Modelverdrag van 2007 verscheen. Binnen de OESO werd tevens in 2009 afgesproken alle zich engagerende landen te onderwerpen aan een peer review-proces, om na te gaan in welke mate binnenlandse rechtsregels voorzien zijn om financiële gegevens te verkrijgen en tussen belastingadministraties uit te wisselen, en in welke mate dit efficiënt gebeurt. De resultaten van deze peerreview-controles zijn vervolgens publiek beschikbaar op <https://www.oecd.org/tax/transparency/>.

13. Een mijlpaal was hier het aannemen van de 'Hiring incentives to restore employment act' op 18 maart 2010. Een belangrijk onderdeel binnen deze act was de Foreign Account Tax Compliant Act (FATCA), waarmee buitenlandse banken verplicht werden automatisch gegevens over Amerikaanse cliënten bekend te maken aan de Amerikaanse belastingadministratie (IRS). Niet-meewerkende instellingen zouden worden onderworpen aan een bronheffing van 30% op al hun Amerikaanse betalingen. Deze ontwikkeling werd vervolgens gereguleerd in intergouvernementele akkoorden met individuele staten, waardoor het buitenlandse banken van een akkoordsluitende staat alsnog toegelaten wordt informatie niet rechtstreeks aan de IRS te communiceren, maar aan de eigen nationale belastingadministratie, die dit vervolgens met de IRS uitwisselt. Voor België werd dergelijk intergouvernementeel akkoord gesloten op 23 april 2014 en vervolgens uitgewerkt in de Wet van 16 december 2015 (BS 31 december 2015).

14. Zie bijvoorbeeld de eerste (2017) en tweede (2021) editie van 'Fighting tax crime - Ten Global Principles', een door de OESO gepubliceerde lijst van tien onderbouwde aanbevelingen in de strijd tegen fiscale misdrijven. Cf. <https://www.oecd.org/tax/crime/>.

15. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, gekend onder het acroniem BEPS. Cf. <https://www.oecd.org/tax/action-plan-on-base-erosionand-profit-shifting-9789264202719-en.htm>.

16. Onder deze pijler worden de actiepunten 2 t/m 5 samengevoegd. Actiepunt 2 betreft de aandacht voor hybride mismatch-regelingen, waarbij gebruik wordt gemaakt van verschillen in de nationale belastingwetgeving van lidstaten om fiscale loopholes te creëren, waardoor een zelfde kost twee maal in mindering wordt gebracht, dan wel een uitgave kan worden afgetrokken van de belastbare basis, zonder dat deze middelen elders als verkregen inkomsten worden gekwalificeerd. Actiepunt 3 onderzoekt gecontroleerde buitenlandse vennootschappen (CFC's), waarmee inkomsten onder het beheer komen van een belastingplichtige via een door hem gecontroleerde vennootschap, waardoor deze inkomsten fiscaal technisch(nog)niet aan de controlerende belastingplichtige toebehoren en aldus de belastinghierop kan worden voorkomen of uitgesteld. Actiepunt 4 onderzoekt de verschuiving van inkomsten door het toestaan van intra-groepsleningen en betalen van interesten. Actiepunt 5 coördineert de onderlinge afstemming van fiscale gunstregimes.

17. Actiepunt 6 onderzoekt het voorkomen van verdragsmisbruik middels een algemene antimisbruikbepaling en de strijd tegen schadelijke belastingpraktijken. Actiepunt 7 focust op het artificieel vermijden van de aanwezigheid van een vaste inrichting als aanknopingspunt om aan een grondgebied bepaalde inkomsten (en derhalve heffingsmogelijkheden) te kunnen toekennen. Actiepunten 8 t/m 10 betreffen de allocatie van binnen een onderneming behaalde winsten middels transfer pricing, voor specifieke vormen van inkomsten.

18. Actiepunt 11 onderzoekt methodologieën om BEPS beter te kunnen meten en identificeren. Actiepunt 12 behandelt de meldingsplicht voor belastingbetalers en/of adviseurs die gebruik maken van agressieve fiscale planningsstructuren, alsook de uitwisseling tussen fiscale overheden van deze meldingen. Actiepunt 13 beoogt multinationale ondernemingen te verplichten ruimer te rapporteren over hun algemene fiscale strategie en onderlinge transacties tussen groepsvennootschappen om aldus beter winstverschuivingen in kaart te brengen. Actiepunt 14 beoogt de procedures te verbeteren op basis waarvan multinationale ondernemingen geschillen omtrent de juiste interpretatie van belastingverdragen tussen nationale overheden kunnen trachten op te lossen.

Aldus werd bijvoorbeeld in juli 2017 een bijkomend rapport uitgebracht onder actiepunt 2 in het kader van mismatches tussen de al dan niet erkenning van het bestaan van een buitenlandse vaste inrichting, als aanknopingspunt voor heffingsbevoegdheid.

(Cf. <https://www.oecd.org/tax/beps/neutralising-the-effects-of-branch-mismatch-arrangements-action-2-9789264278790-en.htm>.) In december 2016 werd in het kader van actiepunt 4 een 2016 update rapport gepubliceerd. (Cf. <https://www.oecd.org/tax/beps/limiting-base-erosion-involving-interest-deductions-and-other-financial-payments-action-4-2016-update-9789264268333-en.htm>.)

20. Dit 'inclusive framework' rapporteert jaarlijks over de voortgang van de implementatie van BEPS-acties. Het vijfde laatst beschikbare rapport werd op 30 september 2021 gepubliceerd en behandelt de implementatie gedurende de periode juli 2020 t/m september 2021. Het kan, net als de vorige rapporten, worden geconsulteerd op <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-progress-report-july-2020-september-2021.htm>.

21. Evenwel werd het lidmaatschap van Wit-Rusland en Rusland opgeschort. De volledige lijst is te raadplegen op <https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf>.



22. Het betreft de acties 5 t/m 10, 13 en 14.

23. Hoewel de focus ervan vaak eerder op de tussen staten gesloten verdragen ligt (zoals bijvoorbeeld inzake de uitbreiding van het concept vaste inrichting), kan dit het onderscheid moeilijk verantwoord maken. Ook de procedures inzake onderling overleg viseren immers in hoofdzaak deze verdragsrechtelijke verdeling van heffingsbevoegdheid en toch werd hierrond wel een richtlijn inzake geschillenbeslechting aangenomen.

24. Om de onderlinge verdeling van heffingsbevoegdheden af te stemmen, werd door de OESO in 1963 voor het eerst een Modelovereenkomst opgesteld voor een bilateraal dubbelbelastingverdrag, aangevuld met een toelichtende commentaar. Dit model en bijhorende commentaar werden vervolgens diverse malen (1977, 1996, 2000, 2004, 2008, 2010, 2014) gewijzigd. Het huidige model met bijhorende commentaar en toelichtende rapporten dateert van 2017 en kan worden geraadpleegd op [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capitalcondensed-version-2017\\_mtc\\_cond-2017-en#page9](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capitalcondensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page9) Dit model integreert tevens de in het kader van BEPS 1.0 voorgestelde verdragwijzigingen.

25. Dit betreft een drietal aanpassingen (verdragstoegang, dual inwonerschap en methodes ter vermijding van dubbele belasting) in het kader van de strijd tegen hybride mismatches, enkele bepalingen gericht tegen het oneigenlijke gebruik (misbruik) van verdragen, een verdere precisering van het begrip vaste inrichting met eveneens oog voor diverse mogelijke misbruiken, een verdieping van de tussen nationale administraties te voeren onderling overlegprocedures bij beweerdelijk verkeerde verdragstoepassing of bij moeilijkheden of twijfels omtrent de juiste verdragstoepassing en een algemeen rechtskader om te voorzien in de mogelijkheid van een fiscale arbitrageprocedure.

26. De Engelse en de Franse tekst worden door de OESO als gelijkwaardig authentieke teksten aangemerkt. Daarnaast stelt de OESO officiële vertalingen ter beschikking. Zo kan bijvoorbeeld een Nederlandstalige versie van de tekst worden geconsulteerd op <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-multilateral-instrument-text-translation-dutch.pdf>. Individuele landen met een Nederlandse rechtstaat (zoals bijvoorbeeld België en Nederland) zijn evenwel voor hun interne rechtsorde soms genoodzaakt een officiële Nederlandstalige versie te voorzien. De vraag naar het belang van deze vertaling buiten de eigen interne rechtsorde valt buiten het bestek van deze bijdrage.

27. Wet van 7 april 2019 houdende instemming met de Multilaterale overeenkomst ter implementatie van aan belastingverdragen gerelateerde maatregelen ter voorkoming van grondslaguitholling en winstverschuiving en met de verklarende Nota, gedaan te Parijs op 24 november 2016, BS 18 juli 2019. Vermits het MLI een gemengd verdrag is, werd vooraf ook door alle overige Belgische parlementen per decreet/ordonnantie ingestemd. Na de federale goedkeuring is de instemming aan de OESO genotificeerd.

28. A. Engels & Y. Van Brussel, 'Het MLI en de Belgische belastingverdragen: iacta alea est', *Fiscoloog Internationaal* 2019, afl. 429, p. 1 e.v.

29. België heeft voor 99 van zijn ondertekende belastingverdragen aanvaard dat deze door het MLI kunnen worden gewijzigd. Dit zijn quasi alle door België gesloten belastingverdragen met uitzondering van de verdragen met Japan, Duitsland, Noorwegen en Zwitserland. Niet alle Belgische verdragspartners zijn evenwel zelf bij het MLI aangesloten of hebben het verdrag met België als een gedekt verdrag bestemd.

30. De vraag is immers of de beide administraties internrechtelijk hiertoe bevoegd zijn. Dit wordt alvast betwist. In dat geval blijft de datum van 25 augustus 2022 van toepassing. Zie R. Smet & J. Huyzentruyt, 'DBV België-Nederland: MLI van toepassing maar vanaf wanneertegenstelbaar?', *Fiscoloog Internationaal* 2021, afl. 457, p. 1 e.v.
31. Wetsontwerp, Parl. St. Kamer 54, nr. 3510/1.
32. Wetsontwerp, Parl. St. Kamer 54, nr. 3510/1, p. 104-105.
33. Aldus werd een synthesesetext gepubliceerd voor het bilateraal verdrag met Australië, Canada, Finland, Frankrijk, Ierland, IJsland, India, Letland, Litouwen, Luxemburg, Mauritius, Oostenrijk, Servië, Slovenië, Slovaakse Republiek, Tsjechische Republiek en het Verenigd Koninkrijk. Cf. <https://eservices.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/public/fisconet/document/f27d0741-fadb-4d00-a0a4-da516833769b>.
34. Zie eerder voetnoot 11.
35. Zie eerder voetnoot 18.
36. Richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van richtlijn 77/799/EEG, PbEU 2011, L 064/1.
37. In een eerste fase betrof dit de uitwisseling van enkele specifiek geïdentificeerde belastbare inkomsten. Het toepassingsgebied werd achtereenvolgens uitgebreid met gegevens omtrent financiële rekeningen en inkomsten (DAC 2), door administraties verleende rulings en Advance Pricing Agreements (DAC 3), bijkomende transfer pricing documentatie voor multinationale ondernemingen (de omzetting van BEPS-actie 13 in DAC 4), toegang voor belastingadministraties tot anti-witwasinlichtingen in een zogenaamd ultimate beneficial owner-register (DAC 5), informatie over voorgenomen grensoverschrijdende fiscale planning-constructies (omzetting van BEPS-actie 12 in DAC 6), informatie over transacties langs online platformen (DAC 7), en informatie omtrent transacties inzake cryptovaluta (DAC 8). Daarnaast worden ook de bevoegdheden van nationale belastingadministraties om mee te werken aan buitenlandse onderzoeksprocedures verruimd.
38. Zie bijvoorbeeld een rapport van de Europese Rekenkamer over de werking tijdens de periode 2014-2019 van deze uitgewisselde inlichtingen in Cyprus, Italië, Nederland, Polen en Spanje. De conclusie is dat een Europese monitoring zou moeten worden ingevoerd. De van andere lidstaten ontvangen inlichtingen worden immers niet op grote schaal gebruikt om belastingen te innen, terwijl intern ontvangen inlichtingen van binnenlandse onderdanen onvoldoende worden gecontroleerd op kwaliteit, volledigheid en nauwkeurigheid alvorens naar andere lidstaten te worden gestuurd. Cf. Europese Rekenkamer, 'Speciaal verslag 03/2021: Uitwisseling van fiscale inlichtingen in de EU: de basis is solide, de uitvoering suboptimaal', 2021, 83 p., [www.eca.europa.eu](http://www.eca.europa.eu).
39. Inzake inkomstenbelastingen kan deze omzetting worden teruggevonden in artikel 321/1 e.v. alsook 326/1 e.v. WIB '92, naargelang respectievelijk informatie van de betrokken belastingplichtige dan wel van een derde wordt gevraagd.
40. Richtlijn (EU) 2021/2101 van het Europees Parlement en de Raad van 24 november 2021 tot wijziging van Richtlijn 2013/34/EU wat betreft de openbaarmaking van informatie over de winstbelasting door bepaalde ondernemingen en bijkantoren, PbEU 2021, L 429/1.
41. Voor een verdere bespreking, zie W. Netjes & D. Freyer, 'Tax Transparency Is Here to Stay: An Analysis of the Public CbCR Directive', *Intertax* 2022, p. 612-618.

42. Richtlijn 2017/1852/EU van de Raad van 10 oktober 2017 betreffende mechanismen ter beslechting van belastinggeschillen in de Europese Unie, PbEU 2017, L 265/1.

43. Zie eerder voetnoot 25.

44. Reeds in 1990 werd tussen de toenmalige EEG-lidstaten een vergelijkbare arbitrageprocedure in een afzonderlijk verdrag afgesloten (Verdrag 90/436/EEG ter afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen). Dit arbitrageverdrag (behorend tot het *acquis communautaire*) wordt weliswaar niet vervangen door huidige richtlijn, maar kent een veel beperkter toepassingsgebied en beperktere procedure. Het belang van dit verdrag zal vermoedelijk dan ook sterk afnemen na de implementatie van deze nieuwe richtlijn. Verder vervangt deze richtlijn evenmin de overige geschilbeslechtingsmogelijkheden tussen administraties zoals opgenomen in een belastingverdrag of middels het MLI van toepassing op een bepaald verdrag.

45. Wet van 2 mei 2019 tot omzetting van de Richtlijn (EU) 2017/1852 van de Raad van 10 oktober 2017 betreffende mechanismen ter beslechting van belastinggeschillen in de Europese Unie, B.S. 17 mei 2019. Voorafgaand aan deze wet werden in een Belgische circulaire de bestaande geschilbeslechtingsprocedures omstandig toegelicht (Cf. Circulaire 2018/C/27 van 7 maart 2018 met betrekking tot de regels voor geschillenbeslechting in verband met de toepassing van internationale belastingverdragen, [www.fisconetplus.be](http://www.fisconetplus.be)). Ook na de toevoeging van een nieuwe procedure, blijft deze circulaire relevant.

46. Zie bijvoorbeeld Aanbeveling C(2012) 8806 van 6 december 2012 over agressieve fiscale planning.

47. Richtlijn 2011/96/EU van de Raad betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten, PbEU 2011, L 345/8.

48. Richtlijn (EU) 2015/121 van de Raad van 27 januari 2015 tot wijziging van Richtlijn 2011/96/EU, PbEU 2015, L 21/1. Zie B. Peeters, 'Europese Unie zet nieuwe stap in strijd tegen belastingontwijking', *Fiscoloog Internationaal* 2014, afl. 373, p. 1.

49. Richtlijn 2014/86/EU van de Raad van 8 juli 2014 tot wijziging van Richtlijn 2011/96/EU ..., PbEU 2014, L 219/40.

50. Voor een toelichting zie Circulaire 2017/C/67 van 6 november 2017, [www.fisconetplus.be](http://www.fisconetplus.be). Zie o.a. S. Gommers & M. Henderikx, 'Circulaire over geamendeerde Moeder-dochterrichtlijn : vragen blijven', *Fiscoloog* 2017, afl. 1545, p. 12.

51. Richtlijn 2016/1164/EU van de Raad van 12 juli 2016 tot vaststelling van regels ter bestrijding van belastingontwijkingpraktijken welke rechtstreeks van invloed zijn op de werking van de interne markt, PbEU 2016, L 193/1.

52. Richtlijn (EU) 2017/952 van de Raad van 29 mei 2017 tot wijziging van Richtlijn (EU) 2016/1164 wat betreft hybridemismatches met derde landen, PbEU 2017, L 144/1.

53. Zie in het bijzonder voorafgaande overwegingen 1, 2 en 5.

54. Artikel 6 ATAD. Waar BEPS-actiepunt 6 gericht was op de strijd tegen misbruik van verdragen, is deze bepaling algemener gericht tegen 'kunstmatige constructies' 'met als hoofddoel of één van de hoofddoelen een belastingvoordeel te verkrijgen dat het doel of de toepassing van het toepasselijke belastingrecht ondermijnt'. Deze tekst werd niet in het Belgisch recht geïmplementeerd, omdat dit volgens de Minister reeds vervat zou zijn in het Belgische artikel 344 WIB '92 (Cf. Wetontwerp betreffende de economische relance en de versterking van de sociale cohesie, Parl. St. Kamer 2017-

18, nr. 54-2839/10, 19-21 en 60). Dit wordt in de doctrine alvast betwist. Cf. A. Van de Vijver, 'Een richtlijnconforme algemene antimisbruikbepaling', TFR 2019, afl. 556, p. 155-157 en P. Wouters & M. El Gazouti, 'ATAD-maatregelen: klaar voor toepassing in de aangifte?', Intern. Fisc. Act. 2020, afl. 6.

55. Artikel 5 ATAD. Deze heffing bestond al deels in artikel 210, § 1, 4° WIB '92. Een verdere uitwerking werd voorzien door aanpassingen van artikel 184bis, 184ter, 185/1 en 413/1 WIB '92. Deze bepaling leunt zeer scherp aan tegen de grenzen van wat onder de regels van het vrij verkeer in 55 de interne markt mogelijk is. Voor de invoering van deze Europese wetgeving hadden immers tal van EU-lidstaten hun nationale wetgeving reeds veroordeeld gezien door het Hof van Justitie. Voor een overzicht, zie B. Peeters & M. Arteel, 'Het arrest commissie/Portugal: verdere duidelijkheid inzake exitheffingen?', TEP 2017, afl. 5, p. 481-499.

56. Artikel 4 ATAD, waarmee wordt aangesloten op BEPS-actie 4. Deze bepaling is in België geïmplementeerd met artikel 198/1 WIB '92 en artikel 73 4/8 t/m 73 4/14 KB WIB '92. De extreme complexiteit van deze maatregel leidde reeds tot diverse circulaire over de manier waarop de verwerping van overdreven interestkosten moet worden toegepast (Cf. Circ. 2019/C/89 van 11 september 2019; Circ. 2020/C/97 van 10 juli 2020; Circ. 2021/C/87 van 5 oktober 2021 en Circ. 2023/C/8 van 12 januari 2023). Deze beperking werd dan ook reeds uitvoerig in de doctrine behandeld en bekritiseerd. Zie bijvoorbeeld P. Van den Berghe, P. Wouters & K. Verhoeven, 'België implementeert ATAD. Nieuwe interestaftrekbeperking vervangt "thin cap"', AFT 2019, afl. 2, p. 6-27; en P. Wouters & P. Van den Berghe, 'Interestaftrekbeperking van artikel 198/1 WIB 1992. Waar staan we nu?', AFT 2020, afl. 6-7, p. 6-33; I. Vande Velde & G. Van Namen, 'Fiscus geeft bijkomende verduidelijkingen bij ATAD-interestaftrekbeperking', Fisc. act. 2021/35, p. 3-9; P. Wouters & P. Van den Berghe, 'EBITDA-interestaftrekbeperking: langverwacht KB verschijnt nog net vóór jaareinde', Fisc. act. 2020/2, p. 1-7. Details van de Belgische regeling moesten bovendien worden aangepast wegens door de Europese Commissie aangekaarte schending van Europees recht, wat gebeurde bij Wet van 2 mei 2019 (BS 15 mei 2019).

57. Artikel 7 en 8 ATAD voeren een regime in tegen de bestrijding van gecontroleerde buitenlandse vennootschappen, wat aansluit op BEPS-actie 3. Deze bepaling werd in België geïntegreerd in artikel 185/2, alsook 202, § 1, 4° en 5° WIB '92. Ook deze tekst is voorwerp van kritische doctrinebijdragen. De regeling is immers moeilijk af te bakenen van de Belgische transfer pricingregels (Cf. L. De Broe, 'De invoering van CFC-wetgeving in het WIB 1992. Een praktische benadering van een overbodige bepaling opgelegd door Europa', AFT 2019, afl. 4, p. 7-24) en wordt mogelijks uitgesloten op grond van Belgische dubbelbelastingverdragen (Cf. W. Willems, 'België implementeert CFC-stelsel uit ATAD: nog enkele vragen', Fiscooloog Internationaal 2019, afl. 430, p. 1-8). Het eerder aangehaalde MLI voorziet hiervoor een vrijwaringsclausule in artikel 11, maar zoals toegelicht is deze bepaling slechts van toepassing als beide verdragsstaten hun verdrag middels het MLI wilden laten wijzigen en bovendien geopteerd hebben voor de toepassing van dit artikel 11.

58. In ATAD 1 waren slechts de algemene principes (strijd tegen dubbele aftrek van uitgaven (DD) en het bestaan van een aftrek zonder overeenkomstige integratie van inkomsten (DNI)) in algemene zin in artikel 9 beschreven, met verdere verwijzing naar de conclusies van het finale BEPS-actie 2-rapport. Vermits enkel in een EU-context van toepassing zou de oplossing beperkt kunnen worden tot het verwerpen van de kostaftrek bij mismatches (de primaire door de OESO voorgestelde oplossing). ATAD2 bracht verdere wijzigingen aan, waardoor deze hybride mismatchregels ook van toepassing zijn in verhoudingen tot derde landen, die mogelijks zelf geen aanpassingen hebben voorzien. De geïmporteerde situaties werden derhalve preciezer omljnd, waarbij ook aandacht ging naar secundaire oplossingen (alsnog integreren van niet-erkende inkomsten) en reacties tegen geïmporteerde mismatches. Voor een korte bespreking, zie B. Peeters, "ATAD 2": verdere bestrijding

van hybride mismatches', *Fiscoloog Internationaal* 2017, afl. 403, p. 1-3. Het geheel werd in België geïntegreerd in artikel 2 § 1, 16°-18°; artikel 185, § 1, lid 2-4 en § 2/1; artikel 198, § 1, 10°/1-10°/4; en artikel 292, lid 4 WIB '92. Voor een algemene bespreking, zie B. Peeters, 'Hybride mismatches: de Belgische wetgever als voortrekker?', *Fiscoloog Internationaal* 2019, afl. 426, p. 1-8.

59. Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot vaststelling van regels ter voorkoming van misbruik van lege entiteiten voor belastingdoeleinden en tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU, COM(2021)565, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/PDF/?uri=CELEX:52021PC0565&from=NL>.

60. Zie hiervoor bijvoorbeeld N.D. Niederer, 'De Europeesrechtelijke (on)houdbaarheid van Nederlandse antimisbruikbepalingen', *WFR* 2022/39, p. 272-281.

61. HvJ 12 september 2006, C-196/04 (Cadbury Schweppes plc). In deze uitspraak werd de Britse CFC-wetgeving veroordeeld, waarin de winsten van een Ierse gecontroleerde dochtervennootschap werden belast in hoofde van de Britse controlerende aandeelhouder. Hoewel de Britse wetgeving uitzonderingen voorzag (zoals bijvoorbeeld het uitoefenen van 'vrijgestelde activiteiten' door de gecontroleerde buitenlandse vennootschap) was dit voor het Hof onvoldoende.

62. Zie bijvoorbeeld HvJ 26 februari 2019, C-135/17 (X GmbH). In dit arrest werd Duitse CFC-wetgeving veroordeeld als in strijd met vrij verkeer van kapitaal. Deze wetgeving viseerde immers algemeen participaties in vennootschappen in derde landen, waarbij inkomsten uit kapitaalbeleggingen onmiddellijk aan de achterliggende Duitse aandeelhouder werden toegerekend, wanneer deze ten minste 1% van het maatschappelijk kapitaal van de buitenlandse vennootschap bezat, die zelf gevestigd was in een derde land met een laag belastingniveau. Zie o.a. J.J.A.M. Korving, 'Duitse CFC-regeling en vrij kapitaalverkeer: stilstand of vooruitgang?', *NTFR Beschouwingen* 2019/28, p. 23-29.

63. Zie bijvoorbeeld HvJ 5 juli 2012, C-318/10 (SIAT). Krachtens artikel 54 WIB '92 zijn uitgaven die worden betaald aan een buitenlandse genietster die in zijn land van vestiging aan een aanzienlijk gunstiger belastingregeling is onderworpen, niet aftrekbaar, tenzij de belastingplichtige bewijst dat deze uitgaven verband houden met werkelijke en oprechte verrichtingen en de normale grenzen niet overschrijden. Deze Belgische regel is volgens het Hof onvoldoende afgebakend om vooraf en met voldoende nauwkeurigheid de werkingssfeer ervan vast te stellen. Door de resterende onzekerheid omtrent de toepassing ervan voldoet deze regel niet aan de vereisten van het rechtszekerheidsbeginsel, en is deze derhalve in strijd met het vrij verkeer van diensten.

64. Zie bijvoorbeeld HvJ 7 september 2017, C-6/16 (Eqiom) en HvJ 20 december 2017, C-504/16 en C-613/16 (Deisteren Juhler Holding). Deze uitspraken betreffen telkens constructies waarbij middels een tussenliggende vennootschap gebruik wordt gemaakt van een vrijstelling van bronheffing, waarop de achterliggende aandeelhouder, bij rechtstreekse deelneming, in beginsel niet gerechtigd zou zijn. Zowel in Duitsland, als in Frankrijk werd dit daarom geweigerd op grond van internrechtelijke antimisbruikbepalingen, die vervolgens evenwel door het Hof werden veroordeeld.

65. Cf. HvJ 20 januari 2021, C-484/19 (Lexel AB).

66. Voor een verdere analyse van deze rechtspraak rond exitheffingen, zie B. Peeters & M. Arteel, 'Het arrest Commissie/Portugal: verdere duidelijkheid inzake exitheffingen?', *TEP* 2017, afl. 5, p. 481-499.

67. Zie bijvoorbeeld HvJ 24 februari 2022, C-257/20 (Viva Telecom Bulgaria EOOD). Een Bulgaarse bronheffing over fictieve rente op renteloze leningen tussen verbonden vennootschappen kan worden gehandhaafd ten aanzien van buitenlandse kredietverstrekkers. Hoewel buitenlandse

vennootschappen bij de berekening van de belasting over deze rente eerst op bruto-basis worden belast en pas vervolgens kosten kunnen aftrekken, blijkt dit in de regel te kunnen gebeuren binnen dertig dagen na een aanvraag hiertoe. Aldus is het heffen van belasting op een (fictieve) brutogrondslag gerechtvaardigd 'door het doel om een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten te vrijwaren en de doeltreffendheid van de belastingheffing te verzekeren teneinde belastingontwijking te voorkomen.' (r.o. 121). De secundaire fiscale EU-richtlijnen vormen verder geen beperking voor het nationaal recht, vermits ze niet van toepassing zijn op een fictieve uitkering.

68. Zo voorziet bijvoorbeeld artikel 5 § 2 ATAD dat een belastingplichtige de mogelijkheid heeft de verschuldigde exitheffing, naar aanleiding van de overdracht van activa, gespreid te voldoen over een periode van vijf jaar. Krachtens artikel 5, § 4, a) ATAD wordt dit uitstel 'onmiddellijk ingetrokken' als 'de overgebrachte activa (...) worden verkocht of anderszins vervreemd'. De richtlijn blijft verder zelf vaag over wat hiermee precies bedoeld wordt. In België werd dit in artikel 413/1, § 3, 2° WIB '92 geïnterpreteerd dat het volledige uitstel verloren gaat wanneer 'een deel van de activa' wordt vervreemd. Een Belgische onderneming met Nederlandse vestiging verliest aldus het recht op uitstel van belastingheffing over verplaatste activa, zodra iets van deze activa in Nederland zou worden verkocht. Dit lijkt moeilijk te verzoenen met het vrij verkeer van vestiging. Inzake formele bepalingen kan gewezen worden op een arrest van het Belgisch grondwettelijk Hof, waarin middels vijf prejudiciële vragen het Hof van Justitie gevraagd werd DAC 6 te toetsen aan diverse rechten van primair EU-recht, zoals erkend in het Europees Handvest en/of het EVRM. Cf. Grondwettelijk Hof 15 september 2022, nr. 103/2022. Bij arrest van 8 december 2022 heeft dit Europees Hof de via DAC 6 in artikel 8bis ter, lid 5 Richtlijn 2011/16/EU ingevoerde verplichting ongeldig verklaard, wegens strijdigheid met artikel 7 van het Handvest van de grondrechten. Deze bepaling verplichtte een advocaat, die als intermediair optreedt voor de invoering van een geïntegreerde planningconstructie, om iedere andere intermediair bij deze constructie onverwijld in kennis te stellen van zijn meldingsverplichtingen. Cf. HvJ 8 december 2022, C-694/20 (OVB e.a./Vlaamse Regering).

69. HvJ 26 februari 2019, C-115/16, C-118/16, C-119/16 en C-116/16, C-117/16 (T. Danmark). Zie o.a. K. Lenaerts, 'De Unierechter, pleitbezorger voor de strijd tegen rechtsmisbruik in fiscale zaken', TFR 2020/587, p. 743-758; L. De Broe & S. Gommers, 'De Deense "uiteindelijk gerechtigde"-arresten van het Hof van Justitie. Analyse en relevantie voor België', AFT, 2020, afl. 5, p. 29-73.

70. Cf. E. Van Malder, 'DVB kijkt naar "uiteindelijk gerechtigde" bij moeder-dochtervrijstelling', Fiscooloog Internationaal 2022, afl. 466, p. 4 e.v.

71. Cf. E. Van Malder, 'Hoe worden "Deense zaken" toegepast in buitenlandse rechtspraak?', Fiscooloog Internationaal 2021, afl. 447, p. 1 e.v.

72. European Commission, 'Communication from the commission to the European Parliament and the Council. Business Taxation for the 21st Century', COM(2021) 251 final, [https://taxation-customs.ec.europa.eu/communication-business-taxation-21st-century\\_nl](https://taxation-customs.ec.europa.eu/communication-business-taxation-21st-century_nl).

73. Zie hiervoor in het bijzonder 'Mededeling van de commissie aan het Europees parlement, de Raad, het Europees economisch en sociaal comité en het Comité van de Regio's. "Fit for 55": het EU-klimaatstreefdoel voor 2030 bereiken op weg naar klimaatneutraliteit', COM(2021) 550 final, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:52021DC0550>.

74. Zie verder P. Dere e.a., "'Business Taxation for the 21st Century": de visie van de Europese Commissie', Fiscooloog Internationaal 2021, afl. 450, p. 1 e.v.

75. Ook de financial action task force, een NGO waarbij 39 landen met de belangrijkste financiële centra zijn aangesloten, werkt met zogenaamde 'grey' and 'black' lists in het kader van haar strijd tegen witwas, financiering van terrorisme en verspreiding van massavernietigingswapens. Aldus worden drie keer per jaar twee lijsten van landen gepubliceerd. Op de zogenaamde 'grijze lijst' (jurisdictions under increased monitoring) staan landen waarvan de wetgeving tekortkomingen vertoont, maar waarbij de landen zich hebben geëngageerd deze tekortkomingen weg te werken. De 'zwarte lijst' (high-risk jurisdictions subject to a call for action) zijn de landen waarvoor leden worden opgeroepen actief tegenmaatregelen te nemen. Cf. [www.fatf-gafi.org](http://www.fatf-gafi.org). In aanvulling hierop, heeft ook de EU in het kader van de strijd tegen witwassen een eigen landenlijst opgesteld, die evenwel verschilt van deze lijst (Cf. artikel 9 Richtlijn 2015/849 inzake de voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld of terrorismefinanciering, PbEU 2015, L 141/73).

76. Zie voetnoot 12.

Naast typische 'volwaardige' belastingverdragen werden ook stappen gezet voor de sluiting van akkoorden beperkt tot de uitwisseling van fiscale inlichtingen, zogenoemde tax information exchange agreements (TIAE's).

78. Om van de grijze lijst afgehaald te worden, volstond het met minstens twaalf andere landen een akkoord te hebben gesloten, waarin voorzien werd in de uitwisseling van inlichtingen. In België werd deze standaard formeel snel gehaald en werden vlot meerdere verdragen gesloten. De eigenlijke concrete inwerkingtreding liet vervolgens echter lang op zich wachten. Na een advies van de Raad van State dat deze verdragen als 'gemengde verdragen' kwalificeerden, was immers de instemming van alle deelparlementen vereist, waardoor verdragsteksten moesten worden vertaald en meerdere gesloten verdragen gedurende jaren nog niet concreet in werking traden.

79. <https://www.oecd.org/tax/transparency/documents/exchange-of-information-on-request-ratings.htm>.

80. Concreet worden een drietal toetsingscriteria gehanteerd rond fiscale transparantie, een eerlijke belastingheffing en de integratie van anti-BEPS maatregelen. Zo moet automatisch informatie worden uitgewisseld met alle EU-lidstaten en moet met andere staten informatie op verzoek worden uitgewisseld. Het land mag geen schadelijke fiscale voorkeurregimes hanteren, noch offshore constructies faciliteren. Ten slotte moet men zich inschakelen in de BEPS 1.0-agenda en hierover een positieve beoordeling ontvangen. Aldus luidt een besluit van 8 november 2016, FISC 187, ECOFIN 1014, <https://www.consilium.europa.eu/media/24230/08-ecofin-non-coop-juris-st14166en16.pdf>.

81. Zie voor het meest recente besluit van 14 februari 2023, FISC 29, ECOFIN 143, <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-6375-2023-INIT/nl/pdf> (hierin worden o.a. Amerikaans-Samoa, Anguilla, de Bahama's, Fiji, Guam, Palau, Panama, Samoa, Trinidad en Tobago, de Turks en Caicoseilanden, de Amerikaanse Maagdeneilanden en Vanuatu geïsoleerd. In het laatste besluit werden de Britse Maagdeneilanden, Costa Rica, de Marshall-eilanden en Rusland aan de lijst toegevoegd).

82. De lijst in bijlage bij het besluit van 4 oktober 2022 vermeldt Turkije, Aruba, Belize, Curaçao, Israël, Botswana, Dominicaanse republiek, de Seychellen, Qatar, Hong Kong, Maleisië, Jordanië, Albanië, Armenië, Eswatini, Belize, Israël, Montserrat, Thailand en Vietnam. De deadline tegen wanneer bepaalde engagementen moeten zijn opgenomen is verschillend naar gelang de aard van de aan te brengen wijzigingen.

83. <https://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2020/02/18/taxation-council-revises-its-eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/>.

84. Zie voetnoot 36.

85. Richtlijn (EU) 2018/822 van 25 mei 2018 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies, PbEU 2018, L 139/1.

86. Kenmerk C.1.b, ii van bijlage IV bij Richtlijn 2011/16/EU. De melding impliceert niet dat de constructie niet rechtsgeldig is. De constructie zal echter in het bijzonder worden gemeld aan de belastingadministraties van de betrokken landen, waarna zij kunnen beslissen hier al dan niet tegen op te treden.

87. BS 30 december 2009.

88. Zie huidig artikel 307, § 1/2, lid 1-4 jo. artikel 198, 10° WIB '92. De regeling werd enkele malen verfijnd en toegelicht in diverse administratieve circulaire. Deze circulaire werden hernomen in een algemene circulaire nr. 2021/C/112 over de aangifteplicht van betalingen naar bepaalde Staten van 20 december 2021, [www.fisconetplus.be](http://www.fisconetplus.be). Zie voor een algemene bespreking J. Van Cauwenberghe & W. Verhoeve, 'Betalingen aan belastingparadijzen: Belgische fiscus wordt wereldpolitie van de fiscaliteit?', AFT 2022, afl. 1-2, p. 45-53.

89. In een op 22 juni 2022 gepubliceerd verslag is het Belgisch Rekenhof bijzonder kritisch over de werking van deze regeling. Niet alleen de wettekst is voorwerp van kritiek, ook de controles zelf vanwege de cel Belastingparadijzen binnen de FOD Financiën blijken dikwijls weinig efficiënt en leveren weinig op. Van de 17 geformuleerde aanbevelingen zijn er dan ook 11 gericht aan de FOD Financiën en 6 aan de wetgever. Cf. Rekenhof, Betalingen aan belastingparadijzen, Brussel juni 2022, 64 p., [www.rekenhof.be](http://www.rekenhof.be)

90. Aldus artikel 307, § 1/2, lid 1, a), b) en c) WIB '92. De verwijzing naar de 'Europese lijst' onder littera c) werd als laatste toegevoegd bij Wet van 20 december 2020. Ook het gebruik van 3 afzonderlijke niet op elkaar afgestemde lijsten wordt o.a. door het Rekenhof gehekeld.

91. Artikel 7-11 van de Wet houdende dringende diverse fiscale en fraudebestrijding bepalingen, BS 30 december 2020.

92. Aldus de door de wetgever gebruikte terminologie.

93. Artikel 2, §1, 13°, b), lid 4 WIB '92. De kaaimantaks voorziet een fiscale transparantie waarbij de inkomsten behaald door een juridische constructie rechtstreeks worden belast in hoofde van de natuurlijke persoon, die als 'oprichter' van de constructie wordt aangemerkt, ongeacht de effectieve uitkering van inkomsten. Deze 'oprichter' is niet alleen degene die de constructie heeft opgericht, maar ook degenen die later een inbreng verrichten, aandelen hebben in de constructie of erfgenaam zijn (of worden) van een dergelijke oprichter. Zie verder B. Peeters & G. Verachtert, *De Kaaimantaks: panta rhei*, Mechelen: Wolters Kluwer 2019.

94. Artikel 185/2, § 2, lid 2 WIB '92. Dit betreft de Belgische integratie van de in artikel 7-8 ATAD 1 voorziene CFC-wetgeving. Zie eerder voetnoot 57. 95

95. Artikel 203, § 1, 1° WIB '92.



96. Binnen de OESO werd een fast-track review procedure voorzien in 2016 om wijzigingen van nationale wetgeving te melden. Cf. <https://www.oecd.org/tax/transparency/documents/fast-track-review-procedure-frequently-asked-questions.pdf>.

97. De werking van procedurele defensieve maatregelen, zoals bijvoorbeeld het vermelden van betalingen boven € 100 000, wordt meestal uitgesteld tot een bepaald aanslagjaar, en komt derhalve na afloop van een belastbaar tijdperk. Bovendien vereiste deze maatregel initieel dat een land gedurende het ganse belastbare tijdperk zou zijn geëvalueerd, opdat een betaling moest worden aangegeven. Dit werd later echter aangepast, waardoor artikel 307, § 1/2 WIB '92 heden verwijst naar vermelding op de lijst 'op het tijdstip waarop de betaling heeft plaatsgevonden'. Om de drempel van € 100 000 te berekenen worden evenwel alle betalingen van een belastbaar tijdperk meegeteld. Aldus beïnvloeden betalingen die gebeurden toen het land in kwestie nog niet negatief werd geëvalueerd ook het al dan niet halen van de drempel. Materieelrechtelijke maatregelen sluiten echter aan bij een belastbaar tijdperk. Zo verwijst artikel 203, §1, 1° WIB '92 naar 'het einde van het belastbaar tijdperk'. Als een vennootschap een dividend ontvangt (in een belastbaar tijdperk), volstaat de vermelding (op het einde van dit belastbaar tijdperk) opdat voor dit dividend geen gebruik kan worden gemaakt van de DBI-aftrek. Wanneer een dividend wordt ontvangen, hangen de Belgische gevolgen aldus af van een onzekere toekomstige vermelding. Zo bestond bijvoorbeeld inzake Hong Kong het risico dat het alsnog zou worden vermeld op de Europese lijst van oktober 2022. Alle Belgische vennootschappen waarvan de boekhouding afsluit na 4 oktober riskeerden aldus voor eerder (in hetzelfde tijdperk) ontvangen dividenden nog bijkomend in de vennootschapsbelasting te worden belast.

98. Voor deze nieuwe standaard zijn evenwel nog geen peer review-controles ingevoerd, wat wellicht ook de aansluiting door België bij de vroegere standaard verklaart.

99. Cf. Mond. Vr. nr. 22255 Drèze, 25 februari 2014, Kamercomm. Fin., Criv 53 Com 936, 19-20, en ook vervolgens in een addendum bij Circulaire AAFisc 64/2010 van 3 september 2015.

100. Circulaire 2021/C/112 van 20 december 2021 over de aangifteplicht van betalingen naar bepaalde Staten, [www.fisconetplus.fgov.be](http://www.fisconetplus.fgov.be). Deze uitbreiding bleek vooraf uit een voetnoot in een Circulaire omtrent andere reglementering. Circulaire 2020/C/112 van 1 september 2020, [www.fisconetplus.fgov.be](http://www.fisconetplus.fgov.be). Hiermee werden plots ook Malta, Turkije, Kazachstan, Barbados, Botswana, Dominica, Ghana, Liberia, Panama, de Seychellen, Sint-Maarten en Vanuatu geëvalueerd.

101. Zo erkent de administratie zelf dat de weigering om kosten af te trekken louter wegens niet afzonderlijke vermelding zowel met het vrij verkeer van kapitaal in strijd kan zijn als met non-discriminatiebepalingen opgenomen in belastingverdragen. Het niet vermelden van betalingen kan dan nog wel aanleiding geven tot een boete, maar de weigering om de kosten in mindering te nemen (artikel 198, § 1, 10° WIB '92) is dan niet meer van toepassing. Zie uitgebreider C. Buysse, 'Niet-aangifte betalingen aan Luxemburg: geen automatische verwerping aftrek', *Fiscoloog* 2015, afl. 1442, p. 4 e.v.

102. <https://www.oecd.org/tax/beps/brochure-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october2021.pdf>. Na een eerste principiële aanvaarding in juli 2021 werd met de uiteindelijke verklaring door 137 landen van het Inclusive Framework ingestemd op 8 oktober 2021.

103. Dit zou later worden gereduceerd naar € 10 miljard, wanneer meer duidelijkheid over de werking bestaat. Hiertoe wordt een reviewprocedure voorzien, die start zeven jaar nadat de maatregel concreet werd ingevoerd.

104. Voor landen met een bruto binnenlands product beneden € 40 miljard wordt deze drempel verlaagd naar € 250 000.

105. <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-progress-report-september-2021-september-2022.htm>.

106. Na een moeizaam proces werd Richtlijn 2022/2523 van de Raad van 14 december 2022 tot waarborging van een mondiaal minimumniveau van belastingheffing voor groepen van multinationale ondernemingen en omvangrijke binnenlandse groepen in de Unie op 22 december 2022 gepubliceerd in het Europees Publicatieblad (PbEU 2022, L 328/1). Hiermee worden de EU-lidstaten verplicht om uiterlijk op 31 december 2023 in nationale omzettingbepalingen te voorzien, waarmee alvast aan pijler 2 uitvoering wordt gegeven. Ondertussen zijn ook al enkele nationale implementatievoorstellen verschenen van EU-lidstaten die de Europese ontwikkelingen niet hebben afgewacht. Aldus was bijvoorbeeld door Nederland op 24 oktober 2022 een publieke bevraging gelanceerd over het Nederlandse nationale conceptwetsvoorstel. Cf. <https://www.internetconsultatie.nl/minimumbelasting2024/b1>.

107. Zo rijst bijvoorbeeld de vraag naar de verhouding tussen maatregelen ter bestrijding van hybride mismatches, CFC-bepalingen en de nieuwe minimale belastingheffing onder pijler 2 van BEPS 2.0; kan worden onderzocht in welke mate CFC-wetgeving een toegevoegde waarde biedt aan een correcte transfer pricing-analyse; of is onduidelijk of Belgische antimisbruikmaatregelen kunnen worden ingezet tegen fiscale voordelen in een andere EU-lidstaat, die zelf heeft nagelaten tijdig de opgelegde Europese antimisbruikmaatregelen om te zetten.

108. Zo werd een eerste stap gezet met de aanpassing van artikel 4, 1, a) Moeder-dochterrichtlijn waarbij de lidstaat van een moedermaatschappij, die een winstuitkering van een dochtermaatschappij ontvangt, verplicht wordt deze uitkering bij de moeder te belasten, voor zover die winst bij de dochtermaatschappij aftrekbaar is (zie voetnoot 48). Andere heffingsplichten werden vervolgens ook in ATAD opgenomen.

109. Eerdere voorstellen voor een common (consolidated) corporate tax base hebben jaren voorwerp van diverse studies en initiatieven uitgemaakt, zonder uiteindelijk evenwel te worden aanvaard.

110. In het kader van pijler 2 werd door de OESO op 20 december 2022 hierover een publieke bevraging gelanceerd. De resultaten werden op 16 februari 2023 gepubliceerd. Cf. <https://www.oecd.org/tax/beps/public-comments-received-on-compliance-and-tax-certainty-aspects-of-globalminimum-tax.htm>.

111. In dit kader kan bijvoorbeeld worden verwezen naar de diverse vermelde verplichtingen tot informatie-uitwisseling. Opdat belastingplichtigen in staat zouden zijn de gevraagde informatie aan de overheid mee te delen, moet deze de benodigde informaticatoepassingen voorzien. Niet zelden was dit niet tijdig klaar, en werd belastingplichtigen daarom een verder uitstel verleend. Ook andere staten worstelen met verouderde IT-toepassingen, waardoor van belastingplichtigen gevraagde info niet zelden slecht wordt verwerkt.

112. Wet van 20 november 2022 houdende diverse fiscale en financiële bepalingen, BS 30 november 2022.

113. Artikel 22, lid 3, 1° W van 24 december 2002, zoals gewijzigd bij W van 11 februari 2019, BS 22 maart 2019.

114. Artikel 61 Wet tot omzetting van Richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie, BS 30 december 2019.

115. Zie bijvoorbeeld het recent aan Ugent verdedigde doctoraatsonderzoek van F. Desmyttere inzake de verenigbaarheid met het eigendomsrecht van aan belastingplichtigen opgelegde fiscaal-administratieve verplichtingen, dat werd bekroond met de European Doctoral Tax Thesis Award van de EATLP.