

KONINKRIJK BELGIË

ADVIES 49.623/1
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 am 16. Oktober 1969 in Brüssel unterzeichneten Abkommens zwischen Belgien und Dänemark zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Regelung verschiedener anderer Fragen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, in der geänderten und vervollständigten Fassung des in Kopenhagen am 27. September 1999 unterzeichneten Änderungsprotokolls, geschehen zu Brüssel am 7. Juli 2009”, 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 protocol tot wijziging van het dubbelbelastingverdrag met Denemarken op het vlak van het uitwisselen van inlichtingen.²

ALGEMENE OPMERKINGEN

1. Op 16 oktober 1969 is te Brussel een overeenkomst gesloten tussen Denemarken en België tot het vermijden van dubbele belasting en tot regeling van sommige andere aangelegenheden inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen. Gelet op haar inhoud had deze overeenkomst enkel betrekking op bevoegdheden van de federale Staat, die zijn instemming verleende bij wet van 11 december 1970.

Op 7 juli 2009 is te Brussel tussen dezelfde partijen een protocol gesloten dat de voormelde overeenkomst, intussen gewijzigd bij protocol gedaan te Kopenhagen op 27 september 1999, 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 België en Denemarken tot het vermijden van dubbele belasting en tot regeling van sommige andere aangelegenheden inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, ondertekend te Brussel op 16 oktober 1969, zoals gewijzigd en aangevuld door het op 27 september 1999 te Kopenhagen ondertekende protocol', gedaan te Brussel op 7 juli 2009.

Een voorontwerp van wet tot instemming met dit protocol is voor advies aan de Raad van State voorgelegd, die heeft geoordeeld dat het in werkelijkheid om een gemengd verdrag gaat aangezien de uitwisseling van inlichtingen die erdoor georganiseerd wordt betrekking heeft op het geheel van de belastingen die in België geheven worden.³

Daaruit heeft de Raad van State afgeleid dat het protocol de instemming behoeft van de gewesten en de gemeenschappen vermits deze over een fiscale autonomie beschikken die hen toelaat belastingen in te stellen die in het toepassingsgebied van het protocol vallen.

Uit de documenten gevoegd bij de adviesaanvraag blijkt dat 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’, zich op 26 oktober 2010 bij dit standpunt heeft aangesloten.⁴

2. Vermits de bepalingen die het voorwerp zijn van het betrokken protocol, met uitzondering van de artikelen II en 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 16 oktober 1969, zoals gewijzigd door het Protocol, gedaan te Kopenhagen op 27 september 1999, en door het Protocol gedaan te Brussel op 7 juli 2009”.

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 7 juli 2009.

³ Adv.RvS 47.965/1 van 25 maart 2010, *Parl.St.* Senaat 2010-11, nr. 5-970/1, 26-36.

⁴ 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.

Artikel 2 van het ontwerp dient dan ook als volgt gesteld te worden:

“Zullen volkomen gevolg hebben:

1° de Overeenkomst tussen België en Denemarken tot het vermijden van dubbele belasting en tot regeling van sommige andere aangelegenheden inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, ondertekend te Brussel op 16 oktober 1969, zoals gewijzigd door het Protocol, gedaan te Kopenhagen op 27 september 1999, en door het Protocol gedaan te Brussel op 7 juli 2009;

2° het Protocol, gedaan te Brussel op 7 juli 2009, tot wijziging van de overeenkomst tussen België en Denemarken tot het vermijden van dubbele belasting en tot regeling van sommige andere aangelegenheden inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, ondertekend te Brussel op 16 oktober 1969, zoals gewijzigd en aangevuld door het op 27 september 1999 te Kopenhagen ondertekende protocol.”

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

3. Aangezien de Engelse versie van het protocol voorrang heeft, zal die versie aan het Parlement van de Duitstalige Gemeenschap moeten worden voorgelegd. Opdat het Parlement met kennis van zaken zou kunnen beslissen, dient aan het ontwerp bovendien een Duitse vertaling te worden toegevoegd van het om instemming voorgelegde protocol.

Wat de overeenkomst betreft die wordt gewijzigd, alsook het (eerste) wijzigend protocol, zal aan het Parlement minstens één van de authentieke versies moeten worden voorgelegd, samen met een Duitse vertaling.⁵

4. 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 zullen 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 de overeenkomstsluitende Staten of de Deense

⁵ Wat het oorspronkelijke dubbelbelastingverdrag en het (eerste) wijzigend protocol betreft, zijn de drie teksten (Nederlands, Frans, Deens) gelijkelijk authentiek.

plaatselijke gemeenschappen, 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 naar het inkomen en naar het vermogen die, ongeacht de wijze van heffing, worden geheven ten behoeve van elk van de overeenkomstsluitende Staten of van de staatkundige onderdelen of plaatselijke gemeenschappen daarvan” (paragraaf 1 van het artikel). De “bestaande” belastingen waarop het verdrag luidens zijn artikel 2, paragraaf 3, in België van toepassing is, zijn de personenbelasting, de vennootschapsbelasting, de rechtspersonenbelasting, de belasting van niet-inwoners en de met de personenbelasting gelijkgestelde bijzondere heffing⁶, telkens “met inbegrip van de voorheffingen, de opcentiemen op die belastingen en voorheffingen, alsmede de aanvullende belastingen op de personenbelasting” (paragraaf 3 van het artikel).

De nieuwe regeling inzake de uitwisseling van inlichtingen met Denemarken 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 Denemarken.

Uit artikel 3, paragraaf 1, 8°, van het verdrag volgt dat in België onder “bevoegde autoriteit” wordt verstaan “de Directeur-generaal der directe belastingen”. Aangezien het om een gemengd verdrag gaat, is de bevoegde autoriteit echter niet exclusief de federale overheid, maar kan het ook om een deelstaat gaan.

⁶ De bijzondere heffing op roerende inkomsten is opgeheven met ingang van het aanslagjaar 1995 (cf. de artikelen 9 en 11, tweede lid, van de wet van 16 april 1997 houdende diverse fiscale bepalingen).

Daarom verdient het aanbeveling om op het intern-Belgische vlak te voorzien in een coördinatiemechanisme en -orgaan, zodat de bevoegde autoriteiten van Denemarken 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.⁷

5. De vraag rijst of de nieuwe regeling inzake het uitwisselen van inlichtingen 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.

⁷ 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 voorgenomen 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'.

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	A. BECKERS,	griffier.

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

DE GRIFFIER

DE VOORZITTER

A. BECKERS

M. VAN DAMME