

KONINKRIJK BELGIË

ADVIES 51.057/1
VAN 27 MAART 2012

VAN DE AFDELING WETGEVING
VAN DE RAAD VAN STATE

DE RAAD VAN STATE, afdeling Wetgeving, eerste kamer, op 7 maart 2012 door de Vlaamse minister van Financiën, Begroting, Werk, Ruimtelijke Ordening en Sport verzocht hem, binnen een termijn van dertig dagen, van advies te dienen over een voorontwerp van decreet 'houdende instemming met (1°) de overeenkomst tussen de regering van het Koninkrijk België en de regering van de Volksrepubliek China tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontduiken van belasting inzake belastingen naar het inkomen, en het protocol, ondertekend te Brussel op 7 oktober 2009, en (2°) de briefwisseling van 30 mei en 11 juli 2011', heeft het volgende advies gegeven:

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 rechtsgrond,¹ alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

STREKKING VAN HET VOORONTWERP VAN DECREET

2. Het om advies voorgelegde voorontwerp van decreet strekt ertoe instemming te verlenen met een dubbelbelastingverdrag met China², met een protocol bij het verdrag³ en met de erbij horende interpretatieve briefwisseling.

ALGEMENE OPMERKINGEN

3. 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’, heeft op 26 oktober 2010 geoordeeld dat de overeenkomst een gemengd verdrag is.⁴

4. Artikel 26, paragraaf 1, van het dubbelbelastingverdrag luidt:

“De bevoegde autoriteiten van de overeenkomstsluitende Staten wisselen de inlichtingen uit waarvan kan worden verwacht dat ze 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 de belastingen van elke soort en benaming die worden geheven ten behoeve van de overeenkomstsluitende Staten, met name voor het vermijden van het ontduiken van die belastingen, 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.”

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

² Overeenkomst ‘tussen de Regering van het Koninkrijk België en de Regering van de Volksrepubliek China tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontduiken van belasting inzake belastingen naar het inkomen’, gedaan te Brussel op 7 oktober 2009.

³ Protocol gedaan te Brussel op 7 oktober 2009.

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 1 van het verdrag omschrijft het personeel toepassingsgebied, namelijk “personen die inwoner 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 die, ongeacht de wijze van heffing, worden geheven ten behoeve van een overeenkomstsluitende Staat of van 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, de belasting van niet-inwoners en de aanvullende crisisbijdrage, telkens “met inbegrip van de voorheffingen op die belastingen en van de opcentiemen op die belastingen en voorheffingen” (paragraaf 3 van het artikel).

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

Uit artikel 3, paragraaf 1, j), van het verdrag volgt dat in België onder “bevoegde autoriteit” wordt verstaan “de Minister van Financiën of zijn bevoegde vertegenwoordiger”. 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 China 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.⁵

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.

5.1. Wat de mogelijkheid betreft tot het “verstrekken van inlichtingen die door de andere overeenkomstsluitende Staat gevraagd zijn en die in het bezit zijn van banken of andere financiële instellingen” (artikel 26, paragraaf 5, van het dubbelbelastingverdrag), voorziet artikel 4 van het protocol in een specifieke sanctieregeling. Dat artikel luidt immers:

“a) om dergelijke inlichtingen te verkrijgen heeft de Belgische belastingadministratie de bevoegdheid om de bekendmaking van inlichtingen te vragen en om een onderzoek en verhoren in te stellen, niettegenstaande andersluidende bepalingen in zijn binnenlandse belastingwetgeving;

b) straffen waarin de nationale wetgeving van België 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 paragraaf 5 voorziet een verplichting was waarin is voorzien door de binnenlandse belastingwetgeving van België;

c) wanneer een persoon weigert om inlichtingen te verstrekken die in het kader van paragraaf 5 zijn gevraagd of nalaat die inlichtingen te geven binnen de termijnen die door de belastingadministratie van België vereist zijn, mag de belastingadministratie van België gepaste dwangmaatregelen tegen die persoon nemen”.

⁵ 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’.

Gelet op het voor strafbepalingen geldende legaliteitsbeginsel⁶, zal bij decreet bepaald moeten worden wat de omschrijving “*straffen waarin de nationale wetgeving van België voorziet voor iemand die nalaat om inlichtingen te geven die belangrijk zijn voor de uitvoering van zijn binnenlandse belastingwetgeving*” in artikel 4, b), van het protocol precies inhoudt, en wat wordt bedoeld met de “*gepaste dwangmaatregelen*” in artikel 4, c), van het protocol.

5.2. Wat de mogelijkheid betreft tot het verstrekken van inlichtingen andere dan die welke in het bezit zijn van financiële instellingen, blijkt geen sanctieregeling te zijn opgenomen.

De gemachtigde heeft in dit verband volgende toelichting verstrekt:

“In het instemmingsdecreet zijn inderdaad geen bepalingen opgenomen ivm de strafrechtelijke of administratiefrechtelijke beteugeling ingeval van niet-naleving. Dit stemt overeen met de bedoeling van de Vlaamse Regering.

Navraag leert ons dat ook op federaal niveau geen strafrechtelijke of administratiefrechtelijke sanctiebepalingen worden opgenomen in de goedkeuringswetten. De reden hiervoor is dat de belastingsadministratie voor het bekomen van de nodige informatie in principe gebruik maakt van de gemene procedure die hiervoor is voorzien (cf. Wetboek Ink. Bel 1992 - Hoofdstuk III - Onderzoek en Controle, opgenomen in Titel VII - Vestiging en Invordering van de Belastingen). Dit betekent dat bij gebrekkige of niet-medewerking de administratie kan terugvallen op de strafrechtelijke en administratieve sancties die zijn voorzien bij het overtreden van de wettelijke bepalingen terzake. (cf. Wetboek Ink. Bel 1992 – Hoofdstuk X strafbepalingen, opgenomen in Titel VII - Vestiging en Invordering van de Belastingen ALSOOK in het Strafwetboek (art. 220-224 SW).

Dit geldt ook voor de onroerende voorheffing, die ook door het WIB 92 wordt geregeld.

Voor de eigenlijke gewestbelastingen (bvb. leegstand), worden in het decreet zelf al enkele sanctiemodaliteiten voorzien, en voor de invorderingsaspecten die niet geregeld zijn worden de regels van het WIB 92 mutatis mutandis steevast van toepassing verklaard.

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.

Voor de oneigenlijke gewestbelastingen die we zelf al innen (VKB & BIV) opgenomen in het WIGB, wordt in artikel 2 WIGB een aantal sanctiemodaliteiten uit het WIB 92 van toepassing verklaard.”

In adviezen aan de federale regering over wetsontwerpen houdende instemming met wijzigingen aan dubbelbelastingverdragen heeft de Raad van State twijfels geuit over het feit of de gemene procedure kan worden toegepast bij een verzoek om inlichtingen op grond van die verdragen.⁷ Als gevolg daarvan is bij wet van 14 april 2011 met ingang van 1 juli 2011 in artikel 322 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) een vierde paragraaf toegevoegd, die een regeling bevat voor inlichtingen die worden gevraagd door een buitenlandse staat.⁸

Die regeling in een federale wettekst geldt evenwel niet voor de belastingen waarnaar de gemachtigde verwijst. Artikel 322 WIB 92, zoals dat artikel geldt voor de onroerende voorheffing in het Vlaamse Gewest, bevat die regeling niet. Ook voor de andere gewestelijke belastingen waarvoor het gewest zelf de dienst verzekert, geldt de regeling niet, al was het maar omdat in artikel 2 van het Wetboek van de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen (hierna: WIGB) geen melding wordt gemaakt van artikel 322 WIB 92.⁹ Voor de leegstandsbelasting maakt artikel 33 van het decreet van 19 april 1995 ‘houdende maatregelen ter bestrijding en voorkoming van leegstand en verwaarlozing van bedrijfsruimten’ een reeks regels inzake de onroerende voorheffing zoals van toepassing in het Vlaamse Gewest (o.m. invorderings- en vestigingsregels) van toepassing op de heffing.

De vraag of het ontwerp niet moet worden aangevuld met een algemene regeling om de meewerkplicht afdwingbaar te maken ingeval het gaat om een verzoek om inlichtingen op basis van het dubbelbelastingverdrag met China, is dus pertinent.

⁷ Zie bijv. Adv.RvS 47.935/VR van 20 april 2010 over een voorontwerp van wet ‘houdende instemming met het Protocol, gedaan te Berlijn op 23 juni 2009, tot wijziging van het Verdrag tussen het Koninkrijk België en het Koninkrijk der Nederlanden tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontgaan van belasting inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, met Protocol I en II, ondertekend te Luxemburg op 5 juni 2001, en houdende aanpassing van de Belgische belastingwetgeving aan sommige bepalingen van eerstgenoemd Protocol’, *Parl.St.* Senaat, nr. 5-963/1, 36-38.

⁸ Aanvankelijk was het de bedoeling om artikel 318 WIB 92 aan te passen (*Parl.St.* Kamer, nr. 53-1208/001, 36-46), maar uiteindelijk zijn de wijzigingen ingeschreven in artikel 322 WIB 92 (*Parl.St.* Kamer, nr. 53-1208/012, 22 e.v.).

⁹ Bovendien gaat het voor de betrokken belastingen (verkeersbelasting op de autovoertuigen en belasting op inverkeerstelling) om het WIB 92 zoals van toepassing in het Vlaamse Gewest voor de onroerende voorheffing (artikel 2, laatste lid WIGB).

De kamer was samengesteld uit

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

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

DE GRIFFIER

DE VOORZITTER

G. VERBERCKMOES

M. VAN DAMME