

Rolnummer 3579
Arrest nr. 19/2006 van 1 februari 2006

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vraag betreffende de wet van 14 december 1972 « houdende goedkeuring van de Overeenkomst tussen België en Luxemburg tot het vermijden van dubbele belasting en tot regeling van sommige andere aangelegenheden inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, en van het Slotprotocol, ondertekend te Luxemburg op 17 september 1970 », en betreffende die Overeenkomst en dat Protocol, gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg te Aarlen.

Het Arbitragehof,

samengesteld uit de voorzitters M. Melchior en A. Arts, en de rechters P. Martens, R. Henneuse, M. Bossuyt, E. De Groot, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke en J. Spreutels, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter M. Melchior,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. *Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging*

Bij vonnis van 9 februari 2005 in zake H. Gasch tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Arbitragehof is ingekomen op 17 februari 2005, heeft de Rechtbank van eerste aanleg te Aarlen de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schenden de wet van 14 december 1972 houdende goedkeuring van de Overeenkomst tussen België en Luxemburg tot het vermijden van dubbele belasting en tot regeling van sommige andere aangelegenheden inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, en van het Slotprotocol, ondertekend te Luxemburg op 17 september 1970 (*Belgisch Staatsblad* van 27 januari 1973), en dientengevolge de Overeenkomst tussen België en Luxemburg tot het vermijden van dubbele belasting en tot regeling van sommige andere aangelegenheden inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, en het Slotprotocol, ondertekend te Luxemburg op 17 september 1970, de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in zoverre de beoefenaar van een vrij beroep, Belgisch inwoner, die in het Groothertogdom Luxemburg over een vaste basis beschikt, in België wordt belast op de interesten van zijn in het Groothertogdom Luxemburg geïnde professionele schuldvorderingen, terwijl een ondernemer, Belgisch inwoner, die in het Groothertogdom Luxemburg over een vaste basis beschikt, niet in België wordt belast op de interesten van zijn in het Groothertogdom Luxemburg geïnde professionele schuldvorderingen ? ».

Memories zijn ingediend door :

- H. Gasch, wonende te 6791 Aubange, rue Chants d'Oiseaux 16;
- de Ministerraad.

H. Gasch heeft een memorie van antwoord ingediend.

Op de openbare terechtzitting van 7 december 2005 :

- zijn verschenen :
 - . Mr. P. Dorthu, advocaat bij de balie te Verviers, voor H. Gasch;
 - . Mr. I. Tasset en Mr. V. Loneux, advocaten bij de balie te Luik, voor de Ministerraad;
- hebben de rechters-verslaggevers P. Martens en M. Bossuyt verslag uitgebracht;
- zijn de voornoemde advocaten gehoord;
- is de zaak in beraad genomen.

De bepalingen van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof met betrekking tot de rechtspleging en het gebruik van de talen werden toegepast.

II. De feiten en de rechtspleging in het bodemgeschil

De verzoeker voor de Rechtbank van eerste aanleg te Aarlen betwist de aanslagen in de personenbelasting en aanvullende gemeentebelasting te zijnen laste voor de aanslagjaren 1995 tot 1998.

De verzoeker voor de Rechtbank van eerste aanleg woont en verblijft in België. Hij oefent het beroep van tandarts uitsluitend in het Groothertogdom Luxemburg uit. Hij bezit er een spaarrekening waarop de inkomsten uit de uitoefening van zijn beroep worden geplaatst. Het geschil tussen hem en de Belgische belastingadministratie betreft de belasting van de interesten die deze spaarrekening opbrengt.

Na te hebben vastgesteld dat de betwisting met betrekking tot het jaar 1998 onontvankelijk is, stelt de Rechtbank van eerste aanleg te Aarlen, op verzoek van de verzoeker, de hiervoor geformuleerde prejudiciële vraag.

III. In rechte

- A -

A.1.1. H. Gasch, verzoeker voor de Rechtbank van eerste aanleg te Aarlen, voert aan dat artikel 11 van de Overeenkomst tussen België en Luxemburg de beginselen van het modelverdrag van de OESO (Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling) van 1963 overneemt, namelijk de belasting in de Staat van verblijf, de mogelijkheid van belasting in de Staat van verblijf en in de bronstaat van de inkomsten, met beperking, en een afwijkende regeling wanneer de verkrijger van de interesten in de bronstaat over een « vaste inrichting » beschikt. Hij is van mening dat, indien die afwijkende regeling waarin artikel 11, § 5, van de voormelde Overeenkomst voorziet, bij de toepassing ervan moet worden beperkt tot de vaste inrichtingen bedoeld in artikel 5 van dezelfde Overeenkomst, en niet wordt toegepast op de « vaste basissen » bedoeld in artikel 14, zij een discriminerende behandeling invoert in het licht van met name de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet.

A.1.2. H. Gasch voegt eraan toe dat een « vaste basis » niets anders is dan een « vaste inrichting » van een beoefenaar van een vrij beroep en dat de twee uitdrukkingen dezelfde situatie beogen. Hij preciseert dat het modelverdrag dat de OESO in 2000 heeft aangenomen, niet langer gewag maakt van het begrip « vaste bedrijfsinrichting », omdat er geen gewild onderscheid bestaat tussen de begrippen « vaste inrichting » en « vaste bedrijfsbasis ».

A.2.1.1. De Ministerraad is van mening dat, in het algemeen, een overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting geen ongelijkheid of discriminatie invoert, noch een voorrecht, daar zij hoofdzakelijk tot doel heeft de dubbele belastingen te vermijden door de belastingbevoegdheid tussen de twee overeenkomstsluitende Staten te verdelen. Een dergelijke overeenkomst leidt niet tot nieuwe fiscale verplichtingen en preciseert nooit bij name welke overeenkomstsluitende Staat over de belastingbevoegdheid beschikt, maar geeft veeleer criteria aan die het mogelijk maken te bepalen welke Staat over die bevoegdheid beschikt.

A.2.1.2. H. Gasch antwoordt dat de Ministerraad de betrekkingen tussen twee lidstaten verwacht met de betrekkingen tussen verblijfhouders van eenzelfde lidstaat, die verschillend kunnen worden behandeld, terwijl zij verblijfhouder van eenzelfde Staat zijn.

A.2.2.1. De Ministerraad is in elk geval van oordeel dat artikel 11, § 5, van de Overeenkomst tussen België en Luxemburg, voor de verdeling van de belastingbevoegdheid, voor sommige categorieën van belastingplichtigen een verschillend criterium vaststelt dat op objectieve en redelijke wijze kan worden verantwoord. Hij onderstreept dat, hoewel commerciële en industriële activiteiten in wezen een grensoverschrijdend karakter hebben, de vrije beroepen op meer natuurlijke wijze zijn gelokaliseerd. De verschillen tussen beide categorieën van belastingplichtigen zijn verantwoord door de verschillende economische activiteiten en door de toepassing van verschillende niet-fiscale juridische regels (boekhoudrecht en handelsrecht) die de fiscale werkingssfeer beïnvloeden. Hij voegt eraan toe dat het in het geding zijnde artikel 11, § 5, een uitzonderingsregeling vormt ten opzichte van artikel 11, §§ 1 tot 3.

A.2.2.2. H. Gasch antwoordt dat de Ministerraad niet kan worden gevolgd wanneer hij beweert dat de begrippen « vaste inrichting » en « vaste basis » verschillend zijn. Volgens hem zou, in de praktijk, tevergeefs worden gezocht naar een « vaste basis » die zou zijn gevestigd zonder overeen te stemmen met een van de criteria die zijn gekozen voor de kwalificatie van « vaste inrichting », en zou het onderscheid in de benaming alleen te maken hebben met het soort uitgeoefend beroep. Hij onderstreept dat de Ministerraad geen enkele andere verantwoording dan dat verschil tussen de begrippen aanvoert om te verantwoorden dat de afwijkende regeling waarin artikel 11, § 5, voorziet, alleen op de « vaste inrichtingen » van toepassing zou zijn. Ten slotte merkt hij op dat talrijke andere overeenkomsten tot het vermijden van de dubbele belasting tussen België en andere landen geen enkel onderscheid maken ten aanzien van de toepassing van de afwijkende regeling naargelang het gaat om een vaste inrichting of een vaste basis.

- B -

B.1.1. De prejudiciële vraag betreft de wet van 14 december 1972 houdende goedkeuring van de Overeenkomst tussen België en Luxemburg tot het vermijden van dubbele belasting en tot regeling van sommige andere aangelegenheden inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, en van het Slotprotocol, ondertekend te Luxemburg op 17 september 1970.

B.1.2. Uit het verwijzingsvonnis blijkt dat het Hof wordt ondervraagd over de bestaanbaarheid, met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, van artikel 11, §§ 1, 2 en 5, van de voormelde bij wet van 14 december 1972 goedgekeurde Overeenkomst, dat bepaalt :

« § 1. Interest afkomstig uit een overeenkomstsluitende Staat en toegekend aan een verblijfhouder van de andere overeenkomstsluitende Staat is in die andere Staat belastbaar.

§ 2. Die interest mag echter in de overeenkomstsluitende Staat waaruit hij afkomstig is, volgens de wetgeving van die Staat worden belast, maar de aldus geheven belasting mag niet hoger zijn dat 15 t.h. van het bedrag van de interest.

[...]

§ 5. De bepalingen van §§ 1 tot 3 zijn niet van toepassing indien de genietter van de interest, verblijfhouder van een overeenkomstsluitende Staat, in de andere overeenkomstsluitende Staat waaruit de interest afkomstig is, een vaste inrichting heeft waarmede de schuldvordering die de interest oplevert wezenlijk is verbonden. In een zodanig geval zijn de bepalingen van artikel 7 van toepassing; deze vormen geen beletsel voor de heffing van de belastingen bij de bron op die interest volgens de wetgeving van die andere overeenkomstsluitende Staat.

[...] ».

De uitzondering op het beginsel van de belasting van de interesten door de Staat van verblijf van de verkrijger, waarin paragraaf 5 van het voormelde artikel 11 voorziet, is alleen van toepassing op de interesten die door de ondernemingen worden geïnd en niet op die welke door de beoefenaars van vrije beroepen worden geïnd. Immers, die bepaling vereist dat de verkrijger in de bronstaat van de interesten beschikt over een « vaste inrichting ». Dat begrip wordt gedefinieerd in artikel 5, § 1, van de Overeenkomst als « een vaste bedrijfsinrichting waarin de onderneming haar werkzaamheden geheel of gedeeltelijk uitoefent ». Bovendien verwijst artikel 11, § 5, naar artikel 7 van de Overeenkomst, dat de « winsten van ondernemingen » betreft, terwijl de inkomsten uit het beoefenen van een vrij beroep het voorwerp uitmaken van artikel 14 van de Overeenkomst, waarnaar in artikel 11, § 5, niet wordt verwezen.

B.2.1. Het aan het Hof voorgelegde verschil in behandeling is het verschil dat wordt gemaakt in het voormelde artikel 11, § 5, tussen, enerzijds, de beoefenaars van een vrij beroep, die gevestigd zijn in België en hun beroep uitoefenen in Luxemburg, waar zij beschikken over een « vaste basis », en, anderzijds, de ondernemingen, die gevestigd zijn in België en hun activiteit uitoefenen in Luxemburg, waar zij beschikken over een « vaste inrichting ». Dat verschil betreft de interesten met betrekking tot een professionele schuldvordering in Luxemburg die worden geïnd door de eerstgenoemden, die belastbaar zijn in België, de Staat van verblijf, terwijl de interesten met betrekking tot een professionele schuldvordering in Luxemburg die worden geïnd door de laatstgenoemde, belastbaar zijn in Luxemburg, de bronstaat. Daarnaast merkt de Rechtbank op dat de door de beoefenaars van een vrij beroep geïnde interesten eveneens het voorwerp kunnen uitmaken van een beperkte belasting in de bronstaat.

B.2.2. Dat verschil in behandeling berust op de hoedanigheid van de belastingplichtige, een objectief criterium : in het eerste geval gaat het om de beoefenaar van een vrij beroep en in het tweede geval om een onderneming. Het Hof moet evenwel nagaan of dat criterium relevant is ten aanzien van het onderwerp en het doel van de onderzochte bepaling.

B.3.1. In de memorie van toelichting van het wetsontwerp houdende goedkeuring van de Overeenkomst wordt gepreciseerd dat « zoals al de onlangs door België gesloten gelijkaardige overeenkomsten, [...] de nieuwe Belgisch-Luxemburgse overeenkomst in ruime mate het in 1963 door de OESO gepubliceerde modelverdrag [volgt] », waarbij wordt onderstreept dat de

opstellers van de Overeenkomst « van het modelverdrag [...] evenwel zover nodig [zijn] afgeweken om rekening te houden met de bijzonderheden in de belastingwetten van de twee landen » (*Parl. St.*, Kamer, 1970-1971, nr. 972/1, p. 1).

Daar de toetsing van het Hof het onderzoek van de inhoud van de voormelde bepalingen van de Overeenkomst omvat, moet het Hof ermee rekening houden dat het niet gaat om een eenzijdige soevereiniteitsakte, maar om een verdragsnorm waartoe België zich ten aanzien van een andere Staat volkenrechtelijk heeft verbonden.

B.3.2. Zoals de andere overeenkomsten tot het vermijden van de dubbele belasting heeft de Belgisch-Luxemburgse overeenkomst van 17 september 1970 in eerste instantie tot doel een einde te maken aan de internationale dubbele belasting of de gevolgen ervan te verzachten, wat inhoudt dat de overeenkomstsluitende Staten gedeeltelijk of geheel ervan afzien het recht uit te oefenen dat hun wetgeving aan hen toekent om bepaalde inkomsten te belasten. De Overeenkomst regelt dus de verdeling van de belastingbevoegdheid tussen de Staat van verblijf van de belastingplichtige en de bronstaat van de inkomsten, en voert geen nieuwe fiscale verplichtingen in ten opzichte van hun intern recht.

B.4. De exclusieve belasting van de interesten die een onderneming met een vaste inrichting in de bronstaat int, vormt een uitzondering op het beginsel van de belasting van alle interesten door de Staat van verblijf van de belastingplichtige.

Bij het verlenen van zijn instemming met dat verdrag vermocht de wetgever redelijkerwijs ermee rekening te houden dat de beoefenaars van vrije beroepen en de ondernemingen, zelfs die welke door een natuurlijke persoon worden uitgebaat, aan gedeeltelijk verschillende boekhoudkundige verplichtingen en fiscale regelingen zijn onderworpen, om het voordeel van de in het geding zijnde uitzondering tot uitsluitend de ondernemingen te beperken. De verplichtingen waaraan die laatstgenoemde zijn onderworpen, met name op grond van de wet van 17 juli 1975 met betrekking tot de boekhouding van de ondernemingen, zijn, op het vlak van hun boekhouding, immers strenger dan die welke aan de beoefenaars van vrije beroepen worden opgelegd. Er zou dus niet kunnen worden beweerd dat het gekozen criterium niet relevant is ten aanzien van het door de verdragsluitende partijen nagestreefde fiscale doel.

B.5. De belastingregels zijn in België en in Luxemburg weliswaar verschillend, zodat de in het geding zijnde bepaling tot gevolg heeft dat een categorie van belastingplichtigen zwaarder wordt belast dan de andere categorie. Echter, aangezien het verschil in behandeling berust op een objectief en relevant criterium, vermochten de verdragsluitende partijen te voorzien in verschillende regels voor het aanwijzen van de belastingheffende Staat met betrekking tot de interessen die beide categorieën van belastingplichtigen innen. Het gelijkheidsbeginsel vereist immers niet dat, in elk van de overeenkomsten die België met de buurlanden sluit ter voorkoming van dubbele belasting, het ernaar streeft geval per geval aan de belastingplichtigen het stelsel te garanderen dat voor hen op elk ogenblik het meest gunstige zou zijn.

B.6. De maatregel brengt overigens geen onevenredige gevolgen met zich mee, omdat, zelfs wanneer de bronstaat eveneens een belasting op de interessen heft, zoals artikel 11, § 2, van de Overeenkomst hem dat toestaat, die belasting niet hoger mag zijn dan 15 pct. van het bedrag van de belaste interessen. Bovendien wordt in voorkomend geval het forfaitaire gedeelte van de buitenlandse belasting waarin door de Belgische wetgeving is voorzien, onder de voorwaarden en volgens het tarief van die wetgeving, verrekend met de personenbelasting die met de interessen verband houdt (artikel 23, § 2, 2^o, van de Overeenkomst).

B.7. Ten slotte, hoewel het juist is dat het modelverdrag van de OESO sinds de ondertekening van de Belgisch-Luxemburgse Overeenkomst is gewijzigd teneinde de beoefenaars van vrije beroepen gelijk te stellen met de ondernemingen voor de toepassing van de regels inzake de belasting van de interessen met betrekking tot een schuldvordering betreffende de uitoefening van het beroep via een vaste inrichting in een andere Staat dan de Staat van verblijf, houdt dat gegeven niet in dat de vroeger geldende regel, met name in de in het geding zijnde bepaling, onbestaanbaar zou zijn of zou zijn geworden met het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie. Hetzelfde geldt voor het gegeven dat de Belgische Staat, in soortgelijke overeenkomsten die recenter met andere Staten zijn gesloten, een regeling heeft aangenomen die niet hetzelfde verschil in behandeling bevat. Aangezien de in het geding zijnde bepalingen, om de in B.4 vermelde motieven, niet in strijd zijn met het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie in zoverre zij de beoefenaars van vrije beroepen en de

ondernemingen op verschillende wijze behandelen, wordt aan die conclusie geen afbreuk gedaan door het feit dat de wetgever, die gebruik maakt van zijn beoordelingsbevoegdheid, een ander standpunt inneemt bij het verlenen van zijn instemming aan overeenkomsten met andere Staten.

B.8. De prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.

Om die redenen,

Het Hof

zegt voor recht :

De wet van 14 december 1972 « houdende goedkeuring van de Overeenkomst tussen België en Luxemburg tot het vermijden van dubbele belasting en tot regeling van sommige andere aangelegenheden inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, en van het Slotprotocol, ondertekend te Luxemburg op 17 september 1970 », schendt de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet niet.

Aldus uitgesproken in het Frans en het Nederlands, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof, op de openbare terechtzitting van 1 februari 2006.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

M. Melchior