



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 73.946/3
van 19 oktober 2023

avis 73.946/3
du 19 octobre 2023

over

sur

een voorontwerp van wet
‘houdende de invoering van
een minimumbelasting voor
multinationale ondernemingen
en omvangrijke binnenlandse
groepen’

un avant-projet de loi ‘portant
l’introduction d’un impôt
minimum pour les groupes
d’entreprises multinationales
et les groupes nationaux de
grande envergure’

Op 26 juni 2023 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Financiën, belast met de Coördinatie van de fraudebestrijding verzocht binnen een termijn van dertig dagen, van rechtswege verlengd tot 10 augustus 2023,^{*} een advies te verstrekken over een voorontwerp van wet ‘houdende de invoering van een minimumbelasting voor multinationale ondernemingen en omvangrijke binnenlandse groepen’.

Het voorontwerp is door de derde kamer onderzocht op 10 oktober 2023. De kamer was samengesteld uit Jeroen VAN NIEUWENHOVE, kamervoorzitter, Koen MUYLLE en Toon MOONEN, staatsraden, Jan VELAERS en Bruno PEETERS, assessoren, en Yves DEPOORTER, toegevoegd griffier.

Het verslag is uitgebracht door Lise VANDENHENDE, adjunct-auditeur.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Jeroen VAN NIEUWENHOVE, kamervoorzitter.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 19 oktober 2023.

*

Le 26 juin 2023, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre des Finances, chargé de la Coordination de la lutte contre la fraude à communiquer un avis dans un délai de trente jours, prorogé de plein droit jusqu'au 10 août 2023^{**}, sur un avant-projet de loi ‘portant l'introduction d'un impôt minimum pour les groupes d'entreprises multinationales et les groupes nationaux de grande envergure’.

L'avant-projet a été examiné par la troisième chambre le 10 octobre 2023. La chambre était composée de Jeroen VAN NIEUWENHOVE, président de chambre, Koen MUYLLE et Toon MOONEN, conseillers d'État, Jan VELAERS et Bruno PEETERS, assesseurs, et Yves DEPOORTER, greffier assumé.

Le rapport a été présenté par Lise VANDENHENDE, auditeur adjoint.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise de l'avis a été vérifiée sous le contrôle de Jeroen VAN NIEUWENHOVE, président de chambre.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 19 octobre 2023.

*

^{*} Deze verlenging vloeit voort uit artikel 84, § 1, eerste lid, 2°, *in fine*, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, waarin wordt bepaald dat deze termijn van rechtswege verlengd wordt met vijftien dagen wanneer hij begint te lopen tussen 15 juli en 31 juli of wanneer hij verstrijkt tussen 15 juli en 15 augustus.

^{**} Ce délai résulte de l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2°, *in fine*, des lois ‘sur le Conseil d'État’, coordonnées le 12 janvier 1973 qui précise que ce délai est prolongé de plein droit de quinze jours lorsqu'il prend cours du 15 juillet au 31 juillet ou lorsqu'il expire entre le 15 juillet et le 15 août.

1. Met toepassing van artikel 84, § 3, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, heeft de afdeling Wetgeving zich toegespitst op het onderzoek van de bevoegdheid van de steller van de handeling, van de rechtsgrond¹, alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

STREKKING VAN HET VOORONTWERP

2. Het om advies voorgelegde voorontwerp van wet strekt ertoe een minimumbelasting voor multinationale ondernemingen en omvangrijke binnenlandse groepen in te voeren. Daarmee wordt voorzien in de omzetting van richtlijn (EU) 2022/2523 van de Raad van 15² december 2022 ‘tot waarborging van een mondiaal minimumniveau van belastingheffing voor groepen van multinationale ondernemingen en omvangrijke binnenlandse groepen in de Unie’. Die richtlijn beoogt een uniforme implementatie, in de Europese Unie, van de maatregelen die door de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (hierna: OESO) zijn afgesproken over de zogenaamde Pijler 2 en waarmee wordt gestreefd naar een beperking van de belastingconcurrentie tussen landen en de daardoor veroorzaakte belastingontwijking door grote bedrijven, zodat een gelijk spelveld wordt gecreëerd voor bedrijven die internationaal opereren.

Er is voor geopteerd de ontworpen regeling uit te werken in de vorm van autonome bepalingen (titel II van het voorontwerp), veeleer dan ze te integreren in het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92). Er wordt voorzien in drie verschillende heffingen: de binnenlandse bijheffing, de IIR³-bijheffing en de UTPR⁴-bijheffing. In de memorie van toelichting (bespreking van artikel 2 van het voorontwerp) wordt uiteengezet volgens welke stappen en op welke wijze deze drie heffingen worden toegepast.

In titel III worden enkele bepalingen van het WIB 92 gewijzigd om ze af te stemmen op de regeling in titel II. Ten slotte bevat titel IV enkele wijzigingen van het Wetboek ‘van de minnelijke en gedwongen invordering van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen’, onder meer om te voorzien in een hoofdelijke aansprakelijkheid van de verschillende groepsentiteiten voor de binnenlandse bijheffing en de UTPR-bijheffing.

Titel II treedt in werking op 31 december 2023 en is van toepassing op de verslagjaren beginnend vanaf 31 december 2023, met uitzondering van artikel 35 dat van toepassing is op verslagjaren beginnend vanaf 31 december 2024. Titel III treedt in werking op 31 december 2023, met uitzondering van artikel 71 dat van toepassing is vanaf aanslagjaar 2025. De

¹ Aangezien het om een voorontwerp van wet gaat, wordt onder “rechtsgrond” de overeenstemming met de hogere rechtsnormen verstaan.

² Zie opmerking 9 over de vermelding van die datum in het voorontwerp.

³ *Income Inclusion Rule*.

⁴ *Undertaxed Profit Rule*.

overige titels treden in werking op de tiende dag na de bekendmaking van de aan te nemen wet in het Belgisch Staatsblad.

ALGEMENE OPMERKINGEN

3. Richtlijn (EU) 2022/2523, en daarmee ook de ontworpen omzetting ervan, is zeer technisch van aard, zodat alle finesses ervan moeilijk te doorgronden zijn. Aangezien de richtlijn slechts beperkte mogelijkheden biedt aan de lidstaten tot het maken van keuzes, afgezien van de binnenlandse bijheffing, heeft de Raad van State zijn onderzoek grotendeels toegespitst op de correcte omzetting van de richtlijn. Dat onderzoek wordt niet vereenvoudigd door de weinig gedetailleerde en onnauwkeurige omzettingstabel die aan de Raad van State werd bezorgd met betrekking tot de voormelde richtlijn (zie opmerkingen 4.1 tot 4.3). Soms is de omzetting van de richtlijn niet woordelijk gebeurd (zoals bijvoorbeeld voor hoofdstuk 6 van titel II van het voorontwerp), wat het onderzoek verder bemoeilijkt. Ten slotte worden de afspraken binnen de OESO over Pijler 2 nog steeds verder uitgewerkt en verfijnd, zodat de richtlijn in zekere zin een momentopname is en de aan te nemen wet in de toekomst nog zal moeten worden bijgestuurd, desgevallend na aanpassingen van de richtlijn (zie opmerkingen 7.1 tot 7.3).

Het advies wordt dan ook onder dit voorbehoud gegeven. Uit de vaststelling dat over een bepaling van het voorontwerp in dit advies niets wordt gezegd, mag daarom niet zonder meer worden afgeleid dat er niets over kan worden gezegd en, indien er wel iets over wordt gezegd, dat er niet méér over te zeggen valt.

4. Aan de Raad van State werd een omzettingstabel bezorgd met de bepalingen van richtlijn (EU) 2022/2523 en de overeenstemmende bepalingen van het voorontwerp, en dit in beide richtingen. De tabel is niet alleen weinig gedetailleerd, maar bevat ook enkele onnauwkeurigheden, zoals blijkt uit wat volgt. Het is in elk geval uiterst raadzaam om die tabel, aangepast in het licht van de hierna volgende opmerkingen, toe te voegen aan het in de Kamer van volksvertegenwoordigers in te dienen wetsontwerp.

4.1. Volgens de omzettingstabel is artikel 15 van het voorontwerp een omzetting van artikel 21 van richtlijn (EU) 2022/2523. Dat is evenwel niet het geval voor artikel 15, § 6, van het voorontwerp. De gemachtigde verklaarde in dat verband het volgende:

“Artikel 15, § 6, van het voorontwerp is als dusdanig niet opgenomen in de richtlijn. Het betreft een van de elementen die na de aanneming van de richtlijn zijn overeengekomen tussen de landen van de OESO in het kader van het zogenaamde ‘implementation framework’. De richtlijn alludeert zelf wel reeds naar deze toevoegingen. Zo leest men in considerans 22 van de richtlijn:

Verdere in het GloBE Implementation Framework te ontwikkelen richtsnoeren zullen in dat opzicht een nuttige bron van illustratie en interpretatie zijn, en de lidstaten kunnen ervoor kiezen dergelijke richtsnoeren in hun nationale recht op te nemen.

En leest men in considerans 24 van de richtlijn:

Bij de uitvoering van deze richtlijn moeten de lidstaten de OESO-modelvoorschriften en de toelichtingen en voorbeelden in het document ‘Fiscale uitdagingen van de digitalisering van de economie – Commentaar bij de

modelvoorschriften ter bestrijding van mondiale grondslaguitholling (pijler 2) ('Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)'), dat is uitgebracht door het inclusief kader inzake BEPS van de OESO/G20, alsook het GloBE Implementation Framework met inbegrip van de regels ervan inzake veilige havens, gebruiken als bron van illustratie of interpretatie om te zorgen voor consistentie in de toepassing in alle lidstaten, voor zover die bronnen consistent zijn met deze richtlijn en met het Unierecht. Dergelijke regels inzake veilige havens moeten relevant zijn voor MNO-groepen en omvangrijke binnenlandse groepen.

Gelet op het legaliteitsbeginsel heeft de regering ervoor gekozen om de aanbeveling in considerans 22 op te volgen en de bijkomende richtsnoeren in nationaal recht op te nemen. De relevante richtsnoeren in dit geval zijn opgenomen in het volgend document daterend van februari 2023, <https://www.oecd.org/tax/beps/agreed-administrative-guidance-for-the-pillar-two-globe-rules.pdf>.

Het betreft het onderwerp vermeld onder '2.7. Excess Negative Tax Carry-forward guidance (Art 4.1.5 & 5.2.1) [AG22.04.T6]'.

Ook andere landen nemen soortgelijke bepalingen op om die regelingen te faciliteren. Zo leest men in het Nederlands wetsvoorstel artikel 7.2, lid 6, (te raadplegen via volgende link: <https://open.overheid.nl/documenten/d529cfc3-0ba1-4a01-926c-dc865398d09e/file>):

6. Bij of krachtens algemene maatregel van bestuur worden regels gesteld op grond waarvan in afwijking van het vijfde lid het bedrag gelijk aan het verschil tussen de gecorrigeerde betrokken belastingen en de verwachte gecorrigeerde betrokken belastingen in aanmerking kan worden genomen als een vermindering van de betrokken belastingen in een volgend verslagjaar waarin sprake is van kwalificerend inkomen

Gelet op het legaliteitsbeginsel hebben we echter geopteerd om de volledige regeling in het voorontwerp uit te werken.

Er zijn ook informele gesprekken met de Europese Commissie geweest over de volgende zinsnede in considerans 24 'voor zover die bronnen consistent zijn met deze richtlijn en met het Unierecht'

De Europese Commissie heeft toen informeel laten verstaan dat zij het voorgestelde artikel 15, § 6, en artikel 16 consistent acht met de richtlijn."

Deze uitleg zou in de memorie van toelichting bij artikel 15 van het ontwerp moeten worden opgenomen en ook op summiere wijze tot uiting moeten komen in de omzettingstabel.

4.2. Volgens de omzettingstabel is artikel 53 van het voorontwerp een omzetting van artikel 44, lid 2, van richtlijn (EU) 2022/2523. Die richtlijnbeepaling schrijft voor dat een in een lidstaat gevestigde groepsentiteit een aangifte met informatie betreffende de bijheffing bij haar belastingdienst indient en dat die aangifte namens de groepsentiteit kan worden ingediend door een aangewezen lokale entiteit, hetgeen wordt omgezet bij de paragrafen 1 en 2 van artikel 53 van het voorontwerp. Paragraaf 3 bepaalt evenwel dat wanneer een aangewezen lokale entiteit een aangifte indient, de groepsentiteit de administratie belast met de vestiging van de inkomstenbelastingen hiervan op de hoogte moet brengen. De gemachtigde bevestigde dat deze bepaling een omzetting inhoudt van artikel 44, lid 4, van richtlijn (EU) 2022/2523:

"Deze bepaling stamt op zich voort uit artikel 44, lid 4, van de richtlijn. Bedoeling is niet zozeer om bijkomende informatieverplichtingen aan entiteiten op te leggen maar wel

om zeker te zijn dat de fiscale administratie de elementen ter kennis heeft die zij nodig heeft
1/ om een betrokken groep te kunnen identificeren, en 2/ om de lokale verschuldigdheid onder de IIR-bijheffing en de UTPR-bijheffing te kunnen inschatten.”

4.3. Voor artikel 62 van het voorontwerp wordt in de omzettingstabel verwezen naar artikel 32 van richtlijn (EU) 2022/2523, maar die verwijzing blijkt niet te kloppen. De gemachtigde verklaarde daarover het volgende:

“Dit betreft een vergissing in de eerst gedeelde concordantietabel, artikel 62 werd tijdens het proces toegevoegd zonder dat de eerst gedeelde concordantietabel werd aangepast.”

4.4. Ook voor de artikelen 64 tot 68 van het voorontwerp blijken de verwijzingen naar de bepalingen van richtlijn (EU) 2022/2523 in de omzettingstabel niet te kloppen. De gemachtigde verklaarde daarover het volgende:

“In de initiële omzettingstabel werden bepaalde artikelen opgenomen die alsnog verwijderd zijn waardoor die nummering verkeerd is verlopen. Onderstaande tabel probeert verdere duiding te bieden.

Artikel 63	Dit betreft de zogenaamde regels inzake veilige havens die de OESO in februari heeft uitgevaardigd. Het betreffende document kan via volgende link teruggevonden worden: https://www.oecd.org/tax/beps/safe-harbours-and-penalty-relief-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two.pdf De EU-richtlijn vraagt reeds in artikel 32 de internationaal overeengekomen veilige havens in nationaal recht op te nemen.
Artikel 64	Dit betreft ook de verdere uitwerking van de veilige havens (zie hierboven)
Artikel 65	Dit betreft een omzetting van artikel 47 van de EU-richtlijn. § 1, tweede lid betreft een overname van een regel omvat in het hierboven aangehaalde document inzake veilige havens.
Artikel 66	Dit betreft een omzetting van artikel 48 van de EU-richtlijn.
Artikel 67	Dit betreft een omzetting van artikel 50 van de EU-richtlijn.
Artikel 68, § 1,	Dit betreft een omzetting van artikel 56, tweede lid, van de EU-richtlijn
Artikel 68, § 2,	Dit betreft een omzetting van artikel 56, derde lid, van de EU-richtlijn

”

5. In een aantal bepalingen van het voorontwerp stemmen de twee taalversies niet met elkaar overeen, hetgeen is terug te voeren op discordanties tussen de Nederlandse en de Franse tekst van richtlijn (EU) 2022/2523. Uit de antwoorden van de gemachtigde blijkt dat ervoor werd geopteerd zo nauw mogelijk aan te sluiten op de terminologie van elk van beide taalversies van de richtlijn. Met die keuze kan worden ingestemd, maar dan moet dat voor elk van de discordanties

worden verduidelijkt in de memorie van toelichting. Hierna volgt een niet-exhaustieve opsomming van deze discordanties.

5.1. In de Nederlandse tekst van artikel 3, 61°, van het voorontwerp wordt gewag gemaakt van “niet-kwalificerende winsten of verliezen”, terwijl in de Franse tekst “plus-value ou moins-value non admissibles” wordt vermeld. Daardoor lijken de twee taalversies in het licht van de gebruikelijke fiscale terminologie in België een verschillende draagwijdte te hebben. De gemachtigde lichtte dit als volgt toe:

“De definitie werd overgenomen uit artikel 35.1. b) van de richtlijn en wordt gebruikt in artikel 38 (zie bijvoorbeeld paragraaf 3 aldaar). Er werd daarbij gekozen om zowel in het Frans, als in het Nederlands bij de tekst van de richtlijn te blijven om een coherente interpretatie daarvan te verzekeren. De term plus-value/moins-value mag daarbij niet zonder meer geïnterpreteerd worden zoals ze in het WIB 92 de betekenis van meer-of minderwaarde heeft. Het gaat wel degelijk zowel in het Nederlands, als in het Frans om een algemeen winst/verlies begrip waarbij een vergelijking wordt gemaakt tussen dat begrip voor belastingdoeleinden en dat begrip binnen de financiële verslaglegging. Er is gekozen om een nauwe omzetting van de richtlijn te voorzien omdat binnen het Inclusive Framework van de OESO is afgesproken dat de minimumbelasting een zogenaamde common approach heeft.

Dit houdt in dat wanneer een land tot de invoering van een OESO-compliant minimumbelasting beslist, de implementatie conform de OESO-voorschriften moet zijn. De OESO zal een controleproces ontwikkelen om te bepalen of nationale invulling al dan niet gekwalificeerd is (voor meer info zie: W. De Roeck en T. Jansen, ‘Herziening Internationale Belastingstelsel: Pijler 1 en 2, Too Big to Fail?’ in L. Maes en H. De Cnijn (eds.), Fiscaal Praktijkboek 2022-2023. Directe belastingen, Mechelen, Wolters Kluwer, 2023, (507) 521-522.).

Bovendien kijkt ook de EU de getrouwe omvorming van de richtlijn na.

In het licht van die overwegingen werd gekozen om waar het niet uiterst noodzakelijk werd geacht af te wijken van de richtlijn, dat niet te doen. Dat moet de rechtszekerheid versterken voor belastingplichtigen, die eenzelfde toepassing van de regels verhopend in de verschillende EU-lidstaten/landen aangesloten bij het Inclusive Framework.”

Met die zienswijze kan worden ingestemd, maar in de memorie van toelichting moet dan ook worden verduidelijkt dat met de term “plus-value/moins-value” niet hetzelfde wordt bedoeld als in het WIB 92.

5.2. Hetzelfde geldt voor de Nederlandse tekst van artikel 3, 60°, i), van het voorontwerp waarin gewag wordt gemaakt van “aandelenbelangen”, terwijl in de Franse tekst “titres de capitaux” wordt vermeld. De gemachtigde lichtte dit verschil als volgt toe:

“De definitie werd overgenomen uit de richtlijn artikel 35.1.a) en dit zowel voor de Franse als de Nederlandse tekst, met het oog op een zo sterk mogelijke congruentie (cfr. het antwoord onder vraag 3). Er wordt daarbij in beide tekstversies wel degelijk een brede definiëring beoogd (zie in het Engels ook het gebruik van de term ‘equity interests’). We zullen dit verder toelichten in de memorie van toelichting.”

Met de suggestie van de gemachtigde om het verschil nader toe te lichten in de memorie van toelichting kan worden ingestemd.

5.3. In de Nederlandse tekst van onder meer artikel 3, 7° en 51°, van het voorontwerp, wordt de term “verslagjaar” gebruikt, terwijl in de Franse tekst gewag wordt gemaakt van “année fiscale”. De gemachtigde verklaarde daarover het volgende:

“Beide termen zijn overgenomen uit de richtlijn (respectievelijk het Frans en Nederlands). (...) Er wordt effectief geen andere betekenis aan gegeven. (...)”

Ook dit moet in de memorie van toelichting worden verduidelijkt.

6. Het voorontwerp bevat verscheidene delegaties van regelgevende bevoegdheid aan de Koning waarbij de vraag rijst naar de verenigbaarheid ervan met het legaliteitsbeginsel inzake belastingen, neergelegd in de artikelen 170, § 1, en 172, tweede lid, van de Grondwet. Uit dat beginsel vloeit immers voort dat de wetgever zelf alle wezenlijke elementen dient vast te stellen aan de hand waarvan de belastingschuld van de belastingplichtigen kan worden bepaald, zoals de aanwijzing van de belastingplichtigen, de belastbare materie, de heffingsgrondslag, de aanslagvoet en de eventuele belastingvrijstellingen. Daaruit volgt dat elke delegatie die betrekking heeft op het bepalen van één van de essentiële elementen van de belasting, in beginsel ongrondwettig is.

De voormelde grondwetsbepalingen gaan evenwel niet zover dat ze de wetgever ertoe zouden verplichten elk aspect van een belasting of van een vrijstelling zelf te regelen. Een aan een andere overheid verleende bevoegdheid is niet in strijd met het wettigheidsbeginsel voor zover de machtiging voldoende nauwkeurig is omschreven en betrekking heeft op de tenuitvoerlegging van maatregelen waarvan de essentiële elementen voorafgaandelijk door de wetgever zijn vastgesteld.⁵ Tot de essentiële elementen van de belasting behoren de aanwijzing van de belastingplichtigen, de belastbare materie, de heffingsgrondslag, de aanslagvoet en de eventuele belastingvrijstellingen.⁶

6.1. In artikel 3, 18°, b), tweede lid, 28°, b), tweede lid, en 43°, b), tweede lid, van het voorontwerp wordt de Koning gemachtigd om overeenkomstig de in de OESO-modelvoorschriften vastgelegde regels een lijst van, respectievelijk, gekwalificeerde IIR-bijheffingen, binnenlandse bijheffingen en UTPR-bijheffingen op te stellen, wat betreft jurisdicties van landen die geen lid zijn van de Europese Unie. Het gaat hier om een essentieel element van de betrokken belastingen. De gemachtigde verklaarde in dat verband het volgende:

“(…) De voorwaarden waaraan een regeling moet voldoen om respectievelijk een gekwalificeerde IIR, binnenlandse bijheffing of UTPR te zijn, zijn bepaald in de wet zelf, conform bovenstaande principes. De delegatie aan de Koning moet bekeken worden in het licht van het bieden van rechtszekerheid aan de belastingplichtigen, zonder evenwel additionele voorwaarden door de Koning te laten opleggen waaraan een belasting moet voldoen om hetzij een gekwalificeerde binnenlandse bijheffing, gekwalificeerde IIR-bijheffing of gekwalificeerde UTPR-bijheffing te zijn.

Een dergelijke bevoegd[heid] is ook al in meerdere andere fiscale regelingen opgenomen, met vaak minder goed afgebakende voorwaarden, zoals bijvoorbeeld in artikel 2, § 1, 13, b, WIB 92 of artikel 203, § 1, tweede lid, WIB 92.

⁵ Vaste rechtspraak van het Grondwettelijk Hof: zie bijvoorbeeld GwH 20 november 2019, nr. 188/2019, B.15.2.

⁶ GwH 10 juli 2014, nr. 104/2014, B.6; GwH 23 februari 2017, nr. 30/2017, B.11.

In praktijk zal de bevoegdheid van de Koning ook beperkt blijven tot het overnemen van de lijst die uit het internationale Peer Review-proces van de OESO naar voren komt.”

Voor zover de delegaties aan de Koning enkel de mogelijkheid betreffen om met het oog op de rechtszekerheid een niet-limitatieve lijst op te stellen van gekwalificeerde IIR-bijheffingen, binnenlandse bijheffingen of UTPR-bijheffingen, zonder nieuwe of bijkomende voorwaarden vast te leggen, kan met die delegaties worden ingestemd. Dit blijkt echter niet zonder meer uit de ontworpen bepalingen, wat moet worden verholpen door te preciseren dat het gaat om een niet-limitatieve lijst van gekwalificeerde IIR-bijheffingen, binnenlandse bijheffingen of UTPR-bijheffingen.

Voorts wordt verwezen naar de opmerkingen 7.1 tot 7.3 wat betreft de verwijzing naar de in de OESO-modelvoorschriften vastgelegde regels.

6.2. Artikel 13, § 4, vierde lid, van het voorontwerp bevat een machtiging aan de Koning om nader te bepalen wat moet worden verstaan onder “passende aanpassingen aangebracht zodat kwalificerende inkomens- of verliesbestanddelen niet meer dan één keer in aanmerking worden genomen of buiten beschouwing blijven”, als bedoeld in het derde lid. De gemachtigde verklaarde hierover het volgende:

“(…) Het valt niet uit te sluiten dat binnen het kader van het OESO Implementation Framework verdere duiding wordt geboden over welke correcties moeten gebeuren zodat kwalificerende inkomens- of verliesbestanddelen niet meer dan één keer in aanmerking worden genomen of buiten beschouwing blijven. De delegatie aan de Koning is bedoeld om deze verduidelijkingen ook in Belgisch recht te verankeren maar beoogt geenszins de belastbare basis te wijzigen. Immers wordt de belastbare basis bepaald door eerst de inkomens- en verliesbestanddelen op te lijsten die daartoe in aanmerking komen, en vervolgens te verduidelijken dat in geval van dubbeltekening een correctie moet gebeuren.

De bepaling van de belastbare grondslag wordt aldus volledig bepaald door hoofdstuk 3 van het voorontwerp zelf. Het enige dat de Koning kan doen is een, niet-limitatieve, lijst opstellen die de meest voorkomende gevallen oplijst van benodigde aanpassingen, en dit louter voor de rechtszekerheid.”

Voor zover de delegatie niet inhoudt dat de Koning nieuwe of bijkomende voorwaarden kan opleggen om te kunnen worden beschouwd als passende aanpassingen, kan met de delegatie worden ingestemd. Dit blijkt echter niet zonder meer uit de ontworpen bepaling, wat moet worden verholpen door te preciseren dat het gaat om een niet-limitatieve lijst van mogelijke passende aanpassingen.

6.3. In de artikelen 28, § 4, 30, § 3, 31, § 4, 34, § 2, en 35, § 3, wordt de Koning gemachtigd om de “toepassingsmodaliteiten” of “nadere toepassingsvoorwaarden” van de betrokken artikelen te bepalen.

De draagwijdte van deze delegaties is niet duidelijk. Ofwel wordt ermee louter herinnerd aan de algemene uitvoeringsbevoegdheid waarover de Koning beschikt op grond van artikel 108 van de Grondwet, maar in dat geval is de bepaling overbodig en dient ze te worden weggelaten. Ofwel wordt er meer mee beoogd dan hetgeen voortvloeit uit de algemene uitvoeringsbevoegdheid van de Koning, maar dan moet de toegekende delegatie worden gespecificeerd, zodat ze voldoet aan het vereiste van een “uitdrukkelijke” machtiging in de zin van

artikel 105 van de Grondwet. Bovendien moet daarbij rekening worden gehouden met het voormelde legaliteitsbeginsel in belastingzaken.

Wat dat laatste betreft, moet bijzondere aandacht worden besteed aan de delegaties in de artikelen 28, § 4, 31, § 4, en 35, § 3, van het voorontwerp, die respectievelijk betrekking hebben op de binnenlandse bijheffing, de IIR-bijheffing en de UTPR-bijheffing die in die artikelen worden geregeld. De gemachtigde verklaarde, specifiek over de delegatie in artikel 31, § 4, van het voorontwerp, het volgende:

“(…) In het voorliggende artikel worden louter toepassingsmodaliteiten geïnviseerd, voornamelijk in verband met de voldoening van de verschuldigde IIR-bijheffing (en dan voornamelijk betreffende de wijze van voldoening (i.e. via welk platform, via welk identificatienummer, …). De belastingschuld van de belastingplichtigen wordt aldus geenszins beïnvloed door deze delegatie. Om de delegatie scherper te stellen, kan eventueel gekozen worden om het woord ‘toepassingsmodaliteiten’ te vervangen door de woorden ‘modaliteiten met betrekking tot de voldoening van de in § 1 bedoelde IIR-bijheffing’.”

Met die laatste suggestie, die dan ook *mutatis mutandis* moet worden toegepast voor de artikelen 28, § 4, en 35, § 3, van het voorontwerp, kan worden ingestemd.

7.1. In artikel 3, 18°, a) en b), eerste lid, 28°, a) en b), eerste lid, en 43°, a) en b), eerste lid, van het voorontwerp wordt voor de vaststelling van, respectievelijk, de gekwalificeerde IIR-bijheffingen, binnenlandse bijheffingen of UTPR-bijheffingen, voor jurisdicties van landen die geen lid zijn van de Europese Unie, verwezen naar de “overeenkomstig de in de OESO-modelvoorschriften vastgelegde regels”.

De vaststelling van de gekwalificeerde IIR-bijheffingen, binnenlandse bijheffingen of UTPR-bijheffingen voor de voormelde jurisdicties behoort tot de essentiële elementen van de betrokken belastingen. De verwijzing naar de OESO-modelvoorschriften komt in de gegeven omstandigheden neer op een delegatie van regelgevende bevoegdheid aan een internationale instantie, los van hetgeen in opmerking 6.1 is uiteengezet over de erop gebaseerde machtiging aan de Koning. De gemachtigde verklaarde in dat verband het volgende:

“De EU-richtlijn 2022/2523 vormt een Europees legistieke omzetting van de OESO-Modelvoorschriften. Het voorliggende voorontwerp vormt op haar beurt dan weer een volledige omzetting van richtlijn (EU) 2022/2523. Belangrijk in dit verband is EU-considerans 24 die stelt

‘Bij de uitvoering van deze richtlijn moeten de lidstaten de OESO-modelvoorschriften en de toelichtingen en voorbeelden in het document 'Fiscale uitdagingen van de digitalisering van de economie – Commentaar bij de modelvoorschriften ter bestrijding van mondiale grondslaguitholling (pijler 2)' ('Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)'), dat is uitgebracht door het inclusief kader inzake BEPS van de OESO/G20, alsook het GloBE Implementation Framework met inbegrip van de regels ervan inzake veilige havens, gebruiken als bron van illustratie of interpretatie om te zorgen voor consistentie in de toepassing in alle lidstaten, voor zover die bronnen consistent zijn met deze richtlijn en met het Unierecht. Dergelijke regels inzake veilige havens moeten relevant zijn voor MNO-groepen en omvangrijke binnenlandse groepen’

De keuze om tevens te verwijzen naar de OESO-modelvoorschriften is in die zin geïnspireerd. Bovendien heeft de wetgever ervoor gekozen om zo nauw mogelijk bij de richtlijn te blijven om een zo goed mogelijke congruentie te verzekeren tussen het voorontwerp en de richtlijn. De aangehaalde bepalingen vormen dan ook de volgende omzetting:

BE Voorontwerp	Richtlijn EU 2022/2523
Artikel 3, 18°, a) en b), eerste lid	Artikel 3, 18°, a) en b), eerste lid
Artikel 3, 28°, a) en b), eerste lid	Artikel 3, 28°, a) en b), eerste lid
Artikel 3, 43°, a) en b), eerste lid	Artikel 3, 43°, a) en b), eerste lid

De verwijzing naar regels gelijkaardig aan een bepaald regime wordt bovendien reeds veelvuldig gehanteerd in het kader van de inkomstenbelastingen. Zie in dat verband bijvoorbeeld artikel 2, § 1, 5°, b) bis WIB 92, artikel 17, § 1, 5° WIB 92, of in een volledig andere context bijvoorbeeld ook artikel 7, § 1, 2°, WIB 92.

Er is dan ook geen schending van het legaliteitsbeginsel want de regels waarmee rekening wordt gehouden zijn voldoende nauwgezet bepaald.

De tekst in artikel 3, 18°, a) en b), eerste lid, 28°, a) en b), eerste lid en 43°, a) en b), eerste lid, van het ontwerp kan aangepast worden in de zin van ‘gelijkwaardig is aan de in de richtlijn (EU) 2022/2523 bevatte regels of, wat jurisdicties van landen die geen lid zijn van de Europese Unie betreft, gelijkwaardig is aan regels die eveneens tot doel hebben de OESO-modelvoorschriften te implementeren, zoals de Richtlijn EU 2022/2523’. Op die manier zou dan telkens een expliciete verwijzing naar een hard law instrument vastgelegd zijn, eerder dan te verwijzen naar soft law.”

7.2. Dit antwoord overtuigt niet. Zoals de Raad van State recent nog heeft uiteengezet in advies 73.846/1/V-2/V van 15 september 2023⁷, kan een enkele verwijzing naar OESO-richtlijnen (zoals in dat geval de zogenaamde TP Guidelines) niet volstaan om ze te laten gelden als rechtsregels die de wetgever zich eigen maakt door ernaar te verwijzen, aangezien die richtlijnen (in dit geval de OESO-modelvoorschriften) niet zijn bekendgemaakt overeenkomstig artikel 190 van de Grondwet. Daar komt nog bij dat een dynamische verwijzing wordt beoogd, aangezien die OESO-modelvoorschriften verder worden uitgewerkt en bijgestuurd en het de bedoeling is om ermee rekening te houden voor de toekomst. Aangezien de beoogde delegaties betrekking hebben op essentiële elementen van de betrokken belastingen, zijn ze niet verenigbaar met het legaliteitsbeginsel in belastingzaken.

De omstandigheid dat in considerans 24 van richtlijn (EU) 2022/2523 wordt vermeld dat de lidstaten die OESO-modelvoorschriften moeten “gebruiken als bron van illustratie of interpretatie om te zorgen voor consistentie in de toepassing in alle lidstaten” heeft niet tot gevolg dat die OESO-modelvoorschriften door de richtlijn bindend worden verklaard voor de lidstaten als aanvullende regels naast, laat staan in afwijking van, de richtlijnbeoordelingen. Eventuele

⁷ Adv.RvS 73.846/1/V-2/V van 15 september 2023 over een voorontwerp van wet ‘houdende diverse fiscale bepalingen’, opmerkingen bij artikel 50.

actualiseringen van de regeling vervat in de richtlijn zullen dan ook in beginsel moeten gebeuren door wijzigingen van de richtlijn, die vervolgens door de lidstaten zullen moeten worden omgezet.⁸

De precedentes die de gemachtigde aanhaalt (namelijk artikel 2, § 1, 5°, b)*bis*, artikel 7, § 1, 2°, en artikel 17, § 1, 5°, WIB 92) betreffen verwijzingen naar een Europese richtlijn, naar wetsbepalingen en naar “vergelijkbaar buitenlands recht” en “overeenkomstige bepalingen in het buitenlands recht”, terwijl het in dit geval gaat om beslissingen van een internationale instantie die, zoals zo-even is uiteengezet, niet overeenkomstig artikel 190 van de Grondwet worden bekendgemaakt.

7.3. De conclusie is dan ook dat de ontworpen delegaties in hun huidige vorm geen doorgang kunnen vinden. Ofwel worden de voormelde OESO-modelvoorschriften verwerkt in wijzigingen van richtlijn (EU) 2022/2523, in welk geval de wetgever die nieuwe of gewijzigde richtlijnbeoordelingen zal moeten omzetten, ofwel kan de wetgever zelf, weliswaar met inachtneming van hetgeen wordt bepaald in richtlijn (EU) 2022/2523, beslissen om dergelijke OESO-modelvoorschriften te implementeren, maar ook dan moet dat nog steeds gebeuren door de wetgever zelf voor de onderdelen die als essentiële elementen moeten worden beschouwd en kan dat niet aan de Koning worden overgelaten, zoals al is uiteengezet in opmerking 6.1.

8. In de Nederlandse tekst van het voorontwerp wordt soms “UE” vermeld in plaats van “EU”. Dit moet worden rechtgezet.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Artikel 2

9. In artikel 2, § 1, van het voorontwerp wordt de verkeerde datum vermeld bij de verwijzing naar richtlijn (EU) 2022/2523 (14 in plaats van 15 december 2022).⁹ Dit moet worden aangepast.

Artikel 3

10. In artikel 3, 18°, 28°, 30°, 43° en 48°, van het voorontwerp wordt verwezen naar richtlijn (EU) 2022/2523 en niet naar bepalingen van de ontworpen omzettingenregeling. De gemachtigde verklaarde daarover het volgende:

“Het voorliggende wetsontwerp voorziet inderdaad in een volledige omzetting van de richtlijn (EU) 2022/2523. Dat betekent echter niet per se dat de reikwijdte van het Belgisch voorontwerp één op één overeenstemt met de richtlijn (EU) 2022/2523. Een duidelijk voorbeeld hiervan is bijvoorbeeld artikel 2, 43° van het voorontwerp van wet.

Dat artikel bepaalt dat een gekwalificeerde UTPR wordt verstaan die:

⁸ Zie daarover ook D. BETTENS, “De minimumbelasting voor multinationals (Pijler Twee) anno 2023”, *TFR* 2023, (566) 596.

⁹ Zie de rectificatie bekendgemaakt in *Pb.* L 13 van 16 januari 2023.

gelijkwaardig is aan de in de richtlijn (EU) 2022/2523 vastgelegde regels of, wat jurisdicties van landen die geen lid zijn van de Europese Unie betreft, gelijkwaardig is aan de in de OESO-modelvoorschriften vastgelegde regels in overeenstemming waarmee een jurisdictie het aan haar toerekenbare deel van de bijheffing van een MNO-groep int dat krachtens de IIR niet in rekening is gebracht ter zake van de laagbelaste groepsentiteiten van die MNO-groep;

Artikel 12, lid 2 van richtlijn (EU) 2022/2523 bepaalt echter het volgende:

Die aanpassing kan daartoe gebeuren in de vorm van een door die groepsentiteiten verschuldigde bijheffing of van een weigering tot inhouding op het belastbare inkomen van die groepsentiteiten, resulterend in een bedrag aan verschuldigde belasting dat nodig is om de aan die lidstaat toegerekende UTPR-bijheffing te innen.

België heeft er daarbij voor gekozen om te voorzien in een verschuldigde bijheffing. Het is echter niet zo dat wanneer een land ervoor kiest om de UTPR-bijheffing te regelen via een ‘weigering tot inhouding op het belastbare inkomen’ dat die UTPR-bijheffing daarom voor de toepassing van het voorliggende voorontwerp geen gekwalificeerde UTPR zou kunnen zijn.

Het is daarom van belang om te verwijzen naar de in de richtlijn vastgestelde regels, omdat die in bepaalde gevallen keuzemogelijkheden toestaan, die niet in Belgisch recht overgenomen zijn.”

In beginsel moet worden verwezen naar de bepalingen in het interne recht die strekken tot omzetting van die richtlijnen, behalve als het een regeling betreft die van toepassing is of zou kunnen zijn op onderdanen van andere lidstaten die niet aan de internrechtelijke omzettingbepalingen moeten voldoen, maar aan de omzettingbepalingen van hun lidstaat, in welk geval naar de richtlijn moet worden verwezen. Wanneer de twee gevallen zich samen voordoen, moet zowel naar de richtlijn als naar het voorontwerp zelf worden verwezen, zoals het geval is voor artikel 3, 30°, c), en 48°, iv), van het voorontwerp.

11. Artikel 3, 28°, b), derde lid, van het voorontwerp betreft een omzetting van artikel 11, lid 3, van richtlijn (EU) 2022/2523. De laatste zin van de ontworpen bepaling verwijst naar een keuze die door de lidstaat van de Europese Unie kan worden gemaakt op grond van “lid 1”. Deze zinsnede is een letterlijke overname van de richtlijnbeepaling op grond waarvan de lidstaten ervoor kunnen kiezen een gekwalificeerde binnenlandse bijheffing toe te passen overeenkomstig lid 1 van artikel 11 van de richtlijn. Veeleer dan te verwijzen naar “lid 1”, moet de in de betrokken richtlijnbeepaling bedoelde keuzemogelijkheid worden vermeld (de keuze om een gekwalificeerde binnenlandse bijheffing toe te passen) of moet duidelijker worden verwezen naar artikel 11, lid 1, van richtlijn (EU) 2022/2523.

12. Artikel 3, 2°, a), van het voorontwerp betreft een omzetting van artikel 3, 2), a), van de richtlijn. Artikel 3, 2°, a), van het voorontwerp eindigt met het woordje “of” terwijl in artikel 3, 2), a), van de richtlijn het woordje “en” staat. De gemachtigde lichtte dit verschil toe als volgt:

“Het woord ‘of’ werd gebruikt in het wetsontwerp omdat dat in Belgisch recht gebruikelijker is bij een alternerende voorwaarde (i.e. waarbij een entiteit een groepsentiteit is van zodra hij aan een van de voorwaarden voldoet). Bijvoorbeeld in artikel 2, § 1, 13°/1 wordt ook ‘of’ gebruikt bij een definiëring waarbij verschillende voorwaarden aanleiding geven tot de kwalificatie tot die definitie.

Uiteraard impliceert het gebruik van het woord 'of' niet dat er een andere invulling aan de definitie gegeven wordt. Het is louter het aanpassen van de richtlijn-tekst aan Belgisch legistieke gebruiken.

En outre, la syntaxe issue du texte de la directive est rédigée du point de vue du de l'UE, qui n'a pas le pouvoir d'imposition et à l'adresse des Etats-membres pour signifier qu'une 'entité constitutive' s'entend de celles qui sont visées au a) et de celles qui sont visées au b) de son article 3, alinéa 1er, 2), tandis que le texte transposé est rédigé par un Etat-membre assumant le pouvoir d'imposition dont l'objectif n'est pas d'établir une liste de cas possibles mais des notions préalables à la vérification des conditions de taxation. Le but du législateur national, diffère de celui du législateur supra-national, en ce sens que la loi doit permettre à distinguer les conditions alternatives applicables. C'est pour cette raison qu'il est ici nécessaire d'exprimer l'alternative en transposant le 'et' par 'ou'. Sans cette adaptation, le risque serait qu'aucune 'entité constitutive', répondant à la définition visée a) et au b), simultanément, ne puisse être reconnue comme telle aux fins de l'assujettissement à l'impôt minimal."

Met die uitleg kan worden ingestemd, maar het is raadzaam om dit bondig te verduidelijken in de memorie van toelichting.

13. In artikel 3, 47°, van het voorontwerp is sprake van splitsing. Aan de gemachtigde werd gevraagd om toe te lichten waarom niet ook wordt gesproken over de figuur van de afsplitsing:

"De definitie van splitsing in artikel 3, 47° van het voorontwerp werd integraal overgenomen uit artikel 33, 1, b) van de Europese richtlijn. De regels omtrent de figuur van afsplitsing, waarbij de groep an sich blijft verder bestaan, is omvat in verdere artikels van de richtlijn (met name artikel 34 voor wat betreft entiteiten en artikel 35 voor wat betreft overdracht van activa en passiva). Die worden verder besproken in artikel 37 en 38 van het ontwerp. Bij een afsplitsing zijn er gelet op de juridische continuïteit van een groep echter geen specifieke regels nodig inzake het toepassingsgebied."

Met die uitleg kan worden ingestemd, maar dit wordt beter ook verduidelijkt in de memorie van toelichting.

Hoofdstuk 6

14. Hoofdstuk 6 van het voorontwerp bevat de regels inzake een gekwalificeerde binnenlandse bijheffing. Die vormen de omzetting van artikel 11 van richtlijn (EU) 2022/2523. In dit kader moet de Raad van State erop wijzen dat overeenkomstig artikel 11, lid 4, van de richtlijn, de Europese Commissie in kennis moet worden gesteld van de keuze om voor een gekwalificeerde bijheffing te kiezen, binnen vier maanden na de vaststelling van de nationale wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen ter invoering van een gekwalificeerde binnenlandse bijheffing.

Hoofdstuk 7

15. De Nederlandse en de Franse tekst van het opschrift van hoofdstuk 7 van het voorontwerp moeten beter op elkaar worden afgestemd.

Artikel 31

16. Volgens de omzettingstabel is artikel 31 van het voorontwerp een omzetting van de artikelen 5, 6, 7 en 8 van richtlijn (EU) 2022/2523. Artikel 31, § 1, 2°, van het voorontwerp zet de artikelen 6, lid 1 en 2, en 7, lid 1 en 2, van de richtlijn om. De artikelen 6, lid 1, en 7, lid 1, van de richtlijn bepalen dat de lidstaten ervoor moeten zorgen dat een in een lidstaat gevestigde tussenliggende moederentiteit die wordt gehouden door een in een jurisdictie van een derde land gevestigde uiteindelijke moederentiteit, of die wordt gehouden door een uiteindelijke moederentiteit welke een uitgesloten entiteit is, voor het verslagjaar onderworpen is aan de IIR-bijheffing ter zake van haar in een andere jurisdictie gevestigde dan wel staatloze laagbelaste groepsentiteiten. In artikel 31, § 1, 2°, van het voorontwerp is het onderscheid tussen een “in een andere jurisdictie gevestigde dan wel staatloze laagbelaste groepsentiteit” evenwel niet terug te vinden. Op de vraag om toe te lichten hoe de betrokken richtlijnbepalingen werden omgezet, antwoordde de gemachtigde als volgt:

“Artikel 31, § 1, 2°, van het voorontwerp bevat zowel artikel 6, leden 1 & 2, als artikel 7, leden 1 & 2. In het geel markeren we hieronder de relevante delen die betrekking hebben op de elementen van artikel 7 van de richtlijn.

§ 1. Een IIR-bijheffing die gelijk is aan de bijheffing ten belope van het in artikel 32, bedoelde bedrag is verschuldigd ter zake van haar laagbelaste groepsentiteit (1) alsook ter zake van zichzelf (2) door de in België gevestigde volgende entiteiten :

2° een tussenliggende moederentiteit die wordt gehouden door een in een derde land gevestigde uiteindelijke moederentiteit of door een in een lidstaat van de Europese Unie gevestigde uiteindelijke moederentiteit die een uitgesloten entiteit is; en

Artikel 7, lid 1, van de richtlijn omhelst de IIR-bijheffing van laagbelaste groepsentiteiten (zowel in een andere jurisdictie als staatsloos (en in artikel 7, lid 2, in de eigen jurisdictie) – maar we zagen de relevantie van die toevoeging niet omdat door die combinatie alle laagbelaste entiteiten worden omvat).

Artikel 7, lid 2, van de richtlijn omhelst de IIR-bijheffing van enerzijds zichzelf en anderzijds de laagbelaste groepsentiteiten in hetzelfde land (die onder 1) zijn opgenomen).”

Het verdient in het algemeen aanbeveling om de in een richtlijn gebruikte terminologie over te nemen in het interne recht, behalve indien in de interne rechtsorde een andere, meer tot het courante taalgebruik behorende term wordt gebruikt waarvan de betekenis samenvalt met die van de term uit de richtlijn. In de andere gevallen bestaat er kans op verwarring als de terminologie van de richtlijn niet letterlijk wordt overgenomen. Het gebruik van een andere term is in principe ook mogelijk wanneer die een bredere betekenis heeft dan de in de richtlijn gebruikte term en de bepalingen van de richtlijn zich daar niet tegen verzetten. In dat geval is de internrechtelijke regeling breder dan de door de richtlijn beoogde regeling.

Uit het antwoord van de gemachtigde blijkt dat het niet de bedoeling is om aan de ontworpen regeling een ruimere draagwijdte te verlenen dan wat in de richtlijn is bepaald. Het is ook niet zo dat het gebruik van de term “in een andere jurisdictie gevestigde dan wel staatloze laagbelaste groepsentiteit” verwarrender zou zijn dan de term “laagbelaste groepsentiteit”. Wel integendeel, elke onnodige afwijking van de terminologie van de richtlijn leidt mogelijk tot verwarring. De tekst van het voorontwerp moet worden aangepast zodat zo nauw mogelijk wordt aangesloten bij de terminologie in de richtlijn, temeer daar de ontworpen regeling in zeer grote

mate relevant is voor ondernemingen die in verscheidene lidstaten actief zijn en die dan ook rekening moeten houden met de omzettingsteksten van elk van die lidstaten.

17. Op de vraag hoe artikel 8, lid 3, van richtlijn 2022/2523 werd omgezet in artikel 31 van het voorontwerp, antwoordde de gemachtigde als volgt:

“Artikel 8 lid 3 wordt omgezet in artikel 31, § 3. Die paragraaf bepaalt dat geen IIR-bijheffing van toepassing is:

op een in België gevestigde partieel gehouden moederentiteit indien een andere tussenliggende moederentiteit is gevestigd in een jurisdictie waar zij voor dat verslagjaar onderworpen is aan een gekwalificeerde IIR-bijheffing en zij direct of indirect een zeggenschapsbelang in de in paragraaf 1 bedoelde tussenliggende moederentiteit houdt.

Er is hier echter een redactionele fout gemaakt. Conform de richtlijn moet er in plaats van ‘tussenliggende moederentiteit’, ‘partieel gehouden moederentiteit’ staan.”

Artikel 31, § 3, van het voorontwerp moet in die zin worden aangepast.

Artikel 35

18. Artikel 35 van het voorontwerp vormt volgens de omzettingstabel een omzetting van de artikelen 13 en 14 van richtlijn (EU) 2022/2523. Artikel 13, lid 1, tweede alinea, van de richtlijn bepaalt dat de aanpassing ten belope van de voor het verslagjaar aan die lidstaat toegewezen UTPR-bijheffing kan gebeuren in de vorm van een door die groepsentiteiten verschuldigde bijheffing of van een weigering tot inhouding op het belastbare inkomen van die groepsentiteiten, resulterend in een bedrag aan verschuldigde belasting dat nodig is om de aan die lidstaat toegerekende UTPR-bijheffing te innen. De gemachtigde lichtte de keuze voor een bijheffing als volgt toe:

“(…) De richtlijn laat de keuze aan de lidstaten om de UTPR-bijheffing te regelen hetzij via een weigering van een aftrek van belastbare inkomen, hetzij via een aparte heffing. De UTPR-bijheffing zorgt ervoor dat in alle landen een belastingdruk van 15 pct. wordt bereikt wanneer geen binnenlandse bijheffing of IIR-bijheffing wordt toegepast. De verdeling van die UTPR-bijheffing gebeurt volgens de regels in artikel 36 van het ontwerp, artikel 14 van de richtlijn.

Daarin (richtlijn) is echter bepaald:

In afwijking van lid 5 wordt het UTPR-percentage van een jurisdictie voor een MNO-groep voor een verslagjaar geacht nul te zijn zolang het in een voorafgaand verslagjaar aan die jurisdictie toegewezen bedrag aan UTPR-bijheffing er niet toe heeft geleid dat de in die jurisdictie gevestigde groepsentiteiten van die MNO-groep een extra contante belastinglast dragen die in totaal gelijk is aan het aan die jurisdictie toegewezen bedrag aan UTPR-bijheffing voor dat voorafgaande verslagjaar.

Het aantal werknemers en de nettoboekwaarde van de materiële activa van de groepsentiteiten van een MNO-groep die is gevestigd in een jurisdictie met een UTPR-percentage van nul voor een verslagjaar, zijn geen factor in de formule voor de toerekening van de totale UTPR-bijheffing aan de MNO-groep voor dat verslagjaar.

Wanneer de UTPR-bijheffing zou bestaan uit een weigering van een bepaalde aftrek, zou de Belgische staat riskeren inkomsten mis te lopen omdat mogelijks niet de volledige

UTPR-bijheffing heeft geleid tot een additionele contante belastinglast. Daarom is dus gekozen voor een aparte bijheffing onder de keuze die de richtlijn toelaat.”

Artikel 61

19. In artikel 61 van het voorontwerp wordt voorzien in een administratieve boete van 2500 euro tot 250 000 euro voor iedere overtreding “van deze titel”. Allicht wordt hiermee titel II van het voorontwerp bedoeld. Gelet op de omvang van de betrokken administratieve geldboete, die daardoor minstens in bepaalde gevallen als strafrechtelijk van aard, in de zin van artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, kan worden beschouwd, moet worden verduidelijkt welke overtredingen precies worden bedoeld.

20. Artikel 61 van het voorontwerp vormt de omzetting van artikel 46 van richtlijn (EU) 2022/2523 volgens welke bepaling de sancties die worden ingevoerd “doeltreffend, evenredig en afschrikkend” moeten zijn. Aan de gemachtigde werd gevraagd om toe te lichten waar een geldboete van 2500 euro tot 250 000 euro volgens hem “doeltreffend, evenredig en afschrikkend” is, mede gelet op het feit dat ze enkel van toepassing zijn op MNO-groepen met een jaaropbrengst van 750 miljoen euro of hoger:

“De brede schaal is ingegeven door het feit dat internationaal de afspraak is gemaakt om de eerste jaren een zekere mildheid aan de dag te leggen in het geval van goede trouw, gelet op de complexiteit van de regels. De afspraken daaromtrent zijn vervat in het volgende document: <https://www.oecd.org/tax/beps/safe-harbours-and-penalty-relief-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two.pdf>

Daarom wordt enerzijds aangegeven dat een boete kan opgelegd worden, en anderzijds wordt een vrij lage ondergrens ingesteld, mede gelet op het feit dat ze enkel van toepassing zijn op MNO-groepen met een jaaropbrengst van 750 miljoen euro of hoger.

Anderzijds wordt wel voorzien in een maximale administratieve boete die significant hoger ligt dan hetgeen momenteel voorzien is met betrekking tot inkomstenbelastingen (met name 10x zo hoog dan hetgeen vandaag voorzien is in artikel 445, § 3, WIB 92 dat betrekking heeft op eenzelfde groep belastingplichtigen. Deze significante verhoging is ingegeven door de in de richtlijn opgenomen verplichting dat geldboeten afschrikkend moeten zijn. Daarbij mag niet uit het oog verloren worden dat de aangifteverplichtingen in grote mate geïnternationaliseerd zijn en dat een betrokken MNO-groep bij het niet voldoen van aangifteverplichtingen in meerdere landen geconfronteerd worden met administratieve geldboeten.”

De Europese Unie geeft aan de lidstaten een ruime beoordelingsbevoegdheid aangaande het doeltreffend, evenredig en afschrikkend karakter van de sancties die ze vaststellen voor overtredingen van de om te zetten richtlijn. Dat neemt evenwel niet weg dat, mede gelet op het gegeven dat het hier gaat om grote ondernemingen, waarvoor zelfs vrij hoge bedragen zoals die in het voorontwerp een eerder beperkt ontradend karakter hebben, het raadzaam is om hierover contact op te nemen met de Europese Commissie en om die bedragen ook tot op zekere hoogte af te stemmen op de hoogte van de sancties die andere lidstaten vaststellen.

Artikel 53

21. In de Nederlandse tekst van artikel 53, § 1, van het voorontwerp schrijve men “IIR” in plaats van “IRR”.

Artikel 75

22. Artikel 75 van het voorontwerp voorziet in een systeem van hoofdelijke aansprakelijkheid voor de betaling van de binnenlandse bijheffing en de UTPR-bijheffing. Het is niet duidelijk waarom de IIR-bijheffing hier niet wordt vermeld. De gemachtigde lichtte dit toe als volgt:

“Dat heeft te maken met de allocatie en berekeningswijze van de bijheffingen.

De minimumbelasting volgt grosso modo volgende stappen

- Per entiteit worden de relevante inkomsten berekend;
- Per entiteit worden vervolgens de betrokken belastingen berekend;
- Die inkomsten en belastingen worden vervolgens per jurisdictie samengenomen;
- Dan wordt er per jurisdictie gekeken welke ‘bijheffing / top-up taks’ er is voor een land (met dan als verschil 15% versus de breuk van de betrokken belastingen op de relevante inkomsten).

Dan zijn er dus 3 heffingen om die 15% te bereiken (om die bijheffing te collecteren).

Eerst is er de binnenlandse bijheffing die onder de EU en OESO regels aan een land en niet aan een entiteit wordt gealloceerd. Omwille van deze allocatie is hier gekozen voor een hoofdelijke aansprakelijkheid.

Vervolgens is er de IIR-bijheffing. Inzake die IIR-bijheffing is wel een specifieke allocatie aan één entiteit afgesproken. Deze specifieke allocatie is opgenomen in artikel 31 – 34. Over de band genomen wordt hier uitgegaan van een top-down benadering waarbij het de hoogste entiteit (moederentiteit) in de juridische structuur is die wordt aangewezen als specifieke belastingschuldige. Omwille van deze zeer specifieke allocatie, en gelet op het feit dat die belasting in hoofde van een entiteit eerder ontstaat door een specifiek aandeelhouderschap (eerder dan het louter deel uitmaken van de groep) van bepaalde entiteiten, is er hier niet voor gekozen om een hoofdelijke aansprakelijkheid te voorzien.

Tot slot (wanneer de bijheffing nog niet volledig gebeurd is via de binnenlandse bijheffing en IIR-bijheffing) is er de UTPR-bijheffing. De UTPR-bijheffing, als restcategorie, wordt opnieuw aan een bepaald land toegewezen eerder dan aan een specifieke entiteit. Immers is voor de UTPR-bijheffing een bepaald aandeelhouderschap van een entiteit niet relevant. Omwille van deze groepsbenadering qua allocatie is hier opnieuw zoals voor de binnenlandse bijheffing gekozen voor een hoofdelijke aansprakelijkheid.”

Met die uitleg kan worden ingestemd.

*

1. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1^{er}, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, la section de législation a fait porter son examen essentiellement sur la compétence de l'auteur de l'acte, le fondement juridique ¹ et l'accomplissement des formalités prescrites.

*

PORTÉE DE L'AVANT-PROJET

2. L'avant-projet de loi soumis pour avis a pour objet d'instaurer un impôt minimum pour les groupes d'entreprises multinationales et les groupes nationaux de grande envergure. Il transpose ainsi la directive (UE) 2022/2523 du Conseil du 15 ² décembre 2022 'visant à assurer un niveau minimum d'imposition mondial pour les groupes d'entreprises multinationales et les groupes nationaux de grande envergure dans l'Union'. Cette directive vise à mettre en œuvre de manière uniforme, au sein de l'Union européenne, les mesures convenues par l'Organisation de coopération et de développement économiques (ci-après : OCDE) à propos du « Pilier Deux » et qui visent à limiter la concurrence fiscale entre les pays et l'évasion fiscale des grandes entreprises qui en découle, créant ainsi des conditions de concurrence plus équitables pour les entreprises opérant à l'échelle internationale.

Le choix a été fait d'élaborer la réglementation en projet sous la forme de dispositions autonomes (titre II de l'avant-projet), plutôt que d'intégrer celle-ci dans le Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92). Il est prévu trois impôts différents : l'impôt national complémentaire, l'impôt complémentaire en vertu de la RIR ³ et l'impôt complémentaire en vertu de la RBII ⁴. L'exposé des motifs (commentaire de l'article 2 de l'avant-projet) précise les étapes et les modalités d'application de ces trois impôts.

Le titre III modifie quelques dispositions du CIR 92 afin de les aligner sur la réglementation prévue dans le titre II. Enfin, le titre IV contient quelques modifications du Code 'du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales', notamment afin de prévoir une responsabilité solidaire des différentes entités constitutives pour l'impôt national complémentaire et l'impôt complémentaire en vertu de la RBII.

Le titre II entre en vigueur le 31 décembre 2023 et s'applique aux années fiscales commençant à partir du 31 décembre 2023, à l'exception de l'article 35 qui s'applique aux années fiscales commençant à partir du 31 décembre 2024. Le titre III entre en vigueur le 31 décembre 2023, à l'exception de l'article 71 qui s'applique à partir de l'exercice d'imposition 2025. Les autres titres entrent en vigueur le dixième jour qui suit la publication de la loi à adopter au Moniteur belge.

¹ S'agissant d'un avant-projet de loi, on entend par « fondement juridique » la conformité avec les normes supérieures.

² Voir l'observation 9 à propos de la mention de cette date dans l'avant-projet.

³ Règle d'inclusion du revenu (*Income Inclusion Rule*).

⁴ Règle relative aux bénéfices insuffisamment imposés (*Undertaxed Profit Rule*).

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

3. La directive (UE) 2022/2523 et, par voie de conséquence, également la transposition en projet de celle-ci, est d'une nature très technique, si bien qu'il n'est pas aisé d'en cerner toutes les finesses. Dès lors que la directive n'offre aux États membres que des possibilités limitées en matière de choix, abstraction faite de l'impôt national complémentaire, le Conseil d'État a fait porter son examen dans une large mesure sur la transposition correcte de la directive. Cet examen n'est pas simplifié par le tableau de transposition peu détaillé et imprécis qui a été transmis au Conseil d'État en ce qui concerne la directive précitée (voir les observations 4.1 à 4.3). Parfois, la directive n'a pas été transposée textuellement (comme, par exemple, pour le chapitre 6 du titre II de l'avant-projet), ce qui rend l'examen encore plus compliqué. Enfin, les accords au sein de l'OCDE sur le Pilier Deux sont encore toujours développés et affinés, de sorte que la directive est en quelque sorte un instantané et que la loi à adopter devra encore être adaptée dans le futur, le cas échéant après des ajustements de la directive (voir les observations 7.1 à 7.3).

C'est dès lors sous cette réserve que l'avis est donné. Dès lors, la circonstance qu'une disposition de l'avant-projet ne fasse l'objet d'aucune observation dans le présent avis ne peut nullement signifier qu'il n'y a rien à en dire et, si toutefois une observation est formulée, cela n'implique pas qu'elle soit exhaustive.

4. Un tableau de transposition contenant les dispositions de la directive (UE) 2022/2523 et les dispositions correspondantes de l'avant-projet, et ce dans les deux sens, a été transmis au Conseil d'État. Le tableau est non seulement peu détaillé, mais il contient également quelques imprécisions, ainsi qu'il ressort de ce qui suit. Il est en tout cas vivement conseillé de joindre ce tableau, adapté au regard des observations qui suivent, au projet de loi qui sera déposé à la Chambre des représentants.

4.1. Selon le tableau de transposition, l'article 15 de l'avant-projet transpose l'article 21 de la directive (UE) 2022/2523. Tel n'est toutefois pas le cas de l'article 15, § 6, de l'avant-projet. À cet égard, le délégué a déclaré ce qui suit :

« Artikel 15, § 6, van het voorontwerp is als dusdanig niet opgenomen in de richtlijn. Het betreft een van de elementen die na de aanneming van de richtlijn zijn overeengekomen tussen de landen van de OESO in het kader van het zogenaamde 'implementation framework'. De richtlijn alludeert zelf wel reeds naar deze toevoegingen. Zo leest men in considerans 22 van de richtlijn:

Verdere in het GloBE Implementation Framework te ontwikkelen richtsnoeren zullen in dat opzicht een nuttige bron van illustratie en interpretatie zijn, en de lidstaten kunnen ervoor kiezen dergelijke richtsnoeren in hun nationale recht op te nemen.

En leest men in considerans 24 van de richtlijn:

Bij de uitvoering van deze richtlijn moeten de lidstaten de OESO-modelvoorschriften en de toelichtingen en voorbeelden in het document 'Fiscale uitdagingen van de digitalisering van de economie – Commentaar bij de modelvoorschriften ter bestrijding van mondiale grondslaguitholling (pijler 2)' ('Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)'), dat is uitgebracht door het inclusief kader inzake BEPS van de OESO/G20, alsook het GloBE Implementation Framework met inbegrip van de regels ervan inzake veilige havens, gebruiken als bron van illustratie of

interpretatie om te zorgen voor consistentie in de toepassing in alle lidstaten, voor zover die bronnen consistent zijn met deze richtlijn en met het Unierecht. Dergelijke regels inzake veilige havens moeten relevant zijn voor MNO-groepen en omvangrijke binnenlandse groepen.

Gelet op het legaliteitsbeginsel heeft de regering ervoor gekozen om de aanbeveling in considerans 22 op te volgen en de bijkomende richtsnoeren in nationaal recht op te nemen. De relevante richtsnoeren in dit geval zijn opgenomen in het volgend document daterend van februari 2023, <https://www.oecd.org/tax/beps/agreed-administrative-guidance-for-the-pillar-two-globe-rules.pdf>.

Het betreft het onderwerp vermeld onder '2.7. Excess Negative Tax Carry-forward guidance (Art 4.1.5 & 5.2.1) [AG22.04.T6]'.

Ook andere landen nemen soortgelijke bepalingen op om die regelingen te faciliteren. Zo leest men in het Nederlands wetsvoorstel artikel 7.2, lid 6, (te raadplegen via volgende link: <https://open.overheid.nl/documenten/d529cfc3-0ba1-4a01-926c-dc865398d09e/file>):

6. Bij of krachtens algemene maatregel van bestuur worden regels gesteld op grond waarvan in afwijking van het vijfde lid het bedrag gelijk aan het verschil tussen de gecorrigeerde betrokken belastingen en de verwachte gecorrigeerde betrokken belastingen in aanmerking kan worden genomen als een vermindering van de betrokken belastingen in een volgend verslagjaar waarin sprake is van kwalificerend inkomen

Gelet op het legaliteitsbeginsel hebben we echter geopteerd om de volledige regeling in het voorontwerp uit te werken.

Er zijn ook informele gesprekken met de Europese Commissie geweest over de volgende zinsnede in considerans 24 'voor zover die bronnen consistent zijn met deze richtlijn en met het Unierecht'

De Europese Commissie heeft toen informeel laten verstaan dat zij het voorgestelde artikel 15, § 6, en artikel 16 consistent acht met de richtlijn ».

Ces explications devraient être intégrées dans le commentaire que l'exposé des motifs consacre à l'article 15 de l'avant-projet, et devraient également apparaître de manière sommaire dans le tableau de transposition.

4.2. Selon le tableau de transposition, l'article 53 de l'avant-projet transpose l'article 44, paragraphe 2, de la directive (UE) 2022/2523. Cette disposition de la directive prescrit qu'une entité constitutive située dans un État membre dépose une déclaration d'information pour l'impôt complémentaire auprès de son administration fiscale et que cette déclaration peut être déposée par une entité locale désignée pour le compte de l'entité constitutive, prescription qui est transposée par les paragraphes 1^{er} et 2 de l'article 53 de l'avant-projet. Le paragraphe 3 dispose toutefois que lorsqu'une entité locale désignée dépose une déclaration, l'entité constitutive en informe l'administration chargée de l'établissement des impôts sur les revenus. Le délégué a confirmé que cette disposition transpose l'article 44, paragraphe 4, de la directive (UE) 2022/2523 :

« Deze bepaling stamt op zich voort uit artikel 44, lid 4, van de richtlijn. Bedoeling is niet zozeer om bijkomende informatieverplichtingen aan entiteiten op te leggen maar wel om zeker te zijn dat de fiscale administratie de elementen ter kennis heeft die zij nodig heeft 1/ om een betrokken groep te kunnen identificeren, en 2/ om de lokale verschuldigdheid onder de IIR-bijheffing en de UTPR-bijheffing te kunnen inschatten ».

4.3. En ce qui concerne l'article 62 de l'avant-projet, le tableau de transposition fait référence à l'article 32 de la directive (UE) 2022/2523, mais cette référence s'avère erronée. À ce sujet, le délégué a déclaré ce qui suit :

« Dit betreft een vergissing in de eerst gedeelde concordantietabel, artikel 62 werd tijdens het proces toegevoegd zonder dat de eerst gedeelde concordantietabel werd aangepast ».

4.4. Dans le tableau de transposition, les références aux dispositions de la directive (UE) 2022/2523 ne s'avèrent également pas correctes en ce qui concerne les articles 64 à 68 de l'avant-projet. À cet égard, le délégué a déclaré ce qui suit :

« In de initiële omzettingstabel werden bepaalde artikelen opgenomen die alsnog verwijderd zijn waardoor die nummering verkeerd is verlopen. Onderstaande tabel probeert verdere duiding te bieden.

Artikel 63	Dit betreft de zogenaamde regels inzake veilige havens die de OESO in februari heeft uitgevaardigd. Het betreffende document kan via volgende link teruggevonden worden: https://www.oecd.org/tax/beps/safe-harbours-and-penalty-relief-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two.pdf De EU-richtlijn vraagt reeds in artikel 32 de internationaal overeengekomen veilige havens in nationaal recht op te nemen.
Artikel 64	Dit betreft ook de verdere uitwerking van de veilige havens (zie hierboven)
Artikel 65	Dit betreft een omzetting van artikel 47 van de EU-richtlijn. § 1, tweede lid betreft een overname van een regel omvat in het hierboven aangehaalde document inzake veilige havens.
Artikel 66	Dit betreft een omzetting van artikel 48 van de EU-richtlijn.
Artikel 67	Dit betreft een omzetting van artikel 50 van de EU-richtlijn.
Artikel 68, § 1,	Dit betreft een omzetting van artikel 56, tweede lid, van de EU-richtlijn
Artikel 68, § 2,	Dit betreft een omzetting van artikel 56, derde lid, van de EU-richtlijn

».

5. Dans un certain nombre de dispositions de l'avant-projet, les deux versions linguistiques ne correspondent pas, divergence qui doit être imputée aux discordances entre les textes français et néerlandais de la directive (UE) 2022/2523. Il ressort des réponses du délégué que le choix a été fait de s'aligner le plus étroitement possible sur la terminologie de chacune des deux versions linguistiques de la directive. On peut se rallier à ce choix, mais il faut alors le préciser dans l'exposé des motifs pour chacune des discordances. Ces discordances sont énumérées de manière non exhaustive ci-après.

5.1. Le texte néerlandais de l'article 3, 61°, de l'avant-projet fait état de « niet-kwalificerende winsten of verliezen », alors que le texte français fait mention de « plus-value ou moins-value non admissibles ». Les deux versions linguistiques semblent ainsi avoir une portée

différente à la lumière de la terminologie fiscale usuelle employée en Belgique. Le délégué a donné à ce propos les précisions suivantes :

« De definitie werd overgenomen uit artikel 35.1. b) van de richtlijn en wordt gebruikt in artikel 38 (zie bijvoorbeeld paragraaf 3 aldaar). Er werd daarbij gekozen om zowel in het Frans, als in het Nederlands bij de tekst van de richtlijn te blijven om een coherente interpretatie daarvan te verzekeren. De term plus-value/moins-value mag daarbij niet zonder meer geïnterpreteerd worden zoals ze in het WIB 92 de betekenis van meer-of-minderwaarde heeft. Het gaat wel degelijk zowel in het Nederlands, als in het Frans om een algemeen winst/verlies begrip waarbij een vergelijking wordt gemaakt tussen dat begrip voor belastingdoeleinden en dat begrip binnen de financiële verslaglegging. Er is gekozen om een nauwe omzetting van de richtlijn te voorzien omdat binnen het Inclusive Framework van de OESO is afgesproken dat de minimumbelasting een zogenaamde common approach heeft.

Dit houdt in dat wanneer een land tot de invoering van een OESO-compliant minimumbelasting beslist, de implementatie conform de OESO-voorschriften moet zijn. De OESO zal een controleproces ontwikkelen om te bepalen of nationale invulling al dan niet gekwalificeerd is (voor meer info zie: W. De Roeck en T. Jansen, 'Herziening Internationale Belastingstelsel: Pijler 1 en 2, Too Big to Fail?' in L. Maes en H. De Cnijnf (eds.), Fiscaal Praktijkboek 2022-2023. Directe belastingen, Mechelen, Wolters Kluwer, 2023, (507) 521-522.).

Bovendien kijkt ook de EU de getrouwe omvorming van de richtlijn na.

In het licht van die overwegingen werd gekozen om waar het niet uiterst noodzakelijk werd geacht af te wijken van de richtlijn, dat niet te doen. Dat moet de rechtszekerheid versterken voor belastingplichtigen, die eenzelfde toepassing van de regels verhoppen in de verschillende EU-lidstaten/landen aangesloten bij het Inclusive Framework ».

On peut se rallier à ce point de vue, mais il faut dès lors préciser dans l'exposé des motifs que la signification des termes « plus-value/moins-value » n'est pas la même que dans le CIR 92.

5.2. La même observation vaut pour le texte néerlandais de l'article 3, 60°, i), de l'avant-projet, qui fait état de « aandelenbelangen », alors que le texte français mentionne « titres de capitaux ». Le délégué a précisé cette différence comme suit :

« De definitie werd overgenomen uit de richtlijn artikel 35.1.a) en dit zowel voor de Franse als de Nederlandse tekst, met het oog op een zo sterk mogelijke congruentie (cfr. het antwoord onder vraag 3). Er wordt daarbij in beide tekstversies wel degelijk een brede definiëring beoogd (zie in het Engels ook het gebruik van de term 'equity interests'). We zullen dit verder toelichten in de memorie van toelichting ».

La suggestion du délégué visant à préciser la différence dans l'exposé des motifs peut être accueillie.

5.3. Le texte néerlandais, notamment de l'article 3, 7° et 51°, de l'avant-projet, utilise le terme « verslagjaar », alors que le texte français fait mention d' « année fiscale ». À ce propos, le délégué a déclaré ce qui suit :

« Beide termen zijn overgenomen uit de richtlijn (respectievelijk het Frans en Nederlands). (...) Er wordt effectief geen andere betekenis aan gegeven. (...) ».

Il faudra également préciser ce point dans l'exposé des motifs.

6. L'avant-projet contient plusieurs délégations de pouvoir réglementaire au Roi dont on peut se demander si elles sont compatibles avec le principe de légalité en matière fiscale, consacré par les articles 170, § 1^{er}, et 172, alinéa 2, de la Constitution. En effet, il découle de ce principe que le législateur doit fixer lui-même tous les éléments essentiels permettant de déterminer la dette d'impôt des contribuables, tels que la désignation des contribuables, la matière imposable, la base d'imposition, le taux d'imposition et les éventuelles exonérations d'impôt. Il s'ensuit que toute délégation relative à la détermination d'un des éléments essentiels de l'impôt est en principe inconstitutionnelle.

Toutefois, les dispositions constitutionnelles précitées ne vont pas jusqu'à obliger le législateur à régler lui-même chacun des aspects d'un impôt ou d'une exemption. L'attribution d'une compétence à une autre autorité n'est pas contraire au principe de légalité pour autant que la délégation soit définie de manière suffisamment précise et qu'elle porte sur l'exécution de mesures dont les éléments essentiels ont été fixés préalablement par le législateur ⁵. Font partie des éléments essentiels de l'impôt, la désignation des contribuables, la matière imposable, la base d'imposition, le taux d'imposition et les éventuelles exonérations d'impôt ⁶.

6.1. L'article 3, 18°, b), alinéa 2, 28°, b), alinéa 2, et 43°, b), alinéa 2, de l'avant-projet habilite le Roi à établir, conformément aux règles établies dans le modèle de règles de l'OCDE, une liste, respectivement, des impôts complémentaires en vertu de la RIR qualifiés, des impôts nationaux complémentaires qualifiés et des impôts complémentaires en vertu de la RBII qualifiés, en ce qui concerne les juridictions de pays non membres de l'Union européenne. Il s'agit en l'occurrence d'un élément essentiel des impôts concernés. À cet égard, le délégué a déclaré ce qui suit :

« (...) De voorwaarden waaraan een regeling moet voldoen om respectievelijk een gekwalificeerde IIR, binnenlandse bijheffing of UTPR te zijn, zijn bepaald in de wet zelf, conform bovenstaande principes. De delegatie aan de Koning moet bekeken worden in het licht van het bieden van rechtszekerheid aan de belastingplichtigen, zonder evenwel additionele voorwaarden door de Koning te laten opleggen waaraan een belasting moet voldoen om hetzij een gekwalificeerde binnenlandse bijheffing, gekwalificeerde IIR-bijheffing of gekwalificeerde UTPR-bijheffing te zijn.

Een dergelijke bevoegd[heid] is ook al in meerdere andere fiscale regelingen opgenomen, met vaak minder goed afgebakende voorwaarden, zoals bijvoorbeeld in artikel 2, § 1, 13, b, WIB 92 of artikel 203, § 1, tweede lid, WIB 92.

In praktijk zal de bevoegdheid van de Koning ook beperkt blijven tot het overnemen van de lijst die uit het internationale Peer Review-proces van de OESO naar voren komt ».

Les délégations au Roi peuvent être accueillies pour autant que, dans un souci de sécurité juridique, elles ne concernent que la possibilité d'établir une liste non limitative d'impôts complémentaires en vertu de la RIR, d'impôts nationaux complémentaires ou d'impôts

⁵ Jurisprudence constante de la Cour constitutionnelle : voir, par exemple, C.C., 20 novembre 2019, n° 188/2019, B.15.2.

⁶ C.C., 10 juillet 2014, n° 104/2014, B.6 ; C.C., 23 février 2017, n° 30/2017, B.11.

complémentaires en vertu de la RBII qualifiés, sans fixer des conditions nouvelles ou supplémentaires. Or, cette limitation ne ressort pas purement et simplement des dispositions en projet ; il convient d'y remédier en précisant qu'il s'agit d'une liste non limitative d'impôts complémentaires en vertu de la RIR, d'impôts nationaux complémentaires ou d'impôts complémentaires en vertu de la RBII qualifiés.

Il est par ailleurs renvoyé aux observations formulées aux points 7.1 à 7.3 en ce qui concerne la référence aux règles établies dans le modèle de règles de l'OCDE.

6.2. L'article 13, § 4, alinéa 4, de l'avant-projet contient une habilitation au Roi lui permettant de préciser ce qu'il y a lieu d'entendre par « ajustements nécessaires réalisés afin d'éviter le double comptage ou l'omission des éléments du bénéfice ou de la perte admissibles » visés à l'alinéa 3. À ce sujet, le délégué a déclaré ce qui suit :

« (...) Het valt niet uit te sluiten dat binnen het kader van het OESO Implementation Framework verdere duiding wordt geboden over welke correcties moeten gebeuren zodat kwalificerende inkomens- of verliesbestanddelen niet meer dan één keer in aanmerking worden genomen of buiten beschouwing blijven. De delegatie aan de Koning is bedoeld om deze verduidelijkingen ook in Belgisch recht te verankeren maar beoogt geenszins de belastbare basis te wijzigen. Immers wordt de belastbare basis bepaald door eerst de inkomens- en verliesbestanddelen op te lijsten die daartoe in aanmerking komen, en vervolgens te verduidelijken dat in geval van dubbelrekening een correctie moet gebeuren.

De bepaling van de belastbare grondslag wordt aldus volledig bepaald door hoofdstuk 3 van het voorontwerp zelf. Het enige dat de Koning kan doen is een, niet-limitatieve, lijst opstellen die de meest voorkomende gevallen oplijst van benodigde aanpassingen, en dit louter voor de rechtszekerheid ».

Le délégué peut être accueillie pour autant qu'elle n'implique pas que le Roi peut imposer des conditions nouvelles ou supplémentaires susceptibles d'être considérées comme des ajustements nécessaires. Or, cette limitation ne ressort pas purement et simplement de la disposition en projet ; il convient d'y remédier en précisant qu'il s'agit d'une liste non limitative d'ajustements nécessaires éventuels.

6.3. Les articles 28, § 4, 30, § 3, 31, § 4, 34, § 2, et 35, § 3, habiliter le Roi à déterminer les « modalités d'application » ou « plus précisément les conditions d'application » des articles concernés.

On n'aperçoit pas clairement la portée de ces délégations. Soit elles ne font que rappeler le pouvoir général d'exécution dont dispose le Roi en vertu de l'article 108 de la Constitution, mais dans ce cas la disposition est superflue et doit être omise. Soit elles visent davantage que ce qui découle du pouvoir général d'exécution du Roi, mais dans ce cas il convient de spécifier la délégation octroyée, de sorte qu'elle satisfasse à l'exigence d'une habilitation « expresse » au sens de l'article 105 de la Constitution. En outre, il faut tenir compte à cet égard du principe de légalité en matière fiscale précité.

En ce qui concerne ce dernier point, une attention particulière doit être accordée aux délégations inscrites aux articles 28, § 4, 31, § 4, et 35, § 3, de l'avant-projet, qui concernent respectivement l'impôt national complémentaire, l'impôt complémentaire en vertu de la RIR et

l'impôt complémentaire en vertu de la RBII, qui sont réglés dans ces articles. Le délégué a déclaré, spécifiquement à propos de la délégation prévue à l'article 31, § 4, de l'avant-projet, ce qui suit :

« (...) In het voorliggende artikel worden louter toepassingsmodaliteiten geïndiceerd, voornamelijk in verband met de voldoening van de verschuldigde IIR-bijheffing (en dan voornamelijk betreffende de wijze van voldoening (i.e. via welk platform, via welk identificatienummer, ...). De belastingschuld van de belastingplichtigen wordt aldus geenszins beïnvloed door deze delegatie. Om de delegatie scherper te stellen, kan eventueel gekozen worden om het woord 'toepassingsmodaliteiten' te vervangen door de woorden 'modaliteiten met betrekking tot de voldoening van de in § 1 bedoelde IIR-bijheffing' ».

Cette dernière suggestion, qui doit dès lors être appliquée *mutatis mutandis* aux articles 28, § 4, et 35, § 3, de l'avant-projet, peut être accueillie.

7.1. L'article 3, 18°, a) et b), alinéa 1^{er}, 28°, a) et b), alinéa 1^{er}, et 43°, a) et b), alinéa 1^{er}, de l'avant-projet fait référence aux « règles établies dans le modèle de règles de l'OCDE » pour l'adoption, respectivement, des impôts complémentaires en vertu de la RIR, des impôts nationaux complémentaires ou des impôts complémentaires en vertu de la RBII qualifiés, pour les juridictions de pays non membres de l'Union européenne.

L'adoption des impôts complémentaires en vertu de la RIR, des impôts nationaux complémentaires ou des impôts complémentaires en vertu de la RBII qualifiés pour les juridictions précitées relève des éléments essentiels des impôts concernés. Dans ces circonstances, la référence au modèle de règles de l'OCDE revient à une délégation de pouvoir réglementaire à un organisme international, indépendamment de l'observation formulée au point 6.1 à propos de l'habilitation au Roi fondée sur ce modèle. À ce sujet, le délégué a déclaré ce qui suit :

« De EU-richtlijn 2022/2523 vormt een Europees legistieke omzetting van de OESO-Modelvoorschriften. Het voorliggende voorontwerp vormt op haar beurt dan weer een volledige omzetting van richtlijn (EU) 2022/2523. Belangrijk in dit verband is EU-considerans 24 die stelt

'Bij de uitvoering van deze richtlijn moeten de lidstaten de OESO-modelvoorschriften en de toelichtingen en voorbeelden in het document 'Fiscale uitdagingen van de digitalisering van de economie – Commentaar bij de modelvoorschriften ter bestrijding van mondiale grondslaguitholling (pijler 2)' ('Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)'), dat is uitgebracht door het inclusief kader inzake BEPS van de OESO/G20, alsook het GloBE Implementation Framework met inbegrip van de regels ervan inzake veilige havens, gebruiken als bron van illustratie of interpretatie om te zorgen voor consistentie in de toepassing in alle lidstaten, voor zover die bronnen consistent zijn met deze richtlijn en met het Unierecht. Dergelijke regels inzake veilige havens moeten relevant zijn voor MNO-groepen en omvangrijke binnenlandse groepen'

De keuze om tevens te verwijzen naar de OESO-modelvoorschriften is in die zin geïnspireerd. Bovendien heeft de wetgever ervoor gekozen om zo nauw mogelijk bij de richtlijn te blijven om een zo goed mogelijke congruentie te verzekeren tussen het voorontwerp en de richtlijn. De aangehaalde bepalingen vormen dan ook de volgende omzetting:

BE Voorontwerp	Richtlijn EU 2022/2523
Artikel 3, 18°, a) en b), eerste lid	Artikel 3, 18°, a) en b), eerste lid
Artikel 3, 28°, a) en b), eerste lid	Artikel 3, 28°, a) en b), eerste lid
Artikel 3, 43°, a) en b), eerste lid	Artikel 3, 43°, a) en b), eerste lid

De verwijzing naar regels gelijkaardig aan een bepaald regime wordt bovendien reeds veelvuldig gehanteerd in het kader van de inkomstenbelastingen. Zie in dat verband bijvoorbeeld artikel 2, § 1, 5°, b) bis WIB 92, artikel 17, § 1, 5° WIB 92, of in een volledig andere context bijvoorbeeld ook artikel 7, § 1, 2°, WIB 92.

Er is dan ook geen schending van het legaliteitsbeginsel want de regels waarmee rekening wordt gehouden zijn voldoende nauwgezet bepaald.

De tekst in artikel 3, 18°, a) en b), eerste lid, 28°, a) en b), eerste lid en 43°, a) en b), eerste lid, van het ontwerp kan aangepast worden in de zin van 'gelijkwaardig is aan de in de richtlijn (EU) 2022/2523 bevatte regels of, wat jurisdicties van landen die geen lid zijn van de Europese Unie betreft, gelijkwaardig is aan regels die eveneens tot doel hebben de OESO-modelvoorschriften te implementeren, zoals de Richtlijn EU 2022/2523'. Op die manier zou dan telkens een expliciete verwijzing naar een hard law instrument vastgelegd zijn, eerder dan te verwijzen naar soft law ».

7.2. Cette réponse ne convainc pas. Comme le Conseil d'État l'a encore observé récemment dans l'avis 73.846/1/V-2/V du 15 septembre 2023 ⁷, une simple référence aux principes directeurs de l'OCDE (comme dans ce cas les « Principes TP ») ne suffit pas pour les faire appliquer comme règles de droit que le législateur s'approprie en y faisant référence, dès lors que ces principes directeurs (en l'espèce le modèle de règles de l'OCDE) ne sont pas publiés conformément à l'article 190 de la Constitution. En outre, c'est une référence dynamique qui est visée, dès lors que ce modèle de règles de l'OCDE est encore développé et affiné et que l'intention est d'en tenir compte pour le futur. Dès lors que les délégations visées concernent des éléments essentiels des impôts concernés, elles ne sont pas compatibles avec le principe de légalité en matière fiscale.

La circonstance que le considérant 24 de la directive (UE) 2022/2523 énonce que les États membres doivent « utiliser, comme sources d'illustration ou d'interprétation, [...] afin de garantir une application cohérente dans tous les États membres », ce modèle de règles de l'OCDE, n'implique pas que la directive rend ce modèle contraignant pour les États membres en tant que règles supplémentaires parallèlement aux dispositions de la directive, et encore moins par dérogation à celles-ci. Les mises à jour éventuelles de la réglementation inscrite dans la directive devront dès lors en principe être effectuées par le biais de modifications de la directive, qui devront ensuite être transposées par les États membres ⁸.

Les précédents que le délégué cite (à savoir l'article 2, § 1^{er}, 5°, b)bis, l'article 7, § 1^{er}, 2°, et l'article 17, § 1^{er}, 5°, CIR 92) concernent des références à une directive européenne, à des dispositions législatives et à un « droit étranger équivalent » et des « dispositions analogues de

⁷ Avis C.E. 73.846/1/V-2/V du 15 septembre 2023 sur un avant-projet de loi 'portant des dispositions fiscales diverses', observations à propos de l'article 50.

⁸ Voir à ce sujet également D. BETTENS, « De minimumbelasting voor multinationals (Pijler Twee) anno 2023 », *TFR* 2023, (566) 596.

droit étranger », alors qu'il s'agit en l'occurrence de décisions d'un organisme international qui, ainsi qu'il vient d'être exposé, ne sont pas publiées conformément à l'article 190 de la Constitution.

7.3. Force est dès lors de conclure que, dans leur rédaction actuelle, les délégations en projet ne peuvent pas se concrétiser. Soit le modèle de règles de l'OCDE précité est intégré dans des modifications de la directive (UE) 2022/2523, auquel cas le législateur devra transposer ces dispositions nouvelles ou modifiées de la directive, soit le législateur peut décider lui-même, en respectant certes les dispositions de la directive (UE) 2022/2523, de mettre en œuvre un tel modèle de règles de l'OCDE, mais dans ce cas également, c'est le législateur lui-même et non le Roi qui devra le faire pour les parties qui doivent être considérées comme des éléments essentiels, ainsi qu'il a déjà été observé au point 6.1.

8. Le texte néerlandais de l'avant-projet mentionne parfois « UE » au lieu de « EU ». Il convient d'y remédier.

EXAMEN DU TEXTE

Article 2

9. L'article 2, § 1^{er}, de l'avant-projet, en faisant référence à la directive (UE) 2022/2523, mentionne erronément comme date le 14 décembre 2022 au lieu du 15 décembre 2022⁹. On adaptera la date en conséquence.

Article 3

10. L'article 3, 18°, 28°, 30°, 43° et 48°, de l'avant-projet fait référence à la directive (UE) 2022/2523 et non aux dispositions de l'acte de transposition en projet. À ce sujet, le délégué a déclaré ce qui suit :

« Het voorliggende wetsontwerp voorziet inderdaad in een volledige omzetting van de richtlijn (EU) 2022/2523. Dat betekent echter niet per se dat de reikwijdte van het Belgisch voorontwerp één op één overeenstemt met de richtlijn (EU) 2022/2523. Een duidelijk voorbeeld hiervan is bijvoorbeeld artikel 2, 43° van het voorontwerp van wet.

Dat artikel bepaalt dat een gekwalificeerde UTPR wordt verstaan die:

gelijkwaardig is aan de in de richtlijn (EU) 2022/2523 vastgelegde regels of, wat jurisdicties van landen die geen lid zijn van de Europese Unie betreft, gelijkwaardig is aan de in de OESO-modelvoorschriften vastgelegde regels in overeenstemming waarmee een jurisdictie het aan haar toerekenbare deel van de bijheffing van een MNO-groep int dat krachtens de IIR niet in rekening is gebracht ter zake van de laagbelaste groepsentiteiten van die MNO-groep;

Artikel 12, lid 2 van richtlijn (EU) 2022/2523 bepaalt echter het volgende:

Die aanpassing kan daartoe gebeuren in de vorm van een door die groepsentiteiten verschuldigde bijheffing of van een weigering tot inhouding op het belastbare inkomen van

⁹ Voir le rectificatif publié au JO L 13 du 16 janvier 2023.

die groepsentiteiten, resulterend in een bedrag aan verschuldigde belasting dat nodig is om de aan die lidstaat toegerekende UTPR-bijheffing te innen.

België heeft er daarbij voor gekozen om te voorzien in een verschuldigde bijheffing. Het is echter niet zo dat wanneer een land ervoor kiest om de UTPR-bijheffing te regelen via een 'weigering tot inhouding op het belastbare inkomen' dat die UTPR-bijheffing daarom voor de toepassing van het voorliggende voorontwerp geen gekwalificeerde UTPR zou kunnen zijn.

Het is daarom van belang om te verwijzen naar de in de richtlijn vastgestelde regels, omdat die in bepaalde gevallen keuzemogelijkheden toestaan, die niet in Belgisch recht overgenomen zijn ».

Il faut faire référence en principe aux dispositions de droit interne qui visent la transposition de ces directives, sauf lorsqu'il s'agit d'une réglementation qui est ou pourrait être applicable à des ressortissants d'autres États membres qui ne doivent pas satisfaire aux dispositions de droit interne transposant la directive, mais aux dispositions de transposition de leur État membre, auquel cas il faut faire référence à la directive. Lorsque les deux cas de figure se présentent concomitamment, il faut faire référence tant à la directive qu'à l'avant-projet lui-même, comme tel est le cas à l'article 3, 30°, c), et 48°, iv), de l'avant-projet.

11. L'article 3, 28°, b), alinéa 3, de l'avant-projet concerne la transposition de l'article 11, paragraphe 3, de la directive (UE) 2022/2523. La dernière phrase de la disposition en projet fait référence à un choix que l'État membre de l'Union européenne peut faire en vertu de « l'alinéa 1^{er} ». Ce membre de phrase reproduit littéralement la disposition de la directive en vertu de laquelle les États membres peuvent choisir d'appliquer un impôt national complémentaire qualifié conformément au paragraphe 1 de l'article 11 de la directive. Plutôt que de faire référence à « l'alinéa 1^{er} », il convient de mentionner la possibilité de choix visée dans la disposition de la directive concernée (le choix d'appliquer un impôt national complémentaire qualifié) ou il faut viser plus clairement l'article 11, paragraphe 1, de la directive (UE) 2022/2523.

12. L'article 3, 2°, a), de l'avant-projet concerne la transposition de l'article 3, 2), a), de la directive. L'article 3, 2°, a), de l'avant-projet se termine par le mot « ou », alors que l'article 3, 2), a), de la directive mentionne le mot « et ». Le délégué a expliqué cette différence en ces termes :

« Het woord 'of' werd gebruikt in het wetsontwerp omdat dat in Belgisch recht gebruikelijker is bij een alternerende voorwaarde (i.e. waarbij een entiteit een groepsentiteit is van zodra hij aan een van de voorwaarden voldoet). Bijvoorbeeld in artikel 2, § 1, 13°/1 wordt ook 'of' gebruikt bij een definiëring waarbij verschillende voorwaarden aanleiding geven tot de kwalificatie tot die definitie.

Uiteraard impliceert het gebruik van het woord 'of' niet dat er een andere invulling aan de definitie gegeven wordt. Het is louter het aanpassen van de richtlijn-tekst aan Belgisch legistieke gebruiken.

En outre, la syntaxe issue du texte de la directive est rédigée du point de vue du de l'UE, qui n'a pas le pouvoir d'imposition et à l'adresse des Etats-membres pour signifier qu'une 'entité constitutive' s'entend de celles qui sont visées au a) et de celles qui sont visées au b) de son article 3, alinéa 1^{er}, 2), tandis que le texte transposé est rédigé par un Etat-membre assumant le pouvoir d'imposition dont l'objectif n'est pas d'établir une liste de cas possibles mais des notions préalables à la vérification des conditions de taxation. Le but du législateur national, diffère de celui du législateur supra-national, en ce sens que la

loi doit permettre à distinguer les conditions alternatives applicables. C'est pour cette raison qu'il est ici nécessaire d'exprimer l'alternative en transposant le 'et' par 'ou'. Sans cette adaptation, le risque serait qu'aucune 'entité constitutive', répondant à la définition visée a) et au b), simultanément, ne puisse être reconnue comme telle aux fins de l'assujettissement à l'impôt minimal ».

On peut se rallier à ces explications, mais il est conseillé de les mentionner de manière circonstanciée dans l'exposé des motifs.

13. À l'article 3, 47°, de l'avant-projet, il est question de scission. Il a été demandé au délégué de préciser pourquoi on ne fait pas également mention de la figure de la scission partielle :

« De definitie van splitsing in artikel 3, 47° van het voorontwerp werd integraal overgenomen uit artikel 33, 1, b) van de Europese richtlijn. De regels omtrent de figuur van afsplitsing, waarbij de groep an sich blijft verder bestaan, is omvat in verdere artikels van de richtlijn (met name artikel 34 voor wat betreft entiteiten en artikel 35 voor wat betreft overdracht van activa en passiva). Die worden verder besproken in artikel 37 en 38 van het ontwerp. Bij een afsplitsing zijn er gelet op de juridische continuïteit van een groep echter geen specifieke regels nodig inzake het toepassingsgebied ».

On peut se rallier à cette explication, mais il serait préférable de préciser également ce point dans l'exposé des motifs.

Chapitre 6

14. Le chapitre 6 de l'avant-projet comporte les règles relatives à un impôt national complémentaire qualifié. Celles-ci transposent l'article 11 de la directive (UE) 2022/2523. Dans ce contexte, le Conseil d'État se doit d'observer que, conformément à l'article 11, paragraphe 4, de la directive, la Commission européenne doit être informée du choix d'appliquer un impôt national complémentaire qualifié dans les quatre mois qui suivent l'adoption des dispositions législatives, réglementaires et administratives nationales prévoyant l'introduction d'un impôt national complémentaire qualifié.

Chapitre 7

15. Les textes français et néerlandais de l'intitulé du chapitre 7 de l'avant-projet doivent être mieux harmonisés.

Article 31

16. Selon le tableau de transposition, l'article 31 de l'avant-projet transpose les articles 5, 6, 7 et 8 de la directive (UE) 2022/2523. L'article 31, § 1^{er}, 2°, de l'avant-projet transpose les articles 6, paragraphes 1 et 2, et 7, paragraphes 1 et 2, de la directive. Les articles 6, paragraphe 1, et 7, paragraphe 1, de la directive disposent que les États membres doivent veiller à ce qu'une entité mère intermédiaire située dans un État membre et détenue par une entité mère ultime située dans une juridiction de pays tiers, ou détenue par une entité mère ultime qui est une entité exclue, soit soumise à l'impôt complémentaire pour la RIR au titre de l'année fiscale pour ses entités constitutives faiblement imposées qui sont situées dans une autre juridiction ou qui sont apatrides. Toutefois, la distinction entre une « entité constitutive faiblement imposée qui est située dans une autre juridiction ou qui est apatride » ne se retrouve pas à l'article 31, § 1^{er}, 2°, de l'avant-projet. Invité à préciser comment les dispositions de la directive concernées ont été transposées, le délégué a répondu ce qui suit :

« Artikel 31, § 1, 2°, van het voorontwerp bevat zowel artikel 6, leden 1 & 2, als artikel 7, leden 1 & 2. In het geel markeren we hieronder de relevante delen die betrekking hebben op de elementen van artikel 7 van de richtlijn.

§ 1. Een IIR-bijheffing die gelijk is aan de bijheffing ten belope van het in artikel 32, bedoelde bedrag is verschuldigd ter zake van haar laagbelaste groepsentiteit (1) alsook ter zake van zichzelf (2) door de in België gevestigde volgende entiteiten :

2° een tussenliggende moederentiteit die wordt gehouden door een in een derde land gevestigde uiteindelijke moederentiteit of door een in een lidstaat van de Europese Unie gevestigde uiteindelijke moederentiteit die een uitgesloten entiteit is; en

Artikel 7, lid 1, van de richtlijn omhelst de IIR-bijheffing van laagbelaste groepsentiteiten (zowel in een andere jurisdictie als staatsloos (en in artikel 7, lid 2, in de eigen jurisdictie) – maar we zagen de relevantie van die toevoeging niet omdat door die combinatie alle laagbelaste entiteiten worden omvat).

Artikel 7, lid 2, van de richtlijn omhelst de IIR-bijheffing van enerzijds zichzelf en anderzijds de laagbelaste groepsentiteiten in hetzelfde land (die onder 1) zijn opgenomen) ».

D'une manière générale, il est recommandé de reproduire en droit national la terminologie utilisée dans une directive, sauf si l'ordre juridique national utilise un autre terme qui relève davantage de l'usage courant et dont la signification correspond à celle du terme de la directive. Dans les autres cas, l'utilisation d'une terminologie qui ne correspondrait pas littéralement à celle de la directive peut être source de confusion. En principe, l'utilisation d'un autre terme est également possible lorsque celui-ci a une signification plus large que le terme utilisé dans la directive et que les dispositions de celle-ci ne s'y opposent pas. Dans ce cas, la réglementation de droit interne est plus large que la réglementation visée par la directive.

Il ressort de la réponse du délégué que l'intention n'est pas d'attribuer à la réglementation en projet une portée plus large que ce que prévoit la directive. Il n'est pas non plus exact que l'utilisation des mots « entité constitutive faiblement imposée qui est située dans une autre juridiction ou qui est apatride » prêterait davantage à confusion que les mots « entité constitutive faiblement imposée ». Bien au contraire, tout écart inutile par rapport à la terminologie de la directive peut être source de confusion. Le texte de l'avant-projet devra être adapté afin de

s'aligner le plus étroitement possible sur la terminologie de la directive, d'autant plus que la réglementation en projet est dans une très large mesure pertinente pour les entreprises actives dans plusieurs États membres et qui doivent dès lors tenir compte des textes de transposition de chacun de ces États membres.

17. À la question de savoir comment l'article 8, paragraphe 3, de la directive (UE) 2022/2523 a été transposé dans l'article 31 de l'avant-projet, le délégué a donné la réponse suivante :

« Artikel 8 lid 3 wordt omgezet in artikel 31, § 3. Die paragraaf bepaalt dat geen IIR-bijheffing van toepassing is:

op een in België gevestigde partieel gehouden moederentiteit indien een andere tussenliggende moederentiteit is gevestigd in een jurisdictie waar zij voor dat verslagjaar onderworpen is aan een gekwalificeerde IIR-bijheffing en zij direct of indirect een zeggenschapsbelang in de in paragraaf 1 bedoelde tussenliggende moederentiteit houdt.

Er is hier echter een redactionele fout gemaakt. Conform de richtlijn moet er in plaats van 'tussenliggende moederentiteit', 'partieel gehouden moederentiteit' staan ».

L'article 31, § 3, de l'avant-projet devra être adapté en ce sens.

Article 35

18. Selon le tableau de transposition, l'article 35 de l'avant-projet transpose les articles 13 et 14 de la directive (UE) 2022/2523. L'article 13, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive dispose que l'ajustement égal au montant de l'impôt complémentaire au titre de la RBII attribué audit État membre pour l'année fiscale peut prendre la forme d'un impôt complémentaire dû par ces entités constitutives ou d'un refus de déduction du revenu imposable de ces entités constitutives, qui entraîne une charge fiscale nécessaire pour percevoir le montant de l'impôt complémentaire au titre de la RBII attribué à cet État membre. Le délégué a commenté le choix d'un impôt complémentaire en ces termes :

« (...) De richtlijn laat de keuze aan de lidstaten om de UTPR-bijheffing te regelen hetzij via een weigering van een aftrek van belastbare inkomen, hetzij via een aparte heffing. De UTPR-bijheffing zorgt ervoor dat in alle landen een belastingdruk van 15 pct. wordt bereikt wanneer geen binnenlandse bijheffing of IIR-bijheffing wordt toegepast. De verdeling van die UTPR-bijheffing gebeurt volgens de regels in artikel 36 van het ontwerp, artikel 14 van de richtlijn.

Daarin (richtlijn) is echter bepaald:

In afwijking van lid 5 wordt het UTPR-percentages van een jurisdictie voor een MNO-groep voor een verslagjaar geacht nul te zijn zolang het in een voorafgaand verslagjaar aan die jurisdictie toegewezen bedrag aan UTPR-bijheffing er niet toe heeft geleid dat de in die jurisdictie gevestigde groepsentiteiten van die MNO-groep een extra contante belastinglast dragen die in totaal gelijk is aan het aan die jurisdictie toegewezen bedrag aan UTPR-bijheffing voor dat voorafgaande verslagjaar.

Het aantal werknemers en de nettoboekwaarde van de materiële activa van de groepsentiteiten van een MNO-groep die is gevestigd in een jurisdictie met een UTPR-

percentage van nul voor een verslagjaar, zijn geen factor in de formule voor de toerekening van de totale UTPR-bijheffing aan de MNO-groep voor dat verslagjaar.

Wanneer de UTPR-bijheffing zou bestaan uit een weigering van een bepaalde aftrek, zou de Belgische staat riskeren inkomsten mis te lopen omdat mogelijks niet de volledige UTPR-bijheffing heeft geleid tot een additionele contante belastinglast. Daarom is dus gekozen voor een aparte bijheffing onder de keuze die de richtlijn toelaat ».

Article 61

19. L'article 61 de l'avant-projet prévoit une amende administrative de 2 500 à 250 000 euros pour toute infraction « [au] présent titre ». Sans doute vise-t-on ainsi le titre II de l'avant-projet. Compte tenu de l'importance de l'amende administrative concernée, qui peut ainsi être considérée, à tout le moins dans certains cas, comme étant de nature pénale au sens de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme, il faut mentionner quelles infractions sont précisément visées.

20. L'article 61 de l'avant-projet transpose l'article 46 de la directive (UE) 2022/2523, qui prévoit que les sanctions instaurées doivent être « effectives, proportionnées et dissuasives ». Il a été demandé au délégué de préciser en quoi, selon lui, une amende de 2 500 à 250 000 euros est « effective, proportionnée et dissuasive », compte tenu notamment du fait qu'elle ne s'applique qu'aux groupes d'EMN dont le chiffre d'affaires annuel est égal ou supérieur à 750 millions d'euros :

« De brede schaal is ingegeven door het feit dat internationaal de afspraak is gemaakt om de eerste jaren een zekere mildheid aan de dag te leggen in het geval van goede trouw, gelet op de complexiteit van de regels. De afspraken daaromtrent zijn vervat in het volgende document: <https://www.oecd.org/tax/beps/safe-harbours-and-penalty-relief-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two.pdf>

Daarom wordt enerzijds aangegeven dat een boete kan opgelegd worden, en anderzijds wordt een vrij lage ondergrens ingesteld, mede gelet op het feit dat ze enkel van toepassing zijn op MNO-groepen met een jaaropbrengst van 750 miljoen euro of hoger.

Anderzijds wordt wel voorzien in een maximale administratieve boete die significant hoger ligt dan hetgeen momenteel voorzien is met betrekking tot inkomstenbelastingen (met name 10x zo hoog dan hetgeen vandaag voorzien is in artikel 445, § 3, WIB 92 dat betrekking heeft op eenzelfde groep belastingplichtigen. Deze significante verhoging is ingegeven door de in de richtlijn opgenomen verplichting dat geldboeten afschrikkend moeten zijn. Daarbij mag niet uit het oog verloren worden dat de aangifteverplichtingen in grote mate geïnternationaliseerd zijn en dat een betrokken MNO-groep bij het niet voldoen van aangifteverplichtingen in meerdere landen geconfronteerd worden met administratieve geldboeten ».

L'Union européenne octroie aux États membres un large pouvoir d'appréciation en ce qui concerne le caractère effectif, proportionné et dissuasif des sanctions qu'ils adoptent pour des infractions à la directive à transposer. Il n'en demeure cependant pas moins que, compte tenu notamment du fait qu'il s'agit en l'occurrence de grandes entreprises, pour lesquelles même des montants relativement élevés comme ceux mentionnés dans l'avant-projet ont un caractère dissuasif plutôt limité, il est conseillé de contacter à ce sujet la Commission européenne et d'aligner

également ces montants, jusqu'à un certain point, sur le montant des sanctions adoptées par d'autres États membres.

Article 53

21. Dans le texte néerlandais de l'article 53, § 1^{er}, de l'avant-projet, on écrira « IIR » au lieu de « IRR ».

Article 75

22. L'article 75 de l'avant-projet prévoit un système de responsabilité solidaire pour le paiement de l'impôt national complémentaire et de l'impôt complémentaire en vertu de la RBII. On n'aperçoit pas clairement pourquoi l'impôt complémentaire en vertu de la RIR n'est pas mentionné en l'espèce. À cet égard, le délégué a donné les précisions suivantes :

« Dat heeft te maken met de allocatie en berekeningswijze van de bijheffingen.

De minimumbelasting volgt grosso modo volgende stappen

- Per entiteit worden de relevante inkomsten berekend;
- Per entiteit worden vervolgens de betrokken belastingen berekend;
- Die inkomsten en belastingen worden vervolgens per jurisdictie samengenomen;
- Dan wordt er per jurisdictie gekeken welke 'bijheffing / top-up taks' er is voor een land (met dan als verschil 15% versus de breuk van de betrokken belastingen op de relevante inkomsten).

Dan zijn er dus 3 heffingen om die 15% te bereiken (om die bijheffing te collecteren).

Eerst is er de binnenlandse bijheffing die onder de EU en OESO regels aan een land en niet aan een entiteit wordt gealloceerd. Omwille van deze allocatie is hier gekozen voor een hoofdelijke aansprakelijkheid.

Vervolgens is er de IIR-bijheffing. Inzake die IIR-bijheffing is wel een specifieke allocatie aan één entiteit afgesproken. Deze specifieke allocatie is opgenomen in artikel 31 – 34. Over de band genomen wordt hier uitgegaan van een top-down benadering waarbij het de hoogste entiteit (moederentiteit) in de juridische structuur is die wordt aangewezen als specifieke belastingschuldige. Omwille van deze zeer specifieke allocatie, en gelet op het feit dat die belasting in hoofde van een entiteit eerder ontstaat door een specifiek aandeelhouderschap (eerder dan het louter deel uitmaken van de groep) van bepaalde entiteiten, is er hier niet voor gekozen om een hoofdelijke aansprakelijkheid te voorzien.

Tot slot (wanneer de bijheffing nog niet volledig gebeurd is via de binnenlandse bijheffing en IIR-bijheffing) is er de UTPR-bijheffing. De UTPR-bijheffing, als restcategorie, wordt opnieuw aan een bepaald land toegewezen eerder dan aan een specifieke entiteit. Immers is voor de UTPR-bijheffing een bepaald aandeelhouderschap van een entiteit niet relevant. Omwille van deze groepsbenadering qua allocatie is hier opnieuw zoals voor de binnenlandse bijheffing gekozen voor een hoofdelijke aansprakelijkheid ».

On peut se rallier à ces explications.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Yves DEPOORTER

Jeroen VAN NIEUWENHOVE