

KONINKRIJK BELGIË

ADVIES 49.620/1
VAN 23 JUNI 2011

VAN DE AFDELING WETGEVING
VAN DE RAAD VAN STATE

DE RAAD VAN STATE, afdeling Wetgeving, eerste kamer, op 2 mei 2011 door de Minister-President van de Duitstalige Gemeenschap verzocht hem, binnen een termijn van dertig dagen, verlengd tot 1 juli 2011, van advies te dienen over een voorontwerp van decreet “zur Zustimmung zu dem Protokoll zur Änderung des Abkommens vom 11. April 1967 zwischen dem Königreich Belgien und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen und zur Regelung verschiedener anderer Fragen auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen einschliesslich der Gewerbesteuer und der Grundsteuern sowie des dazugehörigen Schlussprotokolls in der Fassung des Zusatzabkommens vom 5. November 2002, geschehen zu Brüssel am 21. Januar 2010”, heeft, na de zaak te hebben onderzocht op de zittingen van 9 juni 2011 en 23 juni 2011, het volgende advies gegeven:

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 VAN DECREET

Het om advies voorgelegde voorontwerp strekt ertoe instemming te verlenen met een protocol² tot wijziging van het dubbelbelastingverdrag met Duitsland.

ALGEMENE OPMERKINGEN

1. Op 11 april 1967 is te Brussel een overeenkomst gesloten tussen de Bondsrepubliek Duitsland en het Koninkrijk België tot voorkoming van dubbele belasting en tot regeling van sommige andere aangelegenheden inzake belastingen van inkomen en van vermogen, met inbegrip van de ondernemingsbelasting en de grondbelastingen. Gelet op haar inhoud had deze overeenkomst enkel betrekking op bevoegdheden van de federale Staat, die zijn instemming verleende bij wet van 9 juli 1969.

Op 21 januari 2010 is te Brussel tussen dezelfde partijen een protocol gesloten dat de voormelde overeenkomst, intussen gewijzigd bij aanvullende overeenkomst gedaan te Brussel op 5 november 2002, wijzigt. Daarbij is de federale Staat uitgegaan van de veronderstelling dat hij zich opnieuw enkel voor zichzelf engageerde vermits, volgens hem, het protocol enkel betrekking had op belastingen waarvoor hij exclusief bevoegd was.

¹ Aangezien het om een voorontwerp van decreet gaat, wordt onder rechtsgrond de conformiteit met hogere rechtsnormen verstaan.

² Protocol 'tot wijziging van de overeenkomst tussen het Koninkrijk België en de Bondsrepubliek Duitsland tot voorkoming van dubbele belasting en tot regeling van sommige andere aangelegenheden inzake belastingen van inkomen en van vermogen met inbegrip van de ondernemingsbelasting en de grondbelastingen, en van diens slotprotocol, ondertekend te Brussel op 11 april 1967, zoals gewijzigd door de aanvullende overeenkomst ondertekend te Brussel op 5 november 2002', gedaan te Brussel op 21 januari 2010.

Het gaat evenwel om een gemengd verdrag aangezien de uitwisseling van inlichtingen die erdoor georganiseerd wordt betrekking heeft op het geheel van de belastingen die in België geheven worden.

Uit de documenten gevoegd bij de adviesaanvraag blijkt dat ook de Werkgroep gemengde verdragen, ingesteld bij het samenwerkingsakkoord van 8 maart 1994 tussen de federale overheid, de gemeenschappen en de gewesten ‘over de nadere regelen voor het sluiten van gemengde verdragen’, op 26 oktober 2010 dit standpunt heeft ingenomen.³

2. Vermits de bepalingen die het voorwerp zijn van het betrokken protocol, met uitzondering van artikel III ervan, bestemd zijn om te worden geïntegreerd in het dubbelbelastingverdrag, en deze bepalingen bovendien niet los van de andere bepalingen van het dubbelbelastingverdrag kunnen worden gelezen, heeft het geen zin enkel met het protocol in te stemmen.

Aangezien evenwel de oorspronkelijke overeenkomst, op zich genomen, geen gemengd verdrag is, zou het evenmin zin hebben in te stemmen met die overeenkomst in haar oorspronkelijke versie.

Bijgevolg is het aangewezen om instemming te verlenen met de “Overeenkomst ondertekend te Brussel op 11 april 1967, zoals gewijzigd door de Aanvullende Overeenkomst ondertekend te Brussel op 5 november 2002, en door het Protocol gedaan te Brussel op 21 januari 2010”.

Gelet evenwel op het gegeven dat het protocol ook autonome bepalingen bevat die niet in de overeenkomst worden geïntegreerd, zal, opdat die bepalingen gevolg zouden hebben, ook afzonderlijk instemming moeten worden verleend met het Protocol van 21 januari 2010.

Het enig artikel van het ontwerp dient dan ook als volgt gesteld te worden:

“Zullen volkomen gevolg hebben:

³ De Interministeriële Conferentie voor Buitenlands Beleid (ICBB) stemde via de schriftelijke procedure in met het verslag van de Werkgroep gemengde verdragen, wat bij brieven van 20 januari 2011 is bevestigd.

1° de Overeenkomst tussen het Koninkrijk België en de Bondsrepubliek Duitsland tot voorkoming van dubbele belasting en tot regeling van sommige andere aangelegenheden inzake belastingen van inkomen en van vermogen, met inbegrip van de ondernemingsbelasting en de grondbelastingen, en van het slotprotocol, ondertekend te Brussel op 11 april 1967, zoals gewijzigd door de Aanvullende Overeenkomst, ondertekend te Brussel op 5 november 2002, en door het Protocol gedaan te Brussel op 21 januari 2010;

2° het Protocol, gedaan te Brussel op 21 januari 2010, tot wijziging van de Overeenkomst tussen het Koninkrijk België en de Bondsrepubliek Duitsland tot voorkoming van dubbele belasting en tot regeling van sommige andere aangelegenheden inzake belastingen van inkomen en van vermogen met inbegrip van de ondernemingsbelasting en de grondbelastingen, en van diens slotprotocol, ondertekend te Brussel op 11 april 1967, zoals gewijzigd door de aanvullende overeenkomst ondertekend te Brussel op 5 november 2002.”

Ook het opschrift van het ontwerp zal bijgevolg moeten worden aangepast.

3. Het nieuwe artikel 26, paragraaf 1, van het dubbelbelastingverdrag (artikel I van het protocol) luidt:

“De bevoegde autoriteiten van de overeenkomstsluitende Staten wisselen de inlichtingen uit die naar verwachting relevant zijn voor de uitvoering van de bepalingen van deze Overeenkomst of voor de toepassing of de tenuitvoerlegging van de nationale wetgeving met betrekking tot belastingen van elke soort en benaming die worden geheven door of ten behoeve van een overeenkomstsluitende Staat en, wat Duitsland betreft, voor een *Land* of een van de staatkundige onderdelen of plaatselijke gemeenschappen daarvan, voor zover de belastingheffing waarin die nationale wetgeving voorziet niet in strijd is met de Overeenkomst. De uitwisseling van inlichtingen wordt niet beperkt door de artikelen 1 en 2.”

Artikel 1 van het verdrag omschrijft het personeel toepassingsgebied, namelijk “personen die verblijfhouder zijn van een overeenkomstsluitende Staat of van beide overeenkomstsluitende Staten”, terwijl artikel 2 de belastingen bepaalt waarop het verdrag van toepassing is. Het gaat om “belastingen van inkomen en van vermogen die, ongeacht de wijze van heffing, worden geheven ten behoeve van elke overeenkomstsluitende Staat of van een land, de staatkundige onderdelen of plaatselijke gemeenschappen daarvan” (paragraaf 1 van het artikel). De bestaande belastingen waarop het verdrag in België van toepassing is, zijn de personenbelasting, de vennootschapsbelasting, de rechtspersonenbelasting en de belasting der niet-verblijfshouders, telkens “met inbegrip van de voorheffingen en aanvullende voorheffingen,

de opcentiemen op [die] belastingen en voorheffingen, zomede de aanvullende gemeentebelasting op de personenbelasting” (paragraaf 3 van het artikel).

De nieuwe regeling inzake de uitwisseling van inlichtingen met Duitsland is evenwel algemeen *en is dus niet beperkt tot de personen bedoeld in artikel 1 van het verdrag en tot de belastingen vermeld in artikel 2 van het verdrag*. Bovendien kunnen ook inlichtingen worden gevraagd aan een bevoegde autoriteit “zelfs al heeft [die autoriteit] die inlichtingen niet nodig voor zijn eigen belastingdoeleinden” (nieuw artikel 26, paragraaf 4, van het verdrag). De Staat aan wie de inlichtingen zijn gevraagd, dient gebruik te maken van “de middelen waarover hij beschikt om de gevraagde inlichtingen te verkrijgen” (idem).

Gelet daarop rijst de vraag wie in België uitvoering zal moeten geven aan een verzoek om inlichtingen uitgaande van een bevoegde autoriteit van Duitsland.

Uit artikel 3, paragraaf 1, 6°, van het verdrag volgt dat in België onder “bevoegde autoriteit” wordt verstaan “de autoriteit die volgens de nationale wetgeving bevoegd is”. Aangezien het om een gemengd verdrag gaat, is de bevoegdheid daarmee niet exclusief aan de federale minister van Financiën (of zijn bevoegde vertegenwoordiger) toegewezen, maar kan het ook om een deelstatelijke minister van Financiën gaan.

Daarom verdient het aanbeveling om op het intern-Belgische vlak te voorzien in een coördinatiemechanisme en -orgaan, zodat de bevoegde autoriteiten van Duitsland weten tot wie een verzoek om inlichtingen moet worden gericht en de federale Staat, de gemeenschappen en de gewesten onderling kunnen uitmaken op welke wijze gevolg wordt gegeven aan een concreet verzoek. De Raad van State beveelt dan ook aan daarover een samenwerkingsakkoord in de zin van artikel 92*bis* van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 tot hervorming der instellingen te sluiten.⁴

⁴ Vergelijk met artikel 1*bis* van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten, en het samenwerkingsakkoord van 7 december 2001 ‘tussen de Federale Staat en de Gewesten betreffende de uitwisseling van informatie in het kader van de uitoefening van hun fiscale bevoegdheden en betreffende de overlegprocedures inzake technische uitvoerbaarheid van door de Gewesten voorgenen wijzigingen aan de gewestelijke belastingen en inzake de technische uitvoerbaarheid van de invoering door de Gewesten van algemene belastingverminderingen of -vermeerderingen van de verschuldigde personenbelasting’.

4.1. De vraag rijst of de regeling inzake het uitwisselen van inlichtingen (artikel 26 van het dubbelbelastingverdrag) tot administratiefrechtelijke of strafrechtelijke beteugeling en tot dwanguitvoering kan leiden wanneer geweigerd wordt mede te werken aan onderzoeksverrichtingen.

Het staat aan de auteur van het ontwerp om zich over deze vraag uit te spreken en om, in functie van zijn bedoelingen, eventueel het instemmingsdecreet aan te vullen met normatieve bepalingen in die zin.

4.2. Het nieuwe artikel 26, paragrafen 6 tot 8, van het dubbelbelastingverdrag (artikel I van het protocol) bevat weliswaar een sanctieregeling, maar die is nog niet operationeel.

De betrokken bepalingen luiden:

“(6) Ten einde inlichtingen te verkrijgen die in het kader van dit artikel zijn gevraagd, heeft de belastingadministratie van de aangezochte overeenkomstsluitende Staat niettegenstaande paragraaf 3 de bevoegdheid om te vragen inlichtingen bekend te maken en om een onderzoek en verhoren in te stellen.

(7) Straffen waarin de nationale wetgeving van de aangezochte Staat voorziet voor iemand die nalaat om inlichtingen te geven die belangrijk zijn voor de uitvoering van zijn binnenlandse belastingwetgeving, zijn van toepassing alsof de verplichting om inlichtingen te geven waarin de paragrafen 5 en 6 voorzien een verplichting was waarin is voorzien door de binnenlandse belastingwetgeving van de aangezochte Staat.

(8) Wanneer een persoon weigert om inlichtingen te verstrekken die in het kader van dit artikel zijn gevraagd of nalaat die inlichtingen te geven binnen de termijnen vereist door de belastingadministratie van de aangezochte Staat, mag de aangezochte Staat gepaste uitvoeringsmaatregelen tegen die persoon nemen. Die uitvoeringsmaatregelen omvatten met name de dwangmiddelen (Zwangsmittel) zoals bedoeld in de paragrafen 328 en volgende van het Wetboek van belastingprocedure (Abgabenordnung) in het geval van Duitsland en de procedures in kort geding in het geval van België. Die persoon kan worden verplicht die inlichtingen te geven op straffe van de burgerlijke of strafrechtelijke straffen waarin de wetgeving van de aangezochte Staat voorziet.”

Aangezien de Duitstalige Gemeenschap nog niet over eigen belastingen⁵ beschikt en bijgevolg nog geen eigen belastingadministratie heeft, kan die regeling nog niet worden toegepast.

⁵ De Duitstalige Gemeenschap heeft fiscale autonomie en kan dus eigen belastingen instellen (artikel 170, § 2, van de Grondwet), doch heeft dit nog niet gedaan.

Eenmaal de Duitstalige Gemeenschap eigen belastingen invoert en over een eigen belastingadministratie beschikt zal, gelet op het voor strafbepalingen geldende legaliteitsbeginsel⁶, bij decreet bepaald moeten worden wat de omschrijving “*straffen waarin de nationale wetgeving van de aangezochte Staat voorziet voor iemand die nalaat om inlichtingen te geven die belangrijk zijn voor de uitvoering van zijn binnenlandse belastingwetgeving*” in artikel 26, paragraaf 7, van het verdrag precies inhoudt, en wat wordt bedoeld met de *procedures in kort geding*, en daarnaast de “*gepaste uitvoeringsmaatregelen*” in artikel 26, paragraaf 8, van het verdrag.

⁶ Cf. de artikelen 12, tweede lid, en 14 van de Grondwet en artikel 7 van het verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden. Dit beginsel vereist dat de strafbaarstelling moet worden geformuleerd in bewoordingen op grond waarvan eenieder, op het ogenblik dat hij een gedrag aanneemt, kan uitmaken of dat gedrag al dan niet strafbaar is. Het beginsel vereist dat de wetgever in voldoende nauwkeurige, duidelijke en rechtszekerheid biedende bewoordingen bepaalt welke feiten strafbaar worden gesteld, zodat, enerzijds, diegene die een gedrag aanneemt, vooraf op afdoende wijze kan inschatten wat het gevolg van dat gedrag kan zijn, en, anderzijds, aan de rechter geen al te grote beoordelingsbevoegdheid wordt gelaten. Dit beginsel houdt niet enkel in dat de regelgever duidelijk moet aangeven welke gedragingen strafbaar zijn, maar ook dat hij de straffen moet bepalen die kunnen worden opgelegd voor de overtreding van ieder van de aldus aangewezen gebods- of verbodsbepalingen.

De kamer was samengesteld uit

de Heren	M. VAN DAMME,	kamervoorzitter,
	J. BAERT,	
	W. VAN VAERENBERGH,	staatsraden,
	M. TISON,	assessoren van de
	L. DENYS,	afdeling Wetgeving,
Mevrouw	G. VERBERCKMOES,	griffier.

Het verslag werd uitgebracht door Mevr. A. SOMERS, auditeur.

DE GRIFFIER

DE VOORZITTER

G. VERBERCKMOES

M. VAN DAMME