

DE INTERNATIONALE FISCALE PROCEDURE

Mark Delanote

Felix Desmyttere

Lars Vanneste



OWL PRESS
LEGAL

INHOUDSOPGAVE

Voorwoord	11
1. DE VESTIGINGSBIJSTAND	15
I. Internationaal juridisch kader	17
A. Bilaterale samenwerking	17
B. De Conventie	19
C. De Bijstandsrichtlijn	23
Vormen van administratieve bijstand	25
Toepassingsgebied	28
D. Samenloop van rechtsgronden	30
II. Finaliteit en beperkingen	32
A. Aanwending van de verkregen inlichtingen	32
B. Beperkingen aan de bijstand	35
1. Aard van de informatie	35
2. Uitputtingsvereiste	36
3. Aard van de maatregelen	36
4. Fundamentele beperkingen	38
III. Uitwisseling van inlichtingen op verzoek	40
IV. Automatische uitwisseling van inlichtingen	45
A. Automatische uitwisseling van financiële informatie	49
Q1. Wat zijn de achtergrond en het doel van de regeling?	49
Q2. Wie moet rapporteren?	58
Q3. Waarover wordt gerapporteerd?	60
Q4. Welke inlichtingen moeten gerapporteerd worden en binnen welke termijn?	64
Q5. Welke sancties zijn voorzien?	66
B. Automatische uitwisseling van voorafgaande grensoverschrijdende rulings en voorafgaande verrekenprijsafspraken	67
Q1. Wat zijn de achtergrond en het doel van de regeling?	67

Q2. Wie moet rapporteren?	70
Q3. Waarover wordt gerapporteerd?	70
Q4. Welke inlichtingen moeten gerapporteerd worden en binnen welke termijn?	73
C. Automatische uitwisseling van inlichtingen met betrekking tot landenrapporten	76
Q1. Wat zijn de achtergrond en het doel van de regeling?	76
Q2. Wie moet rapporteren?	78
Q4. Welke inlichtingen moeten gerapporteerd worden en binnen welke termijn?	82
Q5. Welke sancties zijn voorzien?	85
D. Automatische uitwisseling van antiwitwasinlichtingen	86
E. Automatische uitwisseling van inlichtingen over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies	89
Q1. Wat zijn de achtergrond en het doel van de regeling?	89
Q2. Wie moet rapporteren?	92
Q3. Waarover wordt gerapporteerd?	105
Q4. Welke inlichtingen moeten gerapporteerd worden en binnen welke termijn?	124
Q5. Welke sancties zijn voorzien?	129
F. Automatische uitwisseling van inlichtingen over digitale platformen	135
Q1. Wat zijn de achtergrond en het doel van de regeling?	135
Q2-3. Wie moet rapporteren en waarover wordt gerapporteerd?	139
Q4. Welke inlichtingen moeten gerapporteerd worden en binnen welke termijn?	147
Q5. Welke sancties zijn voorzien?	152
G. Automatische uitwisseling van inlichtingen over cryptoactiva	154
Q1. Wat zijn de achtergrond en het doel van de regeling?	154
Q2. Wie moet rapporteren?	157
Q3. Waarover wordt gerapporteerd?	161
Q4. Welke inlichtingen moeten gerapporteerd worden en binnen welke termijn?	169
Q5. Welke sancties zijn voorzien?	171
H. Automatische uitwisseling van inlichtingen inzake minimumbelasting	171
V. Spontane uitwisseling van inlichtingen	176

2. DE INVORDERINGSBIJSTAND	179
I. Internationaal juridisch kader	182
A. Het OESO-Modelverdrag	184
B. Het Benelux-Verdrag	185
C. De Conventie	185
D. De Invorderingsrichtlijn	186
E. Samenloop van rechtsgronden	188
II. Draagwijdte van de invorderingsbijstand	189
A. Toepassingsgebied ratione materiae	189
Algemeen	189
De uitsluiting van strafrechtelijke sancties	190
Nalatigheidsinteressen	192
Vervolgingskosten	194
B. Toepassingsgebied ratione personae	195
Uitgangspunt	195
Geen nationaliteits- of verblijfsvereiste	196
De oorzaak van de gehoudenheid	196
Erfgenamen	198
III. De praktische organisatie	199
A. Algemeen	199
B. De bevoegde autoriteit	200
IV. De eigenlijke invorderingsbijstand	201
A. De voorwaarden waaraan voldaan moet zijn om een verzoek tot (eigenlijke) invorderingsbijstand in te dienen	201
De uitputtingsvereiste	202
Temporele vereisten	204
Kwantitatieve vereisten	206
Het bestaan van een voor executie vatbare schuld	207
De afwezigheid van betwisting	209
Fundamentele vereisten	212

B.	De gevolgen van een verzoek tot (eigenlijke) invorderingsbijstand	215
	Algemeen	216
	De uitvoerbare titel	218
	Uitsluiting van de bevoorrechte positie van de fiscale vordering	220
	Verjaring	221
	Betwistingen	224
V.	De grensoverschrijdende betekening van documenten	228
A.	De grensoverschrijdende kennisgeving of betekening overeenkomstig het interne recht van België als verzoekende staat	228
	Het interne recht	228
	De toepasbaarheid van het interne recht	229
	De datum van kennisgeving of betekening	232
B.	De bijstand van de aangezochte staat bij de grensoverschrijdende betekening	236
	Het voorwerp van de betekening	236
	De toelaatbaarheidsvereisten	237
	De operationele begrenzing	238
VI.	De grensoverschrijdende uitwisseling van informatie	241
A.	Algemeen kader	241
B.	De toelaatbaarheidsvereisten	242
C.	De operationele begrenzing	243

3. INTERNATIONALE GESCHILLENBESLECHTING 247

I.	Internationaal juridisch kader	252
A.	Dubbelbelastingverdragen en het Multilateraal Instrument	252
	OESO-Modelverdrag	252
	Multilateraal instrument	254
B.	Het Arbitrageverdrag	255
C.	De Geschillenrichtlijn	257
II.	Verloop van de procedure	260
A.	Bilaterale geschillenprocedure en het MLI	260
	Klacht	260
	Het onderling overleg	261
	Arbitrage (<i>opt-in</i>)	264
	Advies en eindbesluit	266
	Onderzoek en bewijs (<i>opt-in</i>)	267
B.	Het Arbitrageverdrag	268
	De klacht	268
	Onderling overleg	272
	Raadgevende commissie	273
	Advies en eindbesluit	274
	Wisselwerking met interne procedures	274
C.	De Geschillenrichtlijn	276
	De klacht	276
	Procedure voor onderling overleg	280
	Geschillenbeslechting door de raadgevende commissie	281
D.	Verzoek tot instelling van een raadgevende commissie	282
E.	Tussenkoms van de raadgevende commissie na afwijzing van de klacht	283
F.	Tussenkoms van de raadgevende commissie bij gebrek aan onderlinge overeenstemming	285
	Onderzoek en bewijs	285
	Advies en eindbesluit	286
	Wisselwerking met interne procedures	287
G.	Wisselwerking tussen rechtsinstrumenten	288

VOORWOORD

Elke staat is in principe politiek en juridisch autonoom over zijn bevolking en grondgebied. Een staat beslist daarom zelf, onafhankelijk van het gezag van een andere staat, over zijn wetten, beleid en bestuur. Dit principe wordt omschreven als de **soevereiniteit** van een staat.



Van Westfalen tot het moderne internationaal recht

De Vrede van Westfalen (1648) – die een einde maakte aan de Dertigjarige en Tachtigjarige Oorlog – markeerde het begin van het moderne statenstelsel. Ze bevestigde dat elke staat soeverein is: het hoogste gezag binnen zijn eigen grenzen. Dat betekent dat geen enkele externe macht – op dat moment in het bijzonder de paus of een keizer – zich in binnenlandse aangelegenheden mag mengen.

Het gevolg van dit principe was dat staten in principe gelijkwaardig werden aan elkaar, ongeacht hun macht of de grootte van het territorium. Het principe kreeg een interne en een externe dimensie. De interne soevereiniteit houdt in dat een staat zelf wetten en bestuur bepaalt. De externe soevereiniteit houdt in dat staten elkaar als onafhankelijk erkennen. Dit leidde tot het principe van non-interventie in het internationaal recht. Ook werd het idee van territoriale integriteit vastgelegd: grenzen moeten worden gerespecteerd. Vanaf de Vrede van Westfalen werden staten de hoofdactoren van het internationaal recht. Deze Westfaalse principes vormen nog steeds de basis van het moderne volkenrecht, ook al worden ze vandaag genuanceerd door onder meer internationale samenwerking.

De soevereiniteit van een staat speelt ook op het vlak van de fiscaliteit.¹ Binnen de fiscaliteit kent de soevereiniteit verschillende dimensies. Een belangrijk onderscheid is dat tussen de soevereiniteit van het **materieel** fiscaal recht en het **formeel** fiscaal recht. Materieelrechtelijk houdt soevereiniteit in dat een staat zelfstandig kan beslissen welke belastingen worden ingevoerd en wat de modaliteiten van die belasting zijn. Formeelrechtelijk betreft de soevereiniteit de bevoegdheid om zelfstandig de

¹ Zie GRAU RUIZ M.A., *Mutual assistance for the Recovery of Tax Claims*, Kluwer Law International, 2002, 20; HINNEKENS L., *De territorialiteit van de Belgische belastingen in het algemeen en op de inkomsten in het bijzonder*, Ced.Samsom, 1985, nr. 28, 47; HINNEKENS L., *De territorialiteit van de inkomstenbelasting op nieuwe wegen en grondslagen*, Kluwer, 1993, 67–69; LAGAE J.P., ‘Internationale samenwerking tussen fiscale administraties’ in *Actuele problemen van fiscaal recht*, Kluwer, 1989, 286.

procedurele spelregels die de belasting omkaderen, zoals onder meer de wijze waarop informatie wordt verzameld, invorderingsprocessen verlopen, betwistingen gevoerd worden, vast te leggen.

De soevereiniteit van een staat kent haar grenzen: ze eindigt waar de soevereiniteit van een andere staat begint.

Het territorium van een staat markeert dus de limieten van de exclusieve en autonome bevoegdheden van deze staat. De territoriale begrenzing aan de uitoefening van de individuele soevereiniteit is een doorwinterd principe binnen het internationale volkenrecht.



Case of the S.S. Lotus (1927)

‘A State ... may not exercise its power in any form in the territory of another State’

Scan de QR-code om de volledige Lotusuitspraak te raadplegen.



De territoriale begrenzing van de soevereiniteit heeft als gevolg dat een staat enkel kan optreden wanneer er een aanknopingspunt bestaat met het grondgebied van die staat. Dat aanknopingspunt kan personeel (bv. de woon- of vestigingsplaats van een persoon) of zakelijk (lokalisatie van een onroerend goed) zijn.

Dit betekent dat een belastingautoriteit in principe geen maatregelen mag treffen tegen personen of goederen die zich op het grondgebied van een andere staat bevinden. In de huidige globale samenleving is dit principe niet langer houdbaar. De toename van grensoverschrijdende verrichtingen of situaties – die mede aanleiding hebben gegeven tot de oprichting van supranationale instellingen, waaronder de EU – maakt het noodzakelijk om ook op fiscaal vlak bepaalde afspraken te maken.

Deze afspraken hadden initieel voornamelijk betrekking op het materieel fiscaal recht. Staten maken onderling afspraken over de toewijzing en verdeling van de bevoegdheid om een belasting te heffen in grensoverschrijdende situaties. De belangrijkste instrumenten zijn hier de ‘dubbelbelastingverdragen’. België heeft met meer dan honderd landen zo’n verdrag afgesloten.

Scan de QR-code om de overeenkomsten te raadplegen.



Steeds vaker omvatten deze afspraken het formeel fiscaal recht. Het doel van dit handboek is om dit formele luik in kaart te brengen vanuit drie invalshoeken: de bijstand bij de **vestiging**, de bijstand bij de **invordering** en de internationale **geschillenbeslechting**.

De focus ligt op de internationale regels die bepaalde procedures van nationale belastingstelsels hebben geharmoniseerd, vooral op het gebied van de inkomstenbelasting. Internationale procedurebepalingen die uitsluitend verband houden met grotendeels geharmoniseerde belastingen (zoals de btw, de douane en de accijnzen) blijven buiten beschouwing. Dit is ook het geval voor internationale regelgeving die eerder verband houdt met het (internationaal) strafrecht (bv. de witwaswetgeving, de klokkenluidersregeling...).

Ons doel is de lezer wegwijs te maken in deze complexe en soms minder toegankelijke materie. Wij wensen u bovenal veel leesplezier en studiegenot.

Mark Delanote
Felix Desmyttere
Lars Vanneste

1. DE VESTIGINGS- BIJSTAND



Dit deel verkent de bijstand die administraties elkaar kunnen verlenen met het oog op de vestiging van de belasting: het vaststellen van de belastingschuld. Hierbij staat de mondiale uitwisseling van informatie centraal, in het bijzonder omdat zij het laatste decennium fors uitgebreid werd. Hierdoor wordt de uitgewisselde informatie niet meer (enkel) gebruikt voor de ‘vestiging’ van de belasting, maar ook voor ruimere statistische of beleidsdoelstellingen.

Scan deze QR-code als je de literatuur bij dit deel wil raadplegen.



I. INTERNATIONAAL JURIDISCH KADER

De uitwisseling van informatie is mogelijk op basis van diverse rechtsgronden, elk met hun eigen toepassingsgebied en voorwaarden. Om de vestiging van belastingen te faciliteren kunnen de bevoegde autoriteiten bilaterale of (zelfs) multilaterale samenwerkingsovereenkomsten afsluiten. Naast de vele bilaterale akkoorden – al dan niet als onderdeel van een dubbelbelastingverdrag – springen in het bijzonder vanuit een Belgisch perspectief twee instrumenten in het oog. Het gaat om de Conventie inzake wederzijdse administratieve bijstand in fiscale aangelegenheden en de Europese Bijstandsrichtlijn. In het vervolg richten we ons vooral op deze laatste instrumenten.

A. BILATERALE SAMENWERKING

Wanneer twee staten onderling een overeenkomst afsluiten, spreken we van een ‘bilaterale overeenkomst’. In de context van de vestigingsbijstand in het algemeen en de uitwisseling van informatie in het bijzonder, heeft België verschillende types overeenkomsten afgesloten die in samenwerking voorzien. De modaliteiten van deze overeenkomsten verschillen steeds.

Ten eerste vormt de uitwisseling van informatie een onderdeel van de bilaterale samenwerking tussen staten in de context van een **dubbelbelastingverdrag**. Om de structuur en de modaliteiten van een dubbelbelastingverdrag vorm te geven, doen staten in de regel een beroep op het OESO-Modelverdrag. Dit is een ‘standaardovereenkomst’ die landen kunnen gebruiken om dubbelbelastingverdragen op te stellen. Artikel 26 van dit Modelverdrag is de bepaling die de uitwisseling van informatie regelt. Hoewel België in de regel een beroep doet op het Modelverdrag, betekent dit niet dat ieder dubbelbelastingverdrag dat België heeft afgesloten, identiek is. Ieder verdrag kan verschillen bevatten, ook op het vlak van informatie-uitwisseling.

Scan de QR-code om het Modelverdrag te raadplegen.



Artikel 26 OESO-Modelverdrag, dat ook in de meeste Belgische dubbelbelastingverdragen is opgenomen, bevat de mogelijkheid om informatie uit te wisselen tussen de belastingadministraties van beide verdragslanden. Het gaat om informatie die naar verwachting relevant zal zijn voor de uitvoering van de verdragsbepalingen of voor de toepassing van nationale wetgeving, voor zover de belastingheffing waarin die nationale wetgeving voorziet, niet in strijd is met het OESO-Modelverdrag. Er bestaan verschillende manieren waarop informatie uitgewisseld kan worden: op verzoek, spontaan of automatisch. Dit drieluik van informatie-uitwisseling vormt de rode draad doorheen verschillende instrumenten en komt verder nog aan bod. Het toepassingsgebied van de gegevensuitwisseling binnen het Modelverdrag is erg ruim. Zo kan de bijstand worden ingeroepen voor zaken die geen betrekking hebben op de verdragsbepaling, of voor alle types van nationale of lokale belastingen. Omwille van die diversiteit blijft het van belang om ieder dubbelbelastingverdrag dat België heeft afgesloten, afzonderlijk te evalueren en na te gaan welke de specifieke modaliteiten zijn op het vlak van gegevensuitwisseling.

Ten tweede hebben de *Tax Information Exchange Agreements* (TIEA's) de voorbije jaren sterk aan belang gewonnen. Een TIEA is een model ontwikkeld door de OECD Global Forum Working Group on Effective Exchange of Information en komt, net zoals een dubbelbelastingverdrag, tot stand tussen twee staten. In tegenstelling tot een dubbelbelastingverdrag is een TIEA echter beperkt tot de uitwisseling van fiscale inlichtingen op verzoek. Zij wordt voornamelijk gebruikt met landen waarvoor er geen dubbelbelastingverdragen bestaan (bv. met 'belastingparadijzen').

Met de volgende landen is er een TIEA in werking: Andorra, Antigua en Barbuda, Bahama's, Belize, Bermuda, Dominica, Gibraltar, Grenada, Guernsey, Jersey, Liechtenstein, Montserrat, Saint Christopher en Nevis, Saint Lucia, Saint Vincent en de Grenadines.

Daarnaast werd een TIEA met Aruba en Monaco ondertekend, maar beide overeenkomsten zijn nog niet in werking getreden.

Scan de QR-code om de TIEA's in werking te raadplegen.



Daarnaast hebben een aantal landen **administratieve samenwerkingsakkoorden** gesloten. Een administratief samenwerkingsakkoord is een bilaterale overeenkomst die, in tegenstelling tot een dubbelbelastingverdrag, enkel tussen fiscale administraties wordt onderhandeld. Het gaat dus niet om een akkoord tussen staten, waardoor er geen tussenkomst van de wetgever is. Een administratief akkoord is steeds gebaseerd op internationale en Europese rechtsbronnen.

Met de volgende landen is er een samenwerkingsakkoord in werking: Canada, Denemarken, Estland, Frankrijk, Italië, Letland, Litouwen, Nederland, Oekraïne, Rwanda, Tsjechië en de Verenigde Staten.

B. DE CONVENTIE

De vestigingsbijstand werd lang voornamelijk door bilaterale initiatieven geregeld. Op 25 januari 1988 kwam de **Conventie inzake wederzijdse administratieve bijstand in fiscale aangelegenheden** tot stand binnen de schoot van de OESO en de Raad van Europa. Hiermee werd het startschot gegeven voor een **multilateraal instrument**. België ondertekende de Conventie op 7 februari 1992 en bekrachtigde ze bij wet van 24 juni 2000.² Aan deze Conventie werden verschillende wijzigingen aangebracht door het Protocol tot wijziging van het Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in fiscale aangelegenheden (2010). Dit protocol werd geratificeerd door de

² Wet 24 juni 2000 houdende instemming met het Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in fiscale aangelegenheden, en met de Bijlagen A, B en C, gedaan te Straatsburg op 25 januari 1988, BS 17 oktober 2000; zie ook Circ. nr. AFZ/2000-237, 20 augustus 2001, *Bull.Bel.* 2001, nr. 819, 1997.

wet van 28 februari 2014.³ Ook de Gewesten en de Gemeenschappen hebben zich bij dit verdrag aangesloten.⁴

Scan de QR-code om de Conventie te raadplegen.



Bij de totstandkoming traden slechts 5 staten toe tot de Conventie, terwijl vandaag al 150 landen eraan deelnemen.

Scan de QR-code om de lijst met toetgetreden landen te raadplegen.



De Conventie is het meest uitgebreide multilaterale instrument voor alle vormen van fiscale samenwerking om belastingontduiking en -ontwijking te bestrijden. Het multilaterale karakter van de Conventie wordt gecombineerd met flexibiliteit, waarbij de deelnemende staten bepaalde voorbehouden kunnen maken of aansluitende overeenkomsten kunnen sluiten. De Conventie kent ook een belangrijke

bilaterale component. De uitwerking van de praktische uitvoeringsmodaliteiten wordt ten slotte vooral – er is slechts beperkte praktische duiding in de Conventie⁵ – overgelaten aan het **onderlinge overleg** tussen de deelnemende staten.

Het **toepassingsgebied** van de Conventie is zeer ruim. Ze is in principe van toepassing op alle belastingen, behalve wanneer ze uitdrukkelijk uitgesloten worden (bv. douanerechten⁶). Artikel 2 van de Conventie omschrijft de verschillende belastingen abstract. Ze concretiseert dus niet om welke belastingen het specifiek gaat voor een bepaald land. De deelnemende landen concretiseren vervolgens welke belastingen in hun jurisdictie onder deze categorieën vallen. Dat doen ze via **Annex A** bij de Conventie.

Scan de QR-code om Annex A bij de Conventie te raadplegen.



Het toepassingsgebied wordt onderverdeeld in twee subcategorieën. Die onderverdeling bestaat, omdat staten alleen binnen subcategorie B **voorbehouden** mogen maken. Dat betekent dat staten ervoor kunnen kiezen om, onder bepaalde voorwaarden, voor belastingen die in die categorie vallen, geen bijstand te verlenen.⁷

Tabel 1.1 Het toepassingsgebied van de Conventie

Subcategorie A	Annex A - België
• Belastingen naar het inkomen of naar de winst • Belastingen naar vermogenswinst die afzonderlijk van de belasting naar het inkomen of naar de winst worden geheven • Belastingen naar het nettovermogen	• Personenbelasting, vennootschapsbelasting, rechtspersonenbelasting en belasting van niet-inwoners • Roerende voorheffing en bedrijfsvoorheffing • Opcentiemen op de belasting van niet-inwoners

3 Wet 28 februari 2014 houdende instemming met het Protocol tot wijziging van het Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in fiscale aangelegenheden, gedaan te Parijs op 27 mei 2010, BS 15 januari 2015.

4 Decr.VI. 26 oktober 2012 houdende instemming met: 1° het Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in fiscale aangelegenheden, en de bijlagen A, B en C, opgemaakt in Straatsburg op 25 januari 1988 en ondertekend op 7 februari 1992, en 2° het Protocol tot wijziging van het Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in fiscale aangelegenheden, opgemaakt in Parijs op 27 mei 2010 en ondertekend op 4 april 2011, BS 22 november 2012; Decr. Fr. 31 mei 2012 houdende instemming met het Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in fiscale aangelegenheden, en met de bijlagen A, B en C, gedaan te Straatsburg op 25 januari 1988, zoals gewijzigd door het Protocol, gedaan te Parijs op 27 mei 2010, BS 11 juli 2012; Decr.W. 21 juni 2012 houdende instemming met het Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in fiscale aangelegenheden, en met de bijlagen A, B en C, gedaan te Straatsburg op 25 januari 1988, zoals gewijzigd bij het Wijzigingsprotocol, gedaan te Parijs op 27 mei 2010, BS 2 juli 2012; Ord.Br. 27 maart 2014 houdende instemming met: 1° het Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in fiscale aangelegenheden, en de bijlagen A, B en C, gedaan te Straatsburg op 25 januari 1988, en met 2° het Protocol tot wijziging van het Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in fiscale aangelegenheden, gedaan te Parijs op 27 mei 2010, BS 12 mei 2014; Decr.D. 22 september 2014 houdende instemming met het Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in fiscale aangelegenheden, en de bijlagen A, B en C, gedaan te Straatsburg op 25 januari 1988 en met het Protocol tot wijziging van het Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in fiscale aangelegenheden, gedaan te Parijs op 27 mei 2010, BS 17 oktober 2014.

5 Zie bv. art. 18 (1) Conventie (m.b.t. de in het verzoek tot bijstand op te nemen vermeldingen); art. 18 (2) Conventie (m.b.t. bijkomende informatieverplichtingen van de verzoekende staat); art. 20 (1) en 20 (2) Conventie (m.b.t. het antwoord van de aangezochte staat op het verzoek); art. 18 (2) en 23 (2) Conventie (m.b.t. verdere informatieverschaffing); art. 25 Conventie (m.b.t. de te gebruiken taal); art. 26 Conventie (m.b.t. het lot van de onverhaalbare kosten).

6 Art. 2(1), b., iii. Conventie.

7 Art. 30 Conventie.

Subcategorie B	Annex A - België
• Belastingen naar het inkomen, naar de winst, naar vermogenswinst of naar het nettovermogen die worden geheven ten behoeve van staatkundige onderdelen of plaatselijke gemeenschappen van een partij • Verplichte premies of bijdragen voor de sociale zekerheid, te betalen aan de centrale overheid of aan publiekrechtelijke instellingen voor sociale zekerheid • Andere categorieën belastingen, behalve douanerechten, die worden geheven ten behoeve van een partij, te weten: successie- en schenkingsrechten, belastingen op onroerend goed, algemene belastingen op goederen en diensten (bv. belastingen over de toegevoegde waarde), specifieke belastingen op goederen en diensten (bv. accijnzen), belastingen op het gebruik of het bezit van motorrijtuigen, belastingen op het gebruik of het bezit van roerende goederen andere dan motorrijtuigen en alle andere belastingen • Belastingen onder de vorige categorie die worden geheven ten behoeve van staatkundige onderdelen of plaatselijke gemeenschappen van een partij	• De opcentiemen en aanvullende belastingen op de personenbelasting en de onroerende voorheffing en opcentiemen op die voorheffing • De registratierechten op schenkingen onder de levenden • De btw • De accijnzen, alsook de Bijzondere Accijns, de Jaarlijkse taks op de verzekeringscontracten, de Jaarlijkse taks op de winstdeelnemingen • De rechten van successie en van overgang bij overlijden

De **vormen van bijstand** die door de Conventie geregeld worden zijn eveneens zeer ruim. Naast de mogelijkheid om informatie – spontaan, op verzoek of automatisch – uit te wisselen, regelt de Conventie verschillende andere of ondersteunende vormen van bijstand.

De Conventie voorziet bijvoorbeeld in de mogelijkheid om belastingcontroles in het buitenland te voeren, zowel in de vorm van de aanwezigheid van fiscale ambtenaren bij een controle in een andere staat als in de vorm van gelijktijdige controles (*simultaneous audits*).⁸ Daarnaast regelt de Conventie de **invorderingsbijstand**⁹ en de bijstand bij de **betekening van documenten**.¹⁰

Hoewel het toepassingsgebied van de Conventie erg breed is, kunnen staten buiten de Conventie – in het kader van andere internationale overeenkomsten of andere regelingen – overeenkomen om ruimere bijstand te verlenen. De Conventie bepaalt uitdrukkelijk dat zij geen beperkingen oplegt aan die ruimere bijstand. Daarnaast

8 Art. 8 en 9 Conventie.
9 Art. 11-16 Conventie.
10 Art. 17 Conventie.

mogen EU-lidstaten de regels van de Conventie gebruiken in hun samenwerking met elkaar wanneer die meer mogelijkheden tot bijstand geven dan de bestaande EU-regels.¹¹

C. DE BIJSTANDSRICHTLIJN

Binnen de Europese Unie is de Bijstandsrichtlijn van 25 februari 2011 het centrale multilaterale instrument voor de vestigingsbijstand binnen de directe belastingen. De Bijstandsrichtlijn regelt de onderlinge samenwerking tussen de fiscale administraties van de Europese lidstaten. De Bijstandsrichtlijn – die ook wel gekend staat als de ‘DAC’ als acroniem van de Engelstalige benaming ‘*Directive on Administrative Cooperation*’ – bevat verschillende manieren waarop de lidstaten kunnen samenwerken.

Scan de QR-code om de Bijstandsrichtlijn te raadplegen.



Het belangrijkste facet van de administratieve samenwerking betreft ongetwijfeld de uitwisseling van fiscaal relevante informatie. Deze samenwerkingsvorm werd binnen de Unie noodzakelijk geacht om de negatieve gevolgen van de toemende globalisering voor de interne markt te ondervangen. Beleidsmakers stelden namelijk vast dat de toegenomen mobiliteit van belastingplichtigen, het stijgende aantal grensoverschrijdende transacties en de internationalisering van de financiële instrumenten het voor de lidstaten steeds moeilijker maakten om de juiste belastinggrondslag te bepalen. Deze elementen bemoeilijkten tenslotte de mogelijkheid voor de fiscus om controles te verrichten. De DAC is niet het eerste Europese kader voor samenwerking op het vlak van directe belastingen. De voorheen geldende richtlijn 77/779/EEG¹² was echter niet langer geschikt om het hoofd te bieden aan de geschetste ontwikkelingen. De mondiale beweging van personen en kapitaal houdt niet alleen een risico op dubbele belasting in, maar faciliteert ook belastingontduiking

11 Art. 27 Conventie.
12 Richtl.Raad 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de Lidstaten op het gebied van de directe belastingen (77/799/EEG), OJ L 336, 27 december 1977, p. 15-20.

en belastingontwijking. De administratieve samenwerking onder de DAC moet beide gevolgen temperen.¹³

De centrale doelstelling van de DAC is de uitbouw van een efficiënt en effectief stelsel voor administratieve samenwerking. Omdat het stelsel ook dynamisch moet zijn, wordt het voortdurend geëvalueerd en waar nodig bijgestuurd.

Efficiënte gegevensuitwisseling

Het streven naar efficiëntie blijkt uit het voorgeschreven gebruik van standaardformulieren en geautomatiseerde formaten.¹⁴ Dit maakt de gegevensuitwisseling tussen de lidstaten sneller, consistent en correcter. De manier waarop en structuur waarmee gegevens uitgewisseld worden, is bovendien vaak afgestemd op het werk van de OESO. Op die manier kan de DAC samensmelten met mondiale standaarden die door de OESO ontwikkeld werden en dus ook buiten de Europese Unie gebruikt worden. Daarnaast blijkt de efficiëntie ook uit de elektronische verzending van de inlichtingen via het Common Communication Network (CCN). Dit beveiligde netwerk werd door de Europese Unie ontwikkeld voor alle elektronische uitwisselingen tussen bevoegde autoriteiten op het gebied van douane en belastingen. Een efficiënte samenwerking heeft niet alleen betrekking op de effectieve uitwisseling van inlichtingen, maar vereist ook een sterke organisatie van iedere lidstaat en directere contacten tussen de lidstaten.¹⁵ Daarom moet een bevoegde autoriteit worden aangewezen, die op haar beurt een centraal verbindingsbureau, verbindingsdiensten en bevoegde ambtenaren moet aanstellen.¹⁶

De lidstaten staan in voortdurend contact met de Europese Commissie, waarbij ingezet wordt op een periodieke evaluatie en, desgevallend, een bijsturing van de bijstandsverplichtingen.¹⁷

De Bijstandsrichtlijn werd al verschillende keren gewijzigd. De wijzigingen hebben betrekking op de verschillende aspecten van administratieve samenwerking, maar in het bijzonder op het vlak van de automatische uitwisseling van informatie. Die verschillende wijzigingen en uitbreidingen hebben ertoe geleid dat de Bijstandsrichtlijn erg omvangrijk is geworden en heel wat bijlagen bevat. De relevantie, doeltreffendheid,

13 Zie overwegingen voorafgaand aan de richtlijn.
14 Art. 20 Bijstandsrichtlijn.
15 Overweging nr. 8 Bijstandsrichtlijn.
16 Art. 4 Bijstandsrichtlijn.
17 O.m. art. 8, 14, 15 en 23 Bijstandsrichtlijn.

efficiëntie en samenhang van de Bijstandsrichtlijn worden momenteel door de Europese Commissie geëvalueerd. Dit kan mogelijk tot gevolg hebben dat de richtlijn op bepaalde punten wordt gewijzigd.

Scan de QR-code om de DAC te raadplegen.



Oorsprong en wijziging van de DAC

De oorspronkelijke versie van de Bijstandsrichtlijn staat bekend als de **DAC** (Directive on **A**dmistrative **C**ooperation).

Elke wijziging of uitbreiding van de DAC gebeurt door een nieuwe Europese richtlijn. In de praktijk krijgt elke wijzigingsrichtlijn een nummer toegekend. Zo wordt de eerste wijziging van de DAC aangeduid als ‘DAC2’, wat verwijst naar de tweede versie van de DAC.

VORMEN VAN ADMINISTRATIEVE BIJSTAND

Hoewel de (automatische) uitwisseling van informatie het centrale element van administratieve samenwerking binnen de Bijstandsrichtlijn is, regelt de richtlijn ook nog **andere of ondersteunende vormen van bijstand**.

Deze andere vormen van administratieve bijstand kaderen bijvoorbeeld binnen fiscale controles. Omwille van de grensoverschrijdende activiteit van een persoon kunnen verschillende lidstaten belang hebben bij de informatie verkregen in het kader van een fiscale controle.

De DAC voorziet al langer een systeem waarbij ambtenaren van een lidstaat aanwezig kunnen zijn in de kantoren van de administratie van een andere lidstaat. Bovendien kunnen die ambtenaren tijdens een fiscale controle aanwezig zijn en zelfs vragen stellen of documenten controleren.¹⁸ Vandaag is dit systeem enkel nog relevant voor een lidstaat die op eigen initiatief en verantwoordelijkheid een controle organiseert

18 Art. 11 Bijstandsrichtlijn.

en eerder sporadisch wil deelnemen aan een administratief onderzoek in een andere lidstaat.

Vandaag vormen de systemen van de **gelijktijdige controle** en de **gezamenlijke controle** de belangrijkste aspecten van de administratieve bijstand op het vlak van fiscale controles.

Bij een **gelijktijdige controle** (*simultaneous audit*) organiseren minstens twee lidstaten op hun eigen grondgebied een fiscale controle en wisselen zij informatie verkregen uit die controle met elkaar uit. De betrokken lidstaten kunnen onderling afstemmen hoe de controles gevoerd zullen worden. Deze soort controle is mogelijk bij minstens één persoon voor wie de betrokken lidstaten een gezamenlijk of aanvullend belang hebben.¹⁹ De bevoegde autoriteit van elke betrokken lidstaat beslist of zij aan de gelijktijdige controles deelneemt. Aan de autoriteit die de controle voorstelt, zal binnen de zestig dagen een bevestiging van deelname of een gemotiveerde weigering worden bezorgd.



Voorbeeld:

Een Belgische ondernemer heeft een hoofdkantoor in België, een dochtervennootschap in Nederland en een magazijn in Duitsland. De Belgische fiscus vermoedt dat er sprake is van belastingontduiking binnen de groep en verzoekt haar Nederlandse en Duitse collega's om over te gaan tot een gelijktijdig onderzoek. In plaats van elk apart een controle te doen, plannen de drie belastingdiensten samen een gelijktijdige controle op basis van de DAC. Zij onderzoeken elk de activiteiten op hun eigen grondgebied en delen hun informatie. Zo krijgen alle landen tegelijk een volledig beeld en verloopt de controle sneller en efficiënter.

Bij een **gezamenlijke controle** (*joint audit*) kunnen de fiscale administraties van de verschillende lidstaten een controle verrichten op het grondgebied van een van de lidstaten.²⁰ In tegenstelling tot een gelijktijdige controle verrichten de administraties van verschillende lidstaten samen controle in één lidstaat. Deze vorm van administratieve bijstand is mogelijk sinds 1 januari 2024. Bij een gezamenlijke audit proberen de

¹⁹ Art. 12 Bijstandsrichtlijn.

²⁰ Art. 12bis Bijstandsrichtlijn.

betrokken landen samen afspraken te maken over de feiten en de fiscale positie van de gecontroleerde, en leggen ze hun conclusies vast in een eindverslag.

Het spreekt voor zich dat de bevoegdheden van ambtenaren die deelnemen aan een gezamenlijke audit beperkt zijn. Een eerste belangrijk principe is dat ambtenaren uit andere lidstaten, dus uit de **verzoekende staten**, gebonden zijn door de bevoegdheden en verplichtingen die gelden in de lidstaat waar de controle plaatsvindt, de **aangezochte staat**.²¹ De procedurele voorschriften van de aangezochte lidstaat kunnen namelijk strenger zijn dan die van de verzoekende lidstaat.

Ten tweede geldt het principe dat de ambtenaren van de verzoekende lidstaat geen bevoegdheden mogen uitoefenen die verdergaan dan de bevoegdheden die in hun lidstaat zijn verleend.²² De ambtenaren van de verzoekende lidstaat blijven dus gebonden door de voorschriften die in hun lidstaat gelden. Het is dus niet toegelaten dat die ambtenaren enkel de wetgeving van de aangezochte lidstaat toepassen. De ambtenaren van de verzoekende lidstaten blijven tenslotte vertegenwoordigers van hun lidstaat tijdens de controle.



Voorbeeld:

In het kader van een gezamenlijke audit tussen België en Duitsland reist een Belgische fiscale ambtenaar naar Duitsland om mee te werken aan een controle bij een Duitse vestiging van een Belgische onderneming. Omdat de controle in Duitsland plaatsvindt, moet de Belgische ambtenaar de Duitse regels volgen, bijvoorbeeld dat een bedrijfsbezoek alleen kan na een schriftelijke kennisgeving van twee dagen aan de betrokken belastingplichtige. Tegelijk mag hij geen ruimere bevoegdheden gebruiken dan in België zijn toegestaan: als hij in België geen recht heeft om tijdens een controle zonder toestemming het bedrijf te betreden, mag hij dat in Duitsland ook niet doen.

Tijdens een gezamenlijke controle moet de lidstaat waar de controle plaatsvindt ervoor zorgen dat de ambtenaren van de andere lidstaat, in overleg met de lokale ambtenaren, personen kunnen ondervragen en documenten kunnen inzien.²³ Bovendien moeten ze ervoor zorgen dat het verzamelde bewijsmateriaal dezelfde juridische waarde heeft

²¹ Art. 12bis (2), tweede lid Bijstandsrichtlijn.

²² Art. 12bis (2) Bijstandsrichtlijn.

²³ Art. 12bis (3) (a) Bijstandsrichtlijn.

als bij een nationale controle, ook in eventuele bezwaar- of beroepsprocedures.²⁴ De persoon waarbij een gezamenlijke controle wordt uitgevoerd, of die geraakt wordt door de controle, heeft dezelfde rechten en verplichtingen (bv. in het kader van een bezwaarprocedure) als in het geval waarin er een louter nationale controle werd uitgevoerd.²⁵

De DAC voorziet ook in de **administratieve kennisgeving** als vorm van administratieve bijstand. Dit betekent dat een lidstaat een andere lidstaat kan verzoeken om bepaalde akten formeel ter kennis te brengen van een persoon. Dit zal alleen mogelijk zijn wanneer de kennisgeving niet door de verzoekende lidstaat kan gebeuren, of disproportionele problemen zou veroorzaken.²⁶ Bovendien kan vanuit de ene lidstaat steeds een kennisgeving gebeuren aan een persoon op het grondgebied van de andere lidstaat per aangetekende brief of zelfs langs elektronische weg.²⁷

TOEPASSINGSGEBIED

De Bijstandsrichtlijn heeft een zeer ruim **toepassingsgebied** en is naast alle natuurlijke en rechtspersonen in principe van toepassing op:

‘elke vorm van belastingen die door of namens een lidstaat of de territoriale of bestuurlijke onderdelen van een lidstaat, met inbegrip van de lokale overheden, worden gegeven’.²⁸

De DAC bevat echter een exhaustieve lijst met uitzonderingen. Zo is de Bijstandsrichtlijn niet van toepassing op de btw, douanerechten en accijnzen. Voor deze belastingen geldt immers specifieke Uniewetgeving. De DAC is ook niet van toepassing op de verplichte socialezekerheidsbijdragen, leges (vergoedende retributies) of contractueel verschuldigde bedragen.²⁹

Het toepassingsgebied van de DAC moet onderscheiden worden van de manier waarop de informatie die onder de DAC verkregen wordt gebruikt mag worden. Zo mogen de

uitgewisselde inlichtingen wel gebruikt worden voor de vaststelling, uitvoering en handhaving van de btw, douanerechten en accijnzen en de invordering van belasting-schulden. Sinds 1 januari 2026 mag de uitgewisselde informatie ook gebruikt worden voor de bestrijding van het witwassen van geld en de handhaving van sancties.

De Bijstandsrichtlijn vormt een **minimaal kader** waarbinnen de lidstaten elkaar bijstand moeten verlenen en doet dan ook geen afbreuk aan de eventuele verplichtingen van lidstaten om op grond van andere rechtsinstrumenten een ruimere samenwerking te verlenen.³⁰ Een lidstaat die met een derde land samenwerkt op een manier die verder gaat dan wat de Bijstandsrichtlijn voorschrijft, mag die uitgebreidere samenwerking niet weigeren aan een andere lidstaat die bereid is op dezelfde manier samen te werken.³¹ Dit principe staat bekend als de ‘meestbegunstigingsclausule’ (*most favoured nation clause*).

Meestbegunstigingsclausule

De meestbegunstigingsclausule was bijvoorbeeld relevant bij de invoering van de *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA) in de Verenigde Staten. FATCA verplicht financiële instellingen buiten de Verenigde Staten om jaarlijks bepaalde gegevens over Amerikaanse belastingplichtigen-rekeninghouders aan de Amerikaanse belastingdienst (Internal Revenue Service of IRS) te rapporteren.

Wanneer Duitsland onder het FATCA-regime jaarlijks informatie over Amerikaanse belastingplichtigen aan de Amerikaanse belastingdienst rapporteert, verplicht de meestbegunstigingsclausule Duitsland om dezelfde gegevens over Belgische belastingplichtigen aan de Belgische fiscale administratie te rapporteren. Sinds 1 januari 2017 voorziet de Bijstandsrichtlijn evenwel in een rapporteringsverplichting voor financiële instellingen met betrekking tot financiële rekeningen die gelijkaardig is aan FATCA.

Als instrument van secundair Unierecht moeten de relevante bepalingen van de Bijstandsrichtlijn **omgezet** worden in het interne recht van de lidstaten. In België vereist dit een optreden op zowel het federale als het deelstatelijke niveau. Op het federale niveau gebeurt dit op basis van wijzigingen van de verschillende relevante wetboeken.³²

24 Art. 12bis (3) (b) Bijstandsrichtlijn.
25 Art. 12bis (3) (c) Bijstandsrichtlijn.
26 Art. 12 (4) Bijstandsrichtlijn.
27 Art. 13 Bijstandsrichtlijn.
28 Art. 2 (1) Bijstandsrichtlijn.
29 Art. 2 (2) Bijstandsrichtlijn.

30 Art. 1 (3) Bijstandsrichtlijn.
31 Art. 19 Bijstandsrichtlijn.
32 Zie wet 17 augustus 2013 houdende omzetting van richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 16 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot

In de Gewesten (en de Gemeenschappen) regelt men de vestigingsbijstand overkoepelend in een apart decreet/ordonnantie.³³

in de praktijk twee staten zowel bij het Verdrag inzake wederzijdse bijstand als bij een andere overeenkomst partij zijn, formuleert de bevoegde autoriteit van de verzoekende staat zijn verzoek, waarbij hij verwijst naar de overeenkomst waarvan hij de beste resultaten verwacht.³⁶

Volgens artikel 27 (2) Conventie mogen EU-lidstaten die partij zijn bij de Conventie in hun samenwerking de regels van het verdrag gebruiken als die meer mogelijkheden bieden dan de gewone EU-regels.

In theorie betekenen deze principes dat de bevoegde autoriteiten een uitdrukkelijke keuze van een rechtsgrond moeten maken bij het opvragen van informatie.³⁷ In de praktijk wordt in een verzoek om gegevens vaak tegelijk een beroep gedaan op alle toepasselijke instrumenten.³⁸

D. SAMENLOOP VAN RECHTSGRONDEN

De combinatie van de verschillende rechtsgronden die informatie-uitwisseling mogelijk maken kan in de praktijk resulteren in verregaande uitwisselingsverplichtingen. Bovendien kunnen er mogelijk overlappings plaatsvinden.

De meeste rechtsgronden bevatten daarom bepalingen die verzekeren dat voorrang wordt gegeven aan het ruimste instrument. Zo bepaalt artikel 1 (3) van de Bijstandsrichtlijn:

‘[...] [Deze richtlijn] [...] laat eveneens onverlet de verplichtingen van de lidstaten inzake ruimere administratieve samenwerking, welke voortvloeien uit andere rechtsinstrumenten, waaronder bilaterale en multilaterale overeenkomsten.’

De Commentaar bij artikel 26 OESO-Modelverdrag bevat een gelijkaardige passage, die stelt dat de bepaling bestaande internationale afspraken over fiscale gegevensuitwisseling aanvult en niet beperkt.³⁴ Dit principe is ook vervat in artikel 12 van het TIEA-model.³⁵

In de praktijk kunnen de bevoegde autoriteiten dus gebruikmaken van het meest geschikte rechtsinstrument. Artikel 27 (1) van de Conventie bepaalt uitdrukkelijk dat *‘de mogelijkheden van bijstand voorzien in dit verdrag [...] geen beperking [scheppen] voor en [...] evenmin beperkt [worden] door mogelijkheden vervat in bestaande of toekomstige internationale overeenkomsten of andere regelingen tussen de betrokken partijen of in andere akten die verband houden met samenwerking in fiscale aangelegenheden’*. Als

intrekking van richtlijn 77/799/EEG, BS 5 september 2013.

33 Decr.Vl. 21 juni 2013 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van belastingen, BS 26 juni 2013; Ord.Br. 26 juli 2013 houdende omzetting van 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, BS 3 september 2013; Decr.W. 6 mei 1999 betreffende de vestiging, de invordering en de geschillen inzake de Waalse gewestelijke belastingen (art. 64bis tot 64novies zoals ingevoegd door de artikelen 5 t.e.m. 8 van het decreet van 19 september 2013 houdende verscheidene fiscale bepalingen, BS 11 oktober 2013); Decr.D. 5 mei 2014 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van belastingen, BS 18 juli 2014.

34 Commentaar 2012 bij art. 26 OESO-Modelverdrag, punt 5.5.

35 Considerans 6 jo. art. 12 OESO TIEA-model.

36 Circ. AFZ/2000-237, 20 augustus 2001, Multilateraal Verdrag OESO/Raad van Europa inzake wederzijdse administratieve bijstand in fiscale aangelegenheden.

37 Revised Explanatory Report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters bij art. 27 (1), nr. 267.

38 DOCCLO C. en KNAEPEN S., ‘Belgium’ in IFA (ed.), *Cah.Dr.Fisc.Int.: Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities*, vol. 98b (2013), 139; DEBELVA F., ‘Internationale fiscale gegevensuitwisseling op basis van artikel 26 DBV’s en de vraag naar rechtsbescherming’, *AFT* 2015, afl. 1, (5), 8.

II. FINALITEIT EN BEPERRINGEN

A. AANWENDING VAN DE VERKREGEN INLICHTINGEN

De uitwisseling van informatie tussen verschillende staten is geen doel op zich. Het is een middel om de heffing en invordering van belastingen te verzekeren. Daarom gelden belangrijke **geheimhoudingsverplichtingen** voor de staten die de inlichtingen uitwisselen.

In dat kader hanteert de Conventie het principe van de strengste geheimhouding. Wanneer twee staten informatie uitwisselen, betekent dit dat de wetgeving van de staat die het hoogste niveau van geheimhouding toekent, voorrang heeft. In het kader van de herziening van de Conventie in 2010 werd bovendien een bepaling toegevoegd die verzekert dat de staat die de informatie ontvangt de waarborgen op het vlak van privacy en gegevensbescherming toepast die vereist zijn door het recht van de staat die de inlichtingen verspreidt.³⁹

Wanneer informatie uitgewisseld wordt, gelden verplichtingen op het vlak van geheimhouding en privacy. Dit sluit uiteraard niet uit dat de verkregen informatie gebruikt kan worden met het oog op de eventuele bestraffing, wanneer een overtreding van een fiscale wet vastgesteld wordt. Daarnaast is het ook mogelijk dat de informatie bekendgemaakt wordt in een openbare rechtszitting of in een rechterlijke beslissing.

De uitwisseling van informatie is verbonden aan een duidelijke finaliteit: het faciliteren van de heffing of invordering van een belasting. Zo kan de informatie gebruikt worden om een controle uit te voeren. Die finaliteit is strikt: de ontvangende staat mag de informatie niet voor andere doeleinden gebruiken. Dit principe bestaat in het belang van de personen over wie inlichtingen uitgewisseld worden.



Voorbeeld:

Sinds 2017 wisselen staten op mondiaal niveau informatie uit over financiële rekeningen. Financiële instellingen moeten rekeningen identificeren die aangehouden worden door niet-inwoners (i.e. personen die niet gevestigd zijn in het land van de financiële instelling) en die rekeningen aan de bevoegde overheden rapporteren. In een volgende fase kan de informatie uitgewisseld worden tussen de deelnemende landen. Zo zal een Belgische financiële instelling informatie over Duitse rekeninghouders rapporteren. De Belgische fiscus maakt die informatie over aan de Duitse fiscus via het Europese netwerk, waardoor de Duitse fiscus kan controleren of de Duitse belastingplichtige de inkomsten die aan de Belgische rekening verbonden zijn effectief aangeeft.

De finaliteit van de uitwisseling van informatie laat niet toe dat de informatie over de financiële rekening voor andere doeleinden gebruikt wordt. Zo kan de ontvangende overheid de informatie niet gebruiken om politieke veroordelingen na te streven.

Het finaliteitsprincipe is niet absoluut. De Conventie en de Bijstandsrichtlijn laten toe dat van de strikte finaliteit wordt afgeweken als beide partijen hiermee instemmen.

In die zin wordt in de Conventie bepaald dat de staat die inlichtingen heeft ontvangen deze kan gebruiken voor andere doeleinden (bv. gerechtelijke en administratieve procedures wegens overtreding van de fiscale wetgeving), als (i) die inlichtingen voor die andere doeleinden volgens de wetgeving van de verstreckende staat kunnen worden gebruikt en als (ii) de bevoegde autoriteit van die partij toestemming voor dat gebruik verleent. De staat die de inlichtingen heeft ontvangen, kan deze ook aan een derde partij doorgeven als er een voorafgaande toestemming werd gegeven door de staat die de inlichtingen heeft verstrekt.⁴⁰

De Bijstandsrichtlijn voorziet in de mogelijkheid dat de verstreckende lidstaat toestemming verleent aan de ontvangende lidstaat om de inlichtingen ook voor andere doeleinden te gebruiken. Het is ook mogelijk dat de verkrijgende lidstaat van oordeel is dat deze inlichtingen van nut kunnen zijn voor een derde lidstaat. Dan mogen deze inlichtingen doorgegeven worden, tenzij er een verzet komt van de lidstaat waaruit de inlichtingen initieel voortkomen.⁴¹ Datzelfde principe geldt bij de uitwisseling van inlichtingen met derde landen. Een lidstaat die inlichtingen van een derde land

39 Art. 22 (1) Conventie.

40 Art. 22 (4) Conventie.

41 Art. 16 Bijstandsrichtlijn.

ontvangt, mag deze inlichtingen delen met een andere lidstaat wanneer de overeenkomst met het derde land dit toelaat. Een lidstaat mag de informatie die hij van een andere lidstaat heeft ontvangen, doorsturen naar een derde land, op voorwaarde dat de oorspronkelijke lidstaat daarmee instemt. Hetzelfde geldt wanneer een derde land informatie die het via een andere lidstaat heeft verkregen, aan een ander land wil doorgeven. Dit kan echter alleen als de lidstaat die de informatie oorspronkelijk heeft verstrekt daarvoor toestemming geeft *en* het derde land zich ertoe verbindt om mee te werken aan het verzamelen van bewijs over handelingen die in strijd zijn met of misbruik maken van de belastingwetgeving.⁴²

In het kader van de Conventie moet ook rekening worden gehouden met voorbehouden. Iedere deelnemende staat kan haar deelneming beperken tot specifieke vormen van administratieve bijstand of tot specifieke types belastingen. Op die manier kunnen staten ook tot de Conventie toetreden wanneer bijvoorbeeld grondwettelijke redenen bepaalde vormen van bijstand verbieden. Wanneer een voorbehoud wordt geformuleerd, heeft dit gevolgen voor de finaliteit van de administratieve bijstand.



Voorbeeld:

De Conventie biedt de mogelijkheid aan deelnemende staten om een voorbehoud voor specifieke belastingen te maken. Een staat kan dus een voorbehoud maken om bijstand te verlenen voor de belastingen van andere partijen wanneer die staat zelf geen enkele nationale belasting in die categorie heeft opgenomen in Bijlage A van de Conventie.⁴³

Wanneer België zo'n voorbehoud maakt, kan geen enkele andere staat die inlichtingen van België verkrijgt, die inlichtingen gebruiken in het kader van een belasting uit de categorie waarop het voorbehoud van toepassing is. Dit betekent ook dat België de inlichtingen die het verkrijgt niet mag gebruiken ten aanzien van belastingen waarop het voorbehoud geformuleerd werd.

⁴² Art. 24 Bijstandsrichtlijn.

⁴³ Art. 30, eerste lid, letter a) Conventie.

B. BEPERKINGEN AAN DE BIJSTAND

De effectieve uitwisseling van informatie, of verlening van een andere vorm van administratieve bijstand, kent een aantal beperkingen. Dit is het geval binnen de **Bijstandsrichtlijn**⁴⁴, de **Conventie**⁴⁵ en in het kader van **dubbelbelastingverdragen**. Er zijn vier categorieën beperkingen:

1. AARD VAN DE INFORMATIE

In het kader van administratieve bijstand kan niet alle informatie zomaar uitgewisseld of gedeeld worden. Enkel inlichtingen die **‘naar verwachting van belang zijn’**, zowel voor de toepassing als voor de handhaving van de geviseerde belastingen, kunnen uitgewisseld worden.⁴⁶ Dit criterium staat bekend als het criterium van het verwachte belang (*‘foreseeable relevance’*). Het criterium moet een balans vinden tussen het belang van een staat om informatie te verkrijgen en het belang van belastingplichtigen om enkel fiscaal-relevante informatie uitgewisseld te zien. Een gevolg van dit criterium is dat deelnemende staten geen *‘fishing expeditions’* mogen verrichten of om inlichtingen mogen verzoeken die waarschijnlijk niet relevant zijn voor de belastingaangelegenheden van een bepaalde belastingplichtige.⁴⁷

Het spreekt voor zich dat dit open criterium ruimte laat voor interpretatie. Het is tenslotte niet mogelijk om vooraf duidelijk vast te leggen wanneer inlichtingen aan het criterium zullen voldoen. Het spreekt dan ook voor zich dat de toepassing van het criterium in de praktijk tot discussie heeft geleid en aanleiding gaf tot rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie.

Zie ook III. Uitwisseling van inlichtingen op verzoek op p. 40.

⁴⁴ Art. 17 Bijstandsrichtlijn.

⁴⁵ Zie inzonderheid art. 21 Conventie.

⁴⁶ Art. 1 (1) Bijstandsrichtlijn, art. 4 (1) Conventie en art. 26 OESO-Modelverdrag.

⁴⁷ Overweging nr. 9 Bijstandsrichtlijn; zie ook commentaar bij art. 4 (1) Conventie; in de OESO-Commentaar bij art. 26 staat dat *speculatieve verzoeken die geen verband houden met een lopend onderzoek of open vraag* geweigerd mogen worden. Cf. Comm., art. 26 (1), § 5.