

Rolnummer 6654
Arrest nr. 163/2018 van 29 november 2018

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vragen betreffende artikel 1 van de wet van 2 september 1980 « houdende goedkeuring van de Overeenkomst tussen het Koninkrijk België en de Zwitserse Bondsstaat tot het vermijden van dubbele belasting inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, ondertekend te Bern op 28 augustus 1978 » in zoverre het instemming verleent met artikel 15, lid 3, van die Overeenkomst, gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg Luik, afdeling Luik.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters F. Daoût en A. Alen, en de rechters L. Lavrysen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke en R. Leysen, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter F. Daoût,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. *Onderwerp van de prejudiciële vragen en rechtspleging*

Bij vonnis van 20 april 2017 in zake Suzanne Goffard en Vincenzo Bastianelli tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 2 mei 2017, heeft de Rechtbank van eerste aanleg Luik, afdeling Luik, de volgende prejudiciële vragen gesteld :

« Schendt artikel 15, § 3, van de Overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting, ondertekend tussen België en Zwitserland op 28 augustus 1978 te Bern en goedgekeurd bij de wet van 2 september 1980 (*B.S.* 14 oktober 1980) de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet en het algemeen beginsel van rechtszekerheid in zoverre het niet voorziet in dezelfde stabiele en beveiligde regeling van vrijstelling van de aan internationaal verkeer verbonden beloningen van een internationaal vrachtwagenbestuurder, Belgische inwoner, met een arbeidsovereenkomst met een werkgever wiens plaats van werkelijke leiding zich in het Groothertogdom Luxemburg bevindt, en de internationaal vrachtwagenbestuurder, Belgische inwoner, met een arbeidsovereenkomst met een werkgever wiens plaats van werkelijke leiding zich in Zwitserland bevindt, blootstelt aan een risico van dubbele belasting op het geheel of een gedeelte van zijn inkomsten en aan een regeling die onvoorzienbaar is en geen enkele rechtszekerheid biedt ?

Schendt artikel 15, § 3, van de Overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting, ondertekend tussen België en Zwitserland op 28 augustus 1978 te Bern en goedgekeurd bij de wet van 2 september 1980 (*B.S.* 14 oktober 1980), de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet in zoverre het een discriminatie teweegbrengt naargelang het internationaal vervoer plaatsvindt over zee, in de lucht of te land en in zoverre het in België leidt tot een vrijstelling van de beloningen van Zwitserse oorsprong die zijn uitbetaald door een werkgever wiens plaats van werkelijke leiding zich in Zwitserland bevindt, voor prestaties als werknemer aan boord van een luchtvaartuig of een schip terwijl het in België leidt tot een belasting van de beloningen van Zwitserse oorsprong die zijn uitbetaald door een werkgever wiens plaats van werkelijke leiding zich in Zwitserland bevindt, voor prestaties als werknemer aan boord van een trein of een vrachtwagen ? ».

Memories zijn ingediend door :

- Suzanne Goffard en Vincenzo Bastianelli, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. M. Donné en Mr. I. Berrewaerts, advocaten bij de balie te Hoei;
- de Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. I. Tasset, advocaat bij de balie te Luik.

Suzanne Goffard en Vincenzo Bastianelli hebben ook een memorie van antwoord ingediend.

Bij beschikking van 25 september 2018 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers J.-P. Snappe en L. Lavrysen te hebben gehoord, beslist dat de zaak in staat van wijzen is, dat geen terechtzitting zal worden gehouden, tenzij een partij binnen zeven dagen na ontvangst van de kennisgeving van die beschikking een verzoek heeft ingediend om te worden gehoord, en dat, behoudens zulk een verzoek, de debatten zullen worden gesloten op 17 oktober 2018 en de zaak in beraad zal worden genomen.

Aangezien geen enkel verzoek tot terechtzitting werd ingediend, is de zaak op 17 oktober 2018 in beraad genomen.

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

II. *De feiten en de rechtspleging in het bodemgeschil*

Vincenzo Bastianelli en Suzanne Goffard, eisende partijen voor de verwijzende rechter, zijn gedomicilieerd te Visé, in België. Vincenzo Bastianelli is internationaal vrachtwagenchauffeur. Hij werkt sinds 1987 als werknemer bij een vennootschap naar Zwitsers recht. Hij beschikt over een Zwitsers rijbewijs.

Gedurende het aanslagjaar 2013 is hij arbeidsongeschikt en ontvangt hij dus 80 % van zijn loon gedurende dat aanslagjaar. In zijn aangifte in de personenbelasting voor de aanslagjaren 2011 tot 2013, vermeldt Vincenzo Bastianelli dat zijn inkomsten van Zwitserse oorsprong zijn en verzoekt hij om de vrijstelling ervan.

Het Centraal Taxatiekantoor te Luik richt twee vragen om inlichtingen aan Vincenzo Bastianelli.

Het Centraal Taxatiekantoor dat geen antwoord heeft ontvangen binnen de wettelijke termijn op de tweede vraag om inlichtingen, verzendt een kennisgeving van aanslag van ambtswege naar Vincenzo Bastianelli waarbij hem wordt aangekondigd dat de bezoldigingen van Zwitserse oorsprong in België zullen worden belast tegen het volle tarief. Er worden drie aanslagen, die in overeenstemming zijn met de ter kennis gebrachte grondslagen, gevestigd op naam van de eisende partijen voor de aanslagjaren 2011 tot 2013.

De eisende partijen dienen een bezwaarschrift in tegen die aanslagen, waarbij zij zich beroepen op het discriminerende karakter van artikel 15, lid 3, van de overeenkomst tussen het Koninkrijk België en de Zwitserse Bondsstaat tot het vermijden van dubbele belasting inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, ondertekend te Bern op 28 augustus 1978 (hierna : de Belgisch-Zwitserse Overeenkomst van 28 augustus 1978). Zij vorderen de toepassing van de procedure van onderlinge overeenstemming die wordt geregeld in artikel 26 van dezelfde Overeenkomst, om de dubbele belasting op de Zwitserse inkomsten teniet te doen.

Ingevolge dat bezwaarschrift erkent de gewestelijke directeur der directe belastingen te Luik, op basis van de verklaringen van de werkgever, de aanwezigheid van Vincenzo Bastianelli in Zwitserland gedurende 84 dagen op 231 gepresteerde dagen voor het jaar 2010 en 42 dagen op 233 gepresteerde dagen voor het jaar 2011, gaat hij over tot een opsplitsing van de aangegeven inkomsten op basis van die verhouding en kent hij de overeenkomstige ontheffingen toe.

Teneinde hun betwisting voort te zetten dienen de eisende partijen voor de verwijzende rechter een verzoekschrift in.

De verwijzende rechter stelt vast dat artikel 15, lid 1, van de Belgisch-Zwitserse Overeenkomst van 28 augustus 1978, zoals die wordt geïnterpreteerd door de Belgische belastingadministratie, erop neerkomt dat Vincenzo Bastianelli het positieve bewijs moet leveren van zijn fysieke aanwezigheid in Zwitserland en in de doorkruiste derde Staten teneinde zijn prestaties te kunnen lokaliseren en de belastingbevoegdheid toe te kennen aan Zwitserland indien wordt bewezen dat hij daadwerkelijk in Zwitserland aanwezig was, of aan België indien wordt aangetoond dat hij niet fysiek aanwezig is in Zwitserland maar Europa doorkruist voor rekening van zijn Zwitserse werkgever. Volgens de verwijzende rechter eist de Belgische belastingadministratie niet alleen « eenzijdige verklaringen » vanwege de belastingplichtige, zoals zijn arbeidsovereenkomst of een verklaring van zijn werkgever, maar ook de overlegging van bewijsstukken waarvan de bewaring niet is voorgeschreven door het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992), zoals niet-geanonimiseerde maaltijdcheques, bewijzen van betalingen met bankkaarten van die aankopen van voedingsmiddelen, farmaceutische producten, brandstoffen, parkeerkosten, kosten voor huisvesting, gezondheidszorg, enz.

Hij is van mening dat die fiscale regeling de rechtszekerheid van de werknemer aantast, dat zij afbreuk doet aan het beginsel van het vrije verkeer van werknemers, en dat zij de werknemer blootstelt aan de risico's van een dubbele belasting, hem onderwerpt aan voortdurende administratieve verplichtingen en hem verplicht om permanent bewijsstukken te verzamelen.

Hij merkt op dat niet wordt betwist dat Vincenzo Bastianelli twee of zelfs drie keer per week in Zwitserland goederen in ontvangst neemt, hetzij om ze te laden, hetzij om ze te lossen, en dat daaruit volgt dat Vincenzo Bastianelli zijn dienstorders in Zwitserland krijgt bij zijn werkgever en dat de plaats van werkelijke leiding van die laatste in Zwitserland is gelegen.

Verwijzend naar de op 17 september 1970 gesloten Overeenkomst tussen het Koninkrijk België en het Groothertogdom Luxemburg tot het vermijden van dubbele belasting en tot regeling van sommige andere aangelegenheden inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen (hierna : de Belgisch-Luxemburgse Overeenkomst van 17 september 1970), naar het Avenant van 11 december 2002 bij die Overeenkomst en naar een arrest van het Hof van Beroep te Luik van 8 mei 2013, stelt de verwijzende rechter de voormelde prejudiciële vragen aan het Hof.

III. *In rechte*

- A -

A.1.1. De eisende partijen voor de verwijzende rechter onderstrepen dat, sinds 1987, Vincenzo Bastianelli door « de bronstaat » belast is op de door zijn werkgever uitbetaalde bezoldigingen. Zij geven aan dat de Belgische Staat heeft geoordeeld het gedeelte van de door Vincenzo Bastianelli ontvangen bezoldiging dat overeenstemt met de dagen die niet in Zwitserland zijn gepresteerd te moeten belasten, op grond van artikel 15 van de Belgisch-Zwitserse Overeenkomst van 28 augustus 1978 en van de artikelen 5 en 6 van het WIB 1992. Zij voegen eraan toe dat, bij de voor de verwijzende rechter aangevochten beslissing, de Belgische Staat de bezoldiging die Vincenzo Bastianelli ontving gedurende het aanslagjaar 2013 integraal heeft belast, omdat hij toen arbeidsongeschikt was en dat aanslagjaar geen prestaties in Zwitserland had verricht.

A.1.2. Ten aanzien van de eerste prejudiciële vraag doen de eisende partijen voor de verwijzende rechter gelden dat overeenkomsten tot voorkoming van dubbele belasting, zodra zij via een instemmingswet in de interne rechtsorde zijn opgenomen, tussen belastingplichtigen geen verschil in behandeling mogen creëren dat niet redelijk kan worden verantwoord.

Zij voeren aan dat er geen enkele objectieve reden is voor het verschil in behandeling dat de in het geding zijnde bepaling instelt tussen vrachtwagenchauffeurs, Belgische inwoners, naargelang zij werken voor een vennootschap waarvan de zetel in Luxemburg of in Zwitserland gelegen is, in zoverre de eerstgenoemden automatisch door de Luxemburgse Staat worden belast, zonder risico van een dubbele belasting en zonder het aantal uren gepresteerd op het grondgebied van elke doorkruiste Staat te moeten bewijzen, terwijl de laatstgenoemden worden blootgesteld aan het risico van een dubbele belasting en zich in een totale rechtsonzekerheid bevinden wat betreft de aanslagvoet die op hun bezoldiging van toepassing is. Zij onderstrepen dat beide categorieën van werknemers nochtans hetzelfde statuut hebben, dat van loontrekkende, en dat zij in dezelfde beroepssector van het wegvervoer op het Europese continent werken.

Zij voeren aan dat artikel 15 van de Belgisch-Zwitserse Overeenkomst van 28 augustus 1978, geïnterpreteerd in die zin dat het de Belgische Staat de mogelijkheid biedt om de bezoldiging te belasten in verhouding tot de prestaties die buiten de « bronstaat » zijn verricht, strijdig is met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

A.1.3. Ten aanzien van de tweede prejudiciële vraag doen de eisende partijen voor de verwijzende rechter gelden dat er voor het verschil in behandeling tussen een internationale vrachtwagenchauffeur, die « door een overeenkomstsluitende Staat of zelfs door beide overeenkomstsluitende Staten » wordt belast naar gelang van de plaats van de uitoefening van zijn prestaties, en een lijnpiloot of een schipper, die automatisch door de bronstaat

worden belast, geen enkele redelijke verantwoording bestaat. Zij vragen zich af hoe de Belgische Staat een dergelijk verschil in behandeling kan rechtvaardigen naargelang die categorieën van belastingplichtigen zich buiten de « bronstaat » voortbewegen over de weg, over zee of in de lucht.

Zij voeren aan dat artikel 15 van de Belgisch-Zwitserse Overeenkomst van 28 augustus 1978, « in samenhang gelezen met de artikelen 5 en 6 van het WIB 1992 » en geïnterpreteerd in die zin dat het de verblijfstaat toestaat de prestaties die zijn verricht door een vrachtwagenchauffeur die werkt voor rekening van een vennootschap gelegen in de « bronstaat » te belasten, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet schendt.

A.2.1. De Ministerraad geeft aan dat de Belgische belastingadministratie heeft geoordeeld dat enkel de inkomsten die Vincenzo Bastianelli ontving voor de dienstbetrekking die hij fysiek uitoefende in Zwitserland, in dat land belastbaar waren, en dat België het recht behield om de bezoldigingen met betrekking tot een werkzaamheid uitgeoefend buiten Zwitserland te belasten.

A.2.2. De Ministerraad zet uiteen dat krachtens de artikelen 5 en 6 van het WIB 1992 de bezoldigingen verkregen door een aan de personenbelasting onderworpen persoon wegens een beroepswerkzaamheid uitgeoefend in het buitenland, in principe in België belastbaar zijn. Hij voegt eraan toe dat, indien een belastingplichtige, Belgische inwoner, van mening is dat een overeenkomst tot voorkoming van dubbele belasting aan een ander land de bevoegdheid verleent om een bepaald inkomen te belasten en België verplicht om dat inkomen vrij te stellen, het aan hem is het bewijs te leveren van het feit dat de voorwaarden om die vrijstelling te verkrijgen, vervuld zijn. Hij geeft aan dat, in dat geval, België de daaruit voortvloeiende dubbele belasting zal moeten wegwerken, op de manier waarin de overeenkomst voorziet.

Verwijzend naar een omzendbrief van 16 januari 2004 preciseert hij dat overeenkomsten tot voorkoming van dubbele belasting niet tot doel hebben een inkomen te belasten, maar een vooraf bestaande belastingbevoegdheid te verdelen op grond van de bepalingen van het interne recht van elk van de overeenkomstsluitende Staten, teneinde een mogelijke dubbele belasting uit te sluiten (via hetzij een vrijstelling, hetzij een verrekening). Hij voegt eraan toe dat het niet die overeenkomsten zijn, maar wel het interne recht dat de bron vormt voor het verschuldigd zijn van de belasting.

A.2.3. De Ministerraad doet gelden dat krachtens artikel 15, lid 1, van de Belgisch-Zwitserse Overeenkomst van 28 augustus 1978, Zwitserland, als « bronstaat », enkel het recht heeft om de bezoldigingen te belasten die verbonden zijn aan de werkzaamheid die fysiek is uitgeoefend op zijn grondgebied. Hij onderstreept dat België daarentegen, als staat van verblijf, de belastingbevoegdheid behoudt ten aanzien van alle andere bezoldigingen die voortvloeien uit werkzaamheden in loondienst die zowel in België als in derde Staten zijn uitgeoefend, onder voorbehoud van de toepassing van de andere dubbelbelastingovereenkomsten die België met die derde Staten heeft gesloten.

Hij geeft aan dat krachtens artikel 15, lid 3, van dezelfde Overeenkomst, de algemene regel bedoeld in paragraaf 1 van dat artikel niet geldt voor de « beloningen verkregen ter zake van een dienstbetrekking uitgeoefend aan boord van een schip of luchtvaartuig dat in internationaal verkeer wordt geëxploiteerd, of aan boord van een schip dat dient voor het vervoer in de binnenwateren ». Hij erkent dat die afwijking werd uitgebreid tot de dienstbetrekkingen uitgeoefend aan boord van een wegvoertuig voor internationaal verkeer, in sommige overeenkomsten die België met andere landen heeft gesloten, maar onderstreept dat dit niet het geval is in de Belgisch-Zwitserse Overeenkomst van 28 augustus 1978.

Hij voert aan dat de Belgische belastingadministratie dus terecht is overgegaan tot een uitsplitsing van de in het geding zijnde bezoldigingen tussen de twee landen op grond van de plaats waar Vincenzo Bastianelli zijn beroepswerkzaamheid heeft uitgeoefend. Verwijzend naar een brief van 23 februari 2005 doet hij gelden dat de Zwitserse belastingautoriteiten instemmen met die analyse van de Belgisch-Zwitserse Overeenkomst van 28 augustus 1978. Hij voegt eraan toe dat de OESO-Commentaar teruggaat op een overleg tussen de vertegenwoordigers van de lidstaten binnen het Comité voor fiscale zaken van de OESO en dat die, onder artikel 15/1 van de Modelovereenkomst inzake belastingen, bepaalt dat in de zin van de overeenkomsten tot voorkoming van dubbele belasting, de dienstbetrekking wordt uitgeoefend « op de plaats waar de loontrekkende fysiek aanwezig is wanneer hij de werkzaamheden uitoefent waarvoor de aan die dienstbetrekking verbonden inkomsten worden betaald ».

A.2.4. De Ministerraad is van mening dat de twee prejudiciële vragen ontkennend moeten worden beantwoord.

Verwijzend naar de arresten nrs. 16/2009, 32/2013 en 169/2014 doet hij in de eerste plaats gelden dat het doel dat erin bestaat een dubbele internationale belasting af te schaffen, niet impliceert dat de belastingplichtige kan eisen de fiscale regeling te genieten die hij het voordeligst acht. Hij is van mening dat louter het feit dat de Belgisch-Zwitserse Overeenkomst van 28 augustus 1978 in een andere regel voorziet (in voorkomend geval minder gunstig voor de belastingplichtige) dan die welke is bepaald in de Belgisch-Luxemburgse Overeenkomst van 17 september 1970, niet als zodanig als discriminerend kan worden beschouwd.

In de tweede plaats voert de Ministerraad aan dat krachtens het beginsel van de relativiteit van de verdragen vervat in artikel 34 van het Verdrag van Wenen van 23 mei 1969 inzake het verdragenrecht, België geen criterium voor verdeling van de belastingbevoegdheid zoals bepaald in een andere overeenkomst aan Zwitserland kan opleggen.

In de derde plaats doet hij, met verwijzing naar de parlementaire voorbereiding van de instemmingswet van 2 september 1980 en naar de OESO-Commentaar betreffende artikel 15 van de Modelovereenkomst inzake belastingen gelden, dat artikel 15, § lid 3, van de OESO-Modelovereenkomst inzake belastingen, waarop de Belgisch-Zwitserse Overeenkomst van 28 augustus 1978 geïnspireerd is, uitsluitend het internationaal verkeer uitgeoefend aan boord van een schip of een luchtvaartuig beoogt, en niet hetwelk wordt uitgeoefend aan boord van een vrachtwagen of een trein.

Hij geeft aan dat de meeste overeenkomsten tot voorkoming van dubbele belasting die België heeft gesloten, geen uitbreiding bevatten van de afwijkende regeling van artikel 15, lid 3, tot het wegvervoer in internationaal verkeer. Hij voegt eraan toe dat de minderheid van de overeenkomsten (17 overeenkomsten op 87) die in zulk een uitbreiding voorzien, onderling verschillen wat betreft de oplossing die werd aangenomen om te bepalen welk land over de bevoegdheid beschikt om de bezoldigingen van de internationale wegvervoerders te belasten. Hij zet uiteen dat de belastingbevoegdheid aldus wordt toegekend aan « de Staat waarin de plaats van de werkelijke leiding van de [transportonderneming] is gelegen » in de Overeenkomst tussen België en het Groothertogdom Luxemburg, aan « de Staat waar de vaste inrichting is gelegen waarvan [de chauffeurs] afhangen of, indien dergelijke inrichting niet aanwezig is, aan [hun staat van verblijf] » in de Overeenkomst tussen België en Frankrijk, en aan « de staat van verblijf van de genietter » in de Overeenkomst tussen België en het Verenigd Koninkrijk.

In de vierde plaats ziet de Ministerraad niet in welk opzicht de regel voor verdeling van de belastingbevoegdheid tussen verschillende Staten op grond van de plaats van uitoefening van de werkzaamheid discriminerend is, aangezien die regel zowel geldt voor de Belgische inwoners die in Zwitserland werken als voor de Zwitserse inwoners die in België werken.

Hij voegt eraan toe dat de toepassing van de Belgisch-Zwitserse Overeenkomst van 28 augustus 1978 te dezen niet leidt tot een dubbele belasting.

Hij onderstreept dat, ook al kan die regel administratieve verplichtingen met zich meebrengen, alle loontrekkende Belgische inwoners wier werkgever in Zwitserland gevestigd is en wier werkzaamheid in zekere mate verplaatsingen inhoudt, zoals consultants of verkopers die op het grondgebied van verschillende Staten werken, zich in dezelfde situatie als de wegvervoerders kunnen bevinden.

Wat de voorzienbaarheid van de regeling betreft, geeft hij aan dat, op het ogenblik dat de aangifte in de personenbelasting wordt ingediend (over het algemeen tegen 30 juni van het aanslagjaar), het jaar van de inkomsten sinds meerdere maanden verstreken is en de verhouding van de op elk grondgebied verrichte prestaties gekend is.

Hij doet ten slotte gelden dat de situatie waarvan de eisende partijen voor de verwijzende rechter zeggen het slachtoffer te zijn, niet voortvloeit uit een niet-nakoming, door België, van zijn internationale verplichtingen, dat het de Belgische Staat niet toekomt de manier waarop Zwitserland de inning van zijn belastingen organiseert in twijfel te trekken en dat de inhoudingen van belasting aan de bron die in Zwitserland zijn gedaan te dezen bijzonder laag waren voor de in het geding zijnde aanslagjaren.

A.3.1. In hun memorie van antwoord geven de eisende partijen voor de verwijzende rechter aan dat niet wordt betwist dat de Belgisch-Zwitserse Overeenkomst van 28 augustus 1978 niet de bron is voor het verschuldigd zijn van de belasting, maar dat zij een uitzondering aanbrengt op het beginsel van de belasting, door België, van alle inkomsten die « in Zwitserland door rijksinwoners zijn verkregen ».

Zij doen gelden dat te dezen, een vrachtwagenchauffeur, Belgische inwoner, die werkt voor een vennootschap waarvan de zetel in Zwitserland gelegen is zijn vervoer noodzakelijkerwijs verricht op andere grondgebieden dan België en Zwitserland en dat hij in elk van de doorkruiste Staten wordt belast, terwijl krachtens de Belgisch-Luxemburgse Overeenkomst van 17 september 1970, een vrachtwagenchauffeur, Belgische inwoner, die werkt voor een vennootschap waarvan de zetel in Luxemburg gelegen is uitsluitend in Luxemburg wordt belast.

A.3.2. De eisende partijen voor de verwijzende rechter preciseren dat zij geen discriminatie aanklagen met betrekking tot een aanslagvoet die ongunstiger is in België dan in Zwitserland of Luxemburg, maar wel de verplichtingen die de interpretatie die wordt gegeven aan artikel 15 van de Belgisch-Zwitserse Overeenkomst van 28 augustus 1978 doet wegen op de Belgische inwoner en de rechtsonzekerheid die daaruit voortvloeit, naargelang de vrachtwagenchauffeur voor een Zwitserse werkgever of voor een Luxemburgse werkgever werkt.

A.3.3. De eisende partijen voor de verwijzende rechter doen gelden dat, in een arrest van 28 mei 2004, het Hof van Cassatie een andere interpretatie gaf aan artikel 15 van de overeenkomst tot voorkoming van dubbele belasting waarvan de bewoordingen identiek waren aan die van het in het geding zijnde artikel 15, dat wel in overeenstemming was met het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie. Zij voeren aan dat het de gewijzigde interpretatie van de in het geding zijnde bepaling van het Hof van Cassatie is die strijdig is met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

Zij betwisten de verwijzing door de Ministerraad naar de brief van de Zwitserse autoriteiten van 23 februari 2005 aangezien het de Zwitserse Staat niet zou toekomen zich uit te spreken over de grondwettigheid van een Belgische internrechtelijke bepaling.

Zij voeren aan dat inzake sociale zekerheid, de wet die van toepassing is krachtens de EEG-verordening nr. 1408/71, die ook op Zwitserland van toepassing is, niet kan neerkomen op « een verdeling over de verschillende Staten waarin de werknemer-belastingplichtige zijn werkzaamheid fysiek uitoefent ».

- B -

B.1.1. De prejudiciële vragen hebben betrekking op artikel 1 van de wet van 2 september 1980 « houdende goedkeuring van de Overeenkomst tussen het Koninkrijk België en de Zwitserse Bondsstaat tot het vermijden van dubbele belasting inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, ondertekend te Bern op 28 augustus 1978 » (hierna : Belgisch-Zwitserse Overeenkomst van 28 augustus 1978) in zoverre het instemming verleent met artikel 15, lid 3, van die Overeenkomst.

Artikel 15 van de Belgisch-Zwitserse Overeenkomst van 28 augustus 1978 bepaalt :

« § 1. Onder voorbehoud van de bepalingen van de artikelen 16, 18 en 19, zijn lonen, salarissen en andere, soortgelijke beloningen verkregen door een inwoner van een overeenkomstsluitende Staat ter zake van een dienstbetrekking slechts in die Staat belastbaar, tenzij de dienstbetrekking in de andere overeenkomstsluitende Staat wordt uitgeoefend. Indien de dienstbetrekking aldaar wordt uitgeoefend, zijn de ter zake daarvan verkregen beloningen in die andere Staat belastbaar.

§ 2. Niettegenstaande de bepalingen van paragraaf 1 zijn beloningen verkregen door een inwoner van een overeenkomstsluitende Staat ter zake van een in de andere overeenkomstsluitende Staat uitgeoefende dienstbetrekking slechts in de eerstbedoelde Staat belastbaar, indien :

a) de genierter in de andere Staat verblijft gedurende een tijdvak of tijdvakken die in het kalenderjaar een totaal van [183] dagen niet te boven gaan, en

b) de beloningen worden betaald door of namens een werkgever die geen inwoner van de andere Staat is, en

c) de beloningen niet ten laste komen van een vaste inrichting of een vaste basis, die de werkgever in de andere Staat heeft.

§ 3. Niettegenstaande de voorgaande bepalingen van dit artikel, zijn beloningen verkregen ter zake van een dienstbetrekking uitgeoefend aan boord van een schip of luchtvaartuig dat in internationaal verkeer wordt geëxploiteerd, of aan boord van een schip dat dient voor het vervoer in de binnenwateren, belastbaar in de overeenkomstsluitende Staat waar de plaats van de werkelijke leiding van de onderneming is gelegen ».

B.1.2. Artikel 15 van de Belgisch-Zwitserse Overeenkomst van 28 augustus 1978 regelt de verdeling van de belastingbevoegdheid, tussen België en Zwitserland, voor de lonen, salarissen en andere, soortgelijke beloningen verkregen door personen die inwoner zijn van België, van Zwitserland of van beide Staten ter zake van een dienstbetrekking (artikel 1 van dezelfde Overeenkomst).

Krachtens artikel 15, lid 1, komt de bevoegdheid om de beloningen die een inwoner van een overeenkomstsluitende Staat verkrijgt ter zake van een dienstbetrekking te belasten in eerste instantie toe aan de overeenkomstsluitende Staat waarvan de werknemer inwoner is. Indien de dienstbetrekking echter in een andere Staat wordt uitgeoefend, komt de belastingbevoegdheid in beginsel toe aan de overeenkomstsluitende werkstaat.

Artikel 15, lid 2, voorziet in een uitzondering op de algemene regel vermeld in artikel 15, lid 1 : de beloningen verkregen door een inwoner van een overeenkomstsluitende Staat ter zake van een in de andere overeenkomstsluitende Staat uitgeoefende dienstbetrekking zijn uitsluitend belastbaar in de overeenkomstsluitende woonstaat van de werknemer wanneer drie voorwaarden zijn vervuld : (a) de werknemer verblijft in de andere Staat gedurende een tijdvak of tijdvakken die in het kalenderjaar een totaal van 183 dagen niet te boven gaan, (b) de beloningen worden betaald door of namens een werkgever die geen inwoner van de

andere Staat is en (c) de beloningen komen niet ten laste van een vaste inrichting of een vaste basis die de werkgever in de andere Staat heeft (de zogenoemde regel van de « 183 dagen »).

Artikel 15, lid 3, voorziet ten slotte in een bijzondere regeling voor beloningen verkregen ter zake van een dienstbetrekking uitgeoefend aan boord van een schip of luchtvaartuig dat in internationaal verkeer wordt geëxploiteerd, of aan boord van een schip dat dient voor het vervoer in de binnenwateren. Die beloningen zijn belastbaar in de overeenkomstsluitende Staat waar de plaats van de werkelijke leiding van de onderneming is gelegen.

B.2.1. In de interpretatie die door de verwijzende rechter in aanmerking is genomen komt de vereiste dat een dienstbetrekking wordt uitgeoefend in de andere overeenkomstsluitende Staat in de zin van artikel 15, lid 1, *in fine*, van de Belgisch-Zwitserse Overeenkomst van 28 augustus 1978 erop neer dat de belastingbevoegdheid uitsluitend aan Zwitserland wordt toegekend indien wordt aangetoond dat de werknemer daadwerkelijk fysiek aanwezig is in Zwitserland.

Die interpretatie stemt overeen met die van het Hof van Cassatie dat, bij een arrest van 15 oktober 2015 (F.13.0120.N), betreffende artikel 15, lid 1, van de Overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting die op 16 oktober 1969 werd gesloten tussen België en Denemarken, waarvan de bewoordingen vrijwel identiek zijn aan die van artikel 15, lid 1, van de Belgisch-Zwitserse Overeenkomst van 28 augustus 1978, heeft geoordeeld wat volgt :

« 1. Krachtens artikel 15, § 1, van het Belgisch-Deens dubbelbelastingverdrag van 16 oktober 1969 zijn lonen, salarissen en andere soortgelijke beloningen, verkregen door een verblijfhouder van een overeenkomstsluitende Staat ter zake van een dienstbetrekking slechts in die Staat belastbaar, tenzij de dienstbetrekking in een andere overeenkomstsluitende Staat wordt uitgeoefend. Indien de dienstbetrekking aldaar wordt uitgeoefend, zijn de ter zake daarvan verkregen beloningen in een andere Staat belastbaar.

Op grond van die verdragsbepaling komt het heffingsrecht over lonen in eerste instantie toe aan de Staat waarvan de werknemer inwoner is. Indien de dienstbetrekking echter in een andere Staat wordt uitgeoefend, hetgeen veronderstelt dat de werknemer aldaar fysiek aanwezig is voor het verrichten van werkzaamheden, komt het heffingsrecht in beginsel toe aan de werkstaat.

In geval van internationaal vrachtwagenvervoer is de Staat, waarin de transportonderneming is gevestigd, enkel heffingsbevoegd voor de dagen waarop de vrachtwagenbestuurder daadwerkelijk in die Staat heeft gewerkt.

2. De appelrechters stellen vast dat :

- de eerste verweerder zijn woonplaats heeft in België;
- hij als internationaal vrachtwagenbestuurder werkzaam is bij een Deense firma;
- transporten in verschillende landen worden uitgevoerd, zonder dat gedetailleerde gegevens voorliggen van het aantal gepresteerde uren c.q. gereden kilometers of gepresteerde uren per land afzonderlijk;
- de vrachtwagens in Denemarken ingeschreven zijn en dat de transporten vanuit Denemarken georganiseerd worden.

3. De appelrechters oordelen dat :

- voor de invulling van het begrip ‘ *uitoefenen van een dienstbetrekking in een andere staat* ’ dan de woonstaat ten aanzien van een internationaal vrachtwagenbestuurder die zich bijna dagelijks over verschillende landen verplaatst, het criterium van ‘ *fysieke aanwezigheid* ’ onwerkbaar is;
- de inkomsten van de eerste verweerder voor het leveren van prestaties als internationaal vrachtwagenbestuurder bij een Deense firma, in toepassing van artikel 15, § 1, van het Belgisch-Deens dubbelbelasting, niet onderworpen zijn aan de Belgische belastingen.

4. De appelrechters die aldus met betrekking tot de aanslagjaren 2003, 2004 en 2006 de heffingsbevoegdheid ter zake van inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid gedeeltelijk verricht in een andere Staat dan de woonstaat, toekennen aan de werkstaat zonder rekening te houden met de omvang van de prestaties die werden verricht buiten het grondgebied van de werkstaat, schenden artikel 15, § 1 van het Belgisch-Deens dubbelbelastingverdrag.

Het middel is in zoverre gegrond ».

Het Hof van Cassatie heeft zich in dezelfde zin uitgesproken over artikel 15, lid 1, van de Overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting gesloten op 19 oktober 1970 tussen België en Nederland (Cass., 15 oktober 2015, F.14.0083.N, niet bekendgemaakt).

B.2.2. Krachtens artikel 15, lid 1, van de Belgisch-Zwitserse Overeenkomst van 28 augustus 1978, zoals geïnterpreteerd door de verwijzende rechter, zijn de beloningen verkregen door een internationale vrachtwagenchauffeur, Belgische inwoner, met een arbeidsovereenkomst met een werkgever wiens plaats van werkelijke leiding in Zwitserland gelegen is, in principe belastbaar in België, dat de overeenkomstsluitende woonstaat van de werknemer is (artikel 15, lid 1, eerste zin). Zwitserland, dat de overeenkomstsluitende Staat is

waarin de dienstbetrekking wordt uitgeoefend, is enkel heffingsbevoegd « voor de dagen waarop de vrachtwagenbestuurder daadwerkelijk in die Staat heeft gewerkt » (artikel 15, lid 1, tweede zin) (Cass., 15 oktober 2015, F.13.0120.N; Cass., 15 oktober 2015, F.14.0083.N, niet bekendgemaakt).

Ten aanzien van de tweede prejudiciële vraag

B.3.1. Met de tweede prejudiciële vraag wordt het Hof verzocht de bestaanbaarheid van de in het geding zijnde bepaling te onderzoeken, met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in zoverre zij in België leidt tot een vrijstelling van de beloningen van Zwitserse oorsprong die zijn uitbetaald door een werkgever wiens plaats van werkelijke leiding in Zwitserland gelegen is, voor prestaties als werknemer aan boord van een luchtvaartuig of een schip terwijl zij in België leidt tot een belasting van de beloningen van Zwitserse oorsprong die zijn uitbetaald door een werkgever wiens plaats van werkelijke leiding in Zwitserland gelegen is, voor prestaties als werknemer aan boord van een trein of een vrachtwagen.

B.3.2. De verwijzende rechter vergelijkt de situatie van de werknemer, Belgische inwoner, die is tewerkgesteld aan boord van een trein of een vrachtwagen, op basis van een arbeidsovereenkomst met een werkgever wiens plaats van werkelijke leiding in Zwitserland gelegen is, en op wie artikel 15, lid 1, van de Belgisch-Zwitserse Overeenkomst van 28 augustus 1978 van toepassing is, met die van de werknemer, Belgische inwoner, die is tewerkgesteld aan boord van een luchtvaartuig of een schip, op basis van een arbeidsovereenkomst met een werkgever wiens plaats van werkelijke leiding gelegen is in Zwitserland, en op wie artikel 15, lid 3, van dezelfde Overeenkomst van toepassing is.

Het verschil in behandeling waarover aan het Hof een vraag wordt gesteld vloeit bijgevolg voort uit artikel 15, lid 3, van de Belgisch-Zwitserse Overeenkomst van 28 augustus 1978, in samenhang gelezen met artikel 15, lid 1, van dezelfde Overeenkomst.

B.4. Het bodemgeschil heeft betrekking op de belasting, in België, van de beloningen verkregen door een internationale vrachtwagenchauffeur, Belgische inwoner, die werkt voor rekening van een onderneming waarvan de plaats van werkelijke leiding in Zwitserland gelegen is.

Het Hof onderzoekt het voormelde verschil in behandeling bijgevolg uitsluitend in zoverre het betrekking heeft op de internationale vrachtwagenchauffeurs, zonder de situatie van de personeelsleden van de spoorwegmaatschappijen te onderzoeken, die overigens inzonderheid wordt beoogd in artikel 19, lid 3, tweede alinea, van de Belgisch-Zwitserse Overeenkomst van 28 augustus 1978.

B.5. Uit hetgeen in B.2.2 is vermeld, blijkt dat krachtens artikel 15, lid 1, van de Belgisch-Zwitserse Overeenkomst van 28 augustus 1978, zoals geïnterpreteerd door de verwijzende rechter, de beloningen verkregen door een internationale vrachtwagenchauffeur, Belgische inwoner, met een arbeidsovereenkomst met een werkgever wiens plaats van werkelijke leiding gelegen is in Zwitserland, in principe belastbaar zijn in België, dat de overeenkomstsluitende woonstaat van de werknemer is. Die beloningen zijn belastbaar in Zwitserland, dat de overeenkomstsluitende Staat is waarin de dienstbetrekking wordt uitgeoefend, uitsluitend voor de dagen waarop de vrachtwagenchauffeur daadwerkelijk in die Staat heeft gewerkt.

Krachtens artikel 15, lid 3, van dezelfde Overeenkomst, zoals geïnterpreteerd door de verwijzende rechter, zijn daarentegen de beloningen verkregen door een werknemer, Belgische inwoner, die is tewerkgesteld « aan boord van een schip of luchtvaartuig dat in internationaal verkeer wordt geëxploiteerd, of aan boord van een schip dat dient voor het vervoer in de binnenwateren », op basis van een arbeidsovereenkomst met een werkgever wiens plaats van werkelijke leiding in Zwitserland gelegen is, integraal belastbaar in Zwitserland, dat de overeenkomstsluitende Staat is op het grondgebied waarvan de plaats van de werkelijke leiding van de onderneming gelegen is.

B.6. Daar de toetsing van het Hof het onderzoek van de inhoud van artikel 15 van de Belgisch-Zwitserse Overeenkomst van 28 augustus 1978 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.7.1. Zoals de andere overeenkomsten tot het vermijden van dubbele belasting heeft de Belgisch-Zwitserse Overeenkomst van 28 augustus 1978 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 interne rechten.

B.7.2. De memorie van toelichting bij het wetsontwerp houdende goedkeuring van de Overeenkomst preciseert dat deze in ruime mate is geïnspireerd op de Modelovereenkomst inzake belastingen die op internationaal niveau werd opgesteld door de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) (*Parl. St.*, Kamer, B.Z. 1979, nr. 255/1, p. 2).

B.8.1. De in het geding zijnde bepaling is geïnspireerd op artikel 15, lid 3, van de OESO-Modelovereenkomst inzake belastingen, in de versie zoals die luidde op de datum van de ondertekening van de Belgisch-Zwitserse Overeenkomst op 28 augustus 1978, en zulks tot 20 november 2017 :

« Niettegenstaande de voorgaande bepalingen van dit artikel, zijn beloningen verkregen ter zake van een dienstbetrekking uitgeoefend aan boord van een schip of luchtvaartuig dat in internationaal verkeer wordt geëxploiteerd, of aan boord van een schip dat dient voor het vervoer in de binnenwateren, belastbaar in de overeenkomstsluitende Staat waar de plaats van de werkelijke leiding van de onderneming is gelegen » (OESO (2014), *Modelovereenkomst inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen : verkorte versie 2014*, OESO-uitgaven, artikel 15 « Inkomsten uit een dienstbetrekking », pp. 33-34) (eigen vertaling).

B.8.2. Sinds de « Editie 2017 van de OESO-Modelovereenkomst inzake belastingen » van 21 november 2017 luidt artikel 15, lid 3, van de Modelovereenkomst als volgt :

« Niettegenstaande de voorgaande bepalingen van dit artikel, zijn beloningen verkregen door een inwoner van een overeenkomstsluitende Staat ter zake van een dienstbetrekking, als lid van de vaste bemanning van een schip of luchtvaartuig, uitgeoefend aan boord van een schip of luchtvaartuig dat in internationaal verkeer wordt geëxploiteerd, met uitzondering van een dienstbetrekking uitgeoefend aan boord van een schip of luchtvaartuig dat enkel in de andere overeenkomstsluitende Staat wordt geëxploiteerd, slechts in de eerstgenoemde Staat belastbaar » (OESO (2017), *Modelovereenkomst inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen : verkorte versie 2017*, OESO-uitgaven, artikel 15, lid 3, p. 39) (eigen vertaling).

Daaruit volgt dat, sinds 21 november 2017, artikel 15, lid 3, van de OESO-Modelovereenkomst inzake belastingen bepaalt dat beloningen verkregen ter zake van een dienstbetrekking, als lid van de vaste bemanning van een schip of een luchtvaartuig, uitgeoefend aan boord van een schip of een luchtvaartuig dat in internationaal verkeer wordt geëxploiteerd, in principe belastbaar zijn in de overeenkomstsluitende woonstaat van de werknemer.

B.9. De Commentaar bij de OESO-Modelovereenkomst inzake belastingen is niet bindend voor de lidstaten van de OESO. In zoverre die Commentaar het resultaat is van de besprekingen gevoerd door de vertegenwoordigers van de lidstaten in het Comité voor fiscale zaken van de OESO, weerspiegelt hij niettemin de manier waarop de tekst van de Modelovereenkomst door de lidstaten werd opgevat.

B.10. De paragrafen 9 en 10 van de Commentaar betreffende artikel 15, lid 3, van de OESO-Modelovereenkomst inzake belastingen, in de versie vóór 21 november 2017, luiden als volgt :

« 9. Ingevolge paragraaf 3 is, voor de beloningen van de bemanningen van schepen of luchtvaartuigen in internationaal verkeer of van schepen die dienen voor het vervoer in de binnenwateren een regel van toepassing die, tot op zekere hoogte, de regel volgt die van toepassing is op de inkomsten uit de zeevaart, binnenvaart en luchtvaart, dat wil zeggen dat zij belastbaar zijn in de overeenkomstsluitende Staat waar de plaats van werkelijke leiding van de onderneming zich bevindt. In de Commentaar bij artikel 8 wordt gepreciseerd dat de overeenkomstsluitende Staten kunnen overeenkomen de heffingsbevoegdheid voor die inkomsten toe te kennen aan de Staat van de onderneming die de schepen, binnenschepen of luchtvaartuigen exploiteert. De redenen voor de invoering van die mogelijkheid voor de inkomsten uit de zeevaart, binnenvaart of luchtvaart gelden eveneens voor wat de bezoldiging van de bemanning betreft [...] ».

« 10. Er dient te worden opgemerkt dat niet werd voorzien in specifieke bepalingen voor het belasten van de inkomsten van de grensarbeiders of van de werknemers aan boord van vrachtwagens en treinen tussen verschillende Staten, want de problemen die voortvloeien uit lokale omstandigheden worden beter rechtstreeks door de betrokken Staten opgelost » (OESO (2014), *Modelovereenkomst inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen : verkorte versie 2014*, OESO-uitgaven, Commentaar bij artikel 15 dat betrekking heeft op inkomsten uit een dienstbetrekking, paragrafen 9 en 10, pp. 294-295) (eigen vertaling).

B.11. Daaruit volgt dat de lidstaten van de OESO hebben geoordeeld dat het beter was het aan de betrokken Staten over te laten om, in bilaterale overeenkomsten, de belasting van de inkomsten van werknemers die werken aan boord van vrachtwagens te regelen, zonder dat

het noodzakelijk is in verband met die problematiek in een specifieke bepaling te voorzien in de OESO-Modelovereenkomst inzake belastingen.

Zij hebben daarentegen wel, via artikel 15, lid 3, van de OESO-Modelovereenkomst inzake belastingen, een specifieke bepaling ingevoerd betreffende het belasten van de inkomsten van de bemanning van schepen of luchtvaartuigen in internationaal verkeer of van binnenschepen om, « tot op zekere hoogte », de regel die van toepassing is op die beloningen af te stemmen op de regel die geldt voor de winsten van de ondernemingen welke die schepen, binnenschepen of luchtvaartuigen exploiteren, die is vermeld in artikel 8 van de OESO-Modelovereenkomst.

Krachtens die laatste bepaling zijn winsten uit de exploitatie van schepen of luchtvaartuigen in internationaal verkeer en winsten uit de exploitatie van schepen die dienen voor het vervoer in de binnenwateren slechts belastbaar « in de overeenkomstsluitende Staat waar de plaats van de werkelijke leiding van de onderneming is gelegen ».

Volgens de eerste paragraaf van de Commentaar bij artikel 8 van de Modelovereenkomst inzake belastingen, in de versie ervan zoals die luidde vóór 21 november 2017 :

« De bepaling van paragraaf 1, die betrekking heeft op de winsten uit de exploitatie van schepen of luchtvaartuigen in internationaal verkeer heeft tot doel te verzekeren dat die winsten in één enkele Staat worden belast. De bepaling steunt op het beginsel volgens hetwelk de heffingsbevoegdheid moet worden voorbehouden aan de overeenkomstsluitende Staat waar de plaats van de werkelijke leiding van de onderneming zich bevindt. De uitdrukking ‘ internationaal verkeer ’ is omschreven in alinea *e*) van lid 1 van artikel 3 » (OESO (2014), *Modelovereenkomst inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen : verkorte versie 2014*, OESO-uitgaven, Commentaar bij artikel 8 betreffende het belasten van winsten uit de zeevaart, binnenvaart en luchtvaart, paragraaf 1, p. 190).

Vóór 21 november 2017 luidde artikel 3, lid 1, *e*), van de Modelovereenkomst inzake belastingen als volgt :

« In de zin van deze Overeenkomst, tenzij de context een andere interpretatie vereist : [...] betekent de uitdrukking ‘ internationaal verkeer ’ elk vervoer door een schip of luchtvaartuig dat wordt geëxploiteerd door een onderneming die haar plaats van werkelijke leiding in een overeenkomstsluitende Staat heeft, behalve indien het schip of het luchtvaartuig slechts tussen in de andere overeenkomstsluitende Staat gelegen plaatsen wordt geëxploiteerd » (OESO (2014), *Modelovereenkomst inzake belastingen naar het inkomen en*

naar het vermogen: verkorte versie 2014, OESO-uitgaven, artikel 3 « Algemene bepalingen », § 1, e), p. 25).

Volgens paragraaf 5 van de Commentaar bij artikel 3 van de Modelovereenkomst inzake belastingen, zoals geformuleerd vóór 21 november 2017 :

« De definitie van de uitdrukking ‘ internationaal verkeer ’ steunt op het beginsel dat is uiteengezet in paragraaf 1 van artikel 8 en volgens hetwelk, gezien het bijzondere karakter van de aldus beoogde verrichtingen, alleen de overeenkomstsluitende Staat waar de plaats van de werkelijke leiding van de onderneming is gelegen bevoegd is om de winsten uit die vorm van exploitatie van schepen of luchtvaartuigen te belasten [...] » (*ibid.*, Commentaar bij artikel 3 dat betrekking heeft op de algemene bepalingen, p. 85).

B.12. Gelet op de wil om de belastingheffing op de beloningen van de bemanning van schepen, binnenschepen of luchtvaartuigen af te stemmen op de belastingheffing op de winsten van de ondernemingen die die schepen, binnenschepen of luchtvaartuigen exploiteren, kon de wetgever redelijkerwijs instemmen met een internationale overeenkomst die bepaalt dat alleen de beloningen verkregen door werknemers die werken aan boord van een schip of luchtvaartuig dat in internationaal verkeer wordt geëxploiteerd of aan boord van een binnenschip, en niet die welke worden verkregen door internationale vrachtwagenchauffeurs, belastbaar zijn in de Staat waar de plaats van de werkelijke leiding van de werkgever is gelegen.

Voor de belastingheffing op de beloningen verkregen door internationale vrachtwagenchauffeurs is overigens in andere oplossingen voorzien in andere door België gesloten overeenkomsten tot voorkoming van dubbele belasting.

De in het geding zijnde bepaling heeft geen onevenredige gevolgen aangezien, indien een persoon van mening is dat de maatregelen genomen door een overeenkomstsluitende Staat of door beide overeenkomstsluitende Staten voor hem een belastingheffing met zich meebrengen of zullen meebrengen die niet in overeenstemming is met de bepalingen van de Overeenkomst, artikel 26 van de Belgisch-Zwitserse Overeenkomst van 28 augustus 1978 de

mogelijkheid biedt om binnen een termijn van drie jaar een regeling voor onderling overleg op te starten, teneinde een herziening van de belastingheffing die niet in overeenstemming is met de Overeenkomst te verkrijgen.

B.13. De tweede prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.

Ten aanzien van de eerste prejudiciële vraag

B.14.1. Met de eerste prejudiciële vraag wordt het Hof verzocht de bestaanbaarheid van de in het geding zijnde bepaling te onderzoeken, met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met het beginsel van rechtszekerheid, in zoverre die bepaling voor een internationale vrachtwagenchauffeur, Belgische inwoner, met een arbeidsovereenkomst met een werkgever wiens plaats van werkelijke leiding in Zwitserland gelegen is, niet voorziet in dezelfde regeling van vrijstelling van de beloningen verbonden aan internationaal verkeer als die voor een internationale vrachtwagenchauffeur, Belgische inwoner, met een arbeidsovereenkomst met een werkgever wiens plaats van werkelijke leiding in het Groothertogdom Luxemburg gelegen is.

B.14.2. De verwijzende rechter vergelijkt de situatie van een internationale vrachtwagenchauffeur, Belgische inwoner, met een arbeidsovereenkomst met een werkgever wiens plaats van werkelijke leiding in Zwitserland gelegen is, op wie artikel 15, lid 1, van de Belgisch-Zwitserse Overeenkomst van 28 augustus 1978 van toepassing is, met die van een internationale vrachtwagenchauffeur, Belgische inwoner, met een arbeidsovereenkomst met een werkgever wiens plaats van werkelijke leiding in het Groothertogdom Luxemburg gelegen is, op wie artikel 15, lid 3, van de op 17 september 1970 tussen België en Luxemburg ondertekende Overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting en tot regeling van sommige andere aangelegenheden inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, goedgekeurd bij de wet van 14 december 1972 (hierna: Belgisch-Luxemburgse Overeenkomst van 17 september 1970) van toepassing is, in zoverre de eerstgenoemde het bewijs van zijn fysieke aanwezigheid in Zwitserland moet leveren om voor zijn beroepsinkomsten een vrijstelling te verkrijgen van de personenbelasting in België, terwijl de beloningen verkregen door de laatstgenoemde worden geacht betrekking te hebben op een activiteit uitgeoefend in het Groothertogdom Luxemburg en in die Staat belastbaar zijn.

Artikel 15, lid 3, van de Belgisch-Luxemburgse Overeenkomst van 17 september 1970, zoals het werd gewijzigd bij het avenant van 11 december 2002 en goedgekeurd bij wet van 17 december 2004, bepaalt immers :

« In afwijking van de §§ 1 en 2 en onder het in § 1 gemaakte voorbehoud worden beloningen ter zake van een dienstbetrekking uitgeoefend aan boord van een schip, een luchtvaartuig of een spoor- of wegvoertuig geëxploiteerd in internationaal verkeer of aan boord van een schip in de binnenvaart in internationaal verkeer, geacht betrekking te hebben op werkzaamheden uitgeoefend in de overeenkomstsluitende Staat waarin de plaats van de werkelijke leiding van de onderneming is gelegen en zijn ze in die Staat belastbaar ».

B.15. Het in B.14.2 vermelde verschil in behandeling kan worden verklaard door het feit dat de overeenkomstsluitende partijen gebruik maken van hun mogelijkheid om internationale verbintenissen aan te gaan.

Bijgevolg, en rekening houdend met hetgeen in B.6 en in B.12 is vermeld, is het verschil in behandeling redelijk verantwoord.

B.16. De eerste prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 1 van de wet van 2 september 1980 « houdende goedkeuring van de Overeenkomst tussen het Koninkrijk België en de Zwitserse Bondsstaat tot het vermijden van dubbele belasting inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, ondertekend te Bern op 28 augustus 1978 » in zoverre het instemming verleent met artikel 15, lid 3, van die Overeenkomst, in samenhang gelezen met paragraaf 1 van dezelfde bepaling, schendt niet de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met het beginsel van rechtszekerheid.

Aldus gewezen in het Frans en het Nederlands, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 29 november 2018.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

F. Daoût