



RAAD VAN STATE

afdeling Wetgeving

advies 52.349/1
van 29 november 2012

over

een voorontwerp van decreet 'houdende instemming met
1° de aanvullende overeenkomst, ondertekend te Brussel op
20 april 1994, tot wijziging van de overeenkomst tussen het
Koninkrijk België en de Republiek Korea tot het vermijden van
dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontgaan van
belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen,
ondertekend te Brussel op 29 augustus 1977, en met
2° het protocol tot wijziging van de onder 1° vermelde
overeenkomst, ondertekend te Brussel op 8 maart 2010'

Op 8 november 2012 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Vlaamse minister van Financiën, Begroting, Werk, Ruimtelijke Ordening en Sport verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over een voorontwerp van decreet 'houdende instemming met

- 1° de aanvullende overeenkomst, ondertekend te Brussel op 20 april 1994, tot wijziging van de overeenkomst tussen het Koninkrijk België en de Republiek Korea tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen, ondertekend te Brussel op 29 augustus 1977, en met
- 2° het protocol tot wijziging van de onder 1° vermelde overeenkomst, ondertekend te Brussel op 8 maart 2010'.

Het ontwerp is door de eerste kamer onderzocht op 29 november 2012. De kamer was samengesteld uit Marnix VAN DAMME, kamervoorzitter, Wilfried VAN VAERENBERGH en Jeroen VAN NIEUWENHOVE, staatsraden, Marc RIGAUX en Lieven DENYS, assessoren, en Wim GEURTS, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Anja SOMERS, auditeur.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 29 november 2012.

*

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 rechtsgrond¹, 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 de aanvullende overeenkomst en het protocol tot wijziging van het dubbelbelastingverdrag met Korea op het vlak van het uitwisselen van inlichtingen.

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 het om een gemengd verdrag gaat.²

4. De decreetgever beoogt niet in te stemmen met de overeenkomst ondertekend te Brussel op 29 augustus 1977, zoals gewijzigd door de Aanvullende overeenkomst, ondertekend te Brussel op 20 april 1994, en door het Protocol gedaan te Brussel op 8 maart 2010, maar wel met de aanvullende overeenkomst.

De memorie van toelichting vermeldt in dat verband het volgende:

“De basisovereenkomst van 29 augustus 1977 maakt op zichzelf een gemengd verdrag naar intern recht uit. Aangezien dit basisverdrag op 4 september 1979 door België geratificeerd werd, is de Vlaamse overheid de internationale rechtsopvolger van de federale overheid geworden, *a rato* van haar inhoudelijke bevoegdheden. Die rechtsopvolging van rechtswege heeft echter niet plaatsgevonden voor de eveneens gemengde overeenkomst van 20 april 1994 (artikel I dat artikel 2 van het basisverdrag met betrekking tot zijn toepassingsgebied vervangt, in werking getreden op 31 december 1996), want sinds 18 mei 1993 geldt het principe ‘*in foro interno, in foro externo*’.”

De Raad van State, afdeling Wetgeving, is in advies 49.612/1 van 23 juni 2011³ van een meer strikte lezing uitgegaan en was van mening dat de oorspronkelijke overeenkomst,

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

² 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.

³ Advies 49.612/1 van 23 juni 2011 over een voorontwerp van decreet “zur Zustimmung zu dem Protokoll zur Änderung des am 29. August 1977 in Brüssel unterzeichneten Abkommens zwischen dem Königreich Belgien und der Republik Korea zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuervermeidung auf dem

op zich genomen, geen gemengd verdrag is. Zodoende zou het geen zin hebben in te stemmen met die overeenkomst in haar oorspronkelijke versie. Vanuit dat standpunt zou het aangewezen zijn om in te stemmen met de "Overeenkomst ondertekend te Brussel op 29 augustus 1977, zoals gewijzigd door de Aanvullende overeenkomst, ondertekend te Brussel op 20 april 1994, en door het Protocol gedaan te Brussel op 8 maart 2010".

Artikel 2 en het opschrift van het ontwerp zouden in dat geval moeten worden aangepast.

5. Het nieuwe artikel 25, paragraaf 1, van het dubbelbelastingverdrag (artikel 1 van het protocol) luidt:

(vertaling) "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, 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 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, 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 met de personenbelasting gelijkgestelde bijzondere heffing, 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 Korea 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 25, 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 Korea.

Uit artikel 3, paragraaf 1, (i), 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 Korea weten tot wie een verzoek om inlichtingen moet worden gericht en de federale Staat, de gemeenschappen en de gewesten onderling kunnen uitmaken op welke wijze gevolg wordt gegeven aan een concreet verzoek. De Raad van State beveelt dan ook aan daarover een samenwerkingsakkoord in de zin van artikel 92*bis* van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 ‘tot hervorming der instellingen’ te sluiten.⁴

6. 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.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Artikel 4

7. Artikel 4 van het ontwerp bepaalt dat elk protocol dat de overeenkomst, bedoeld in artikel 2, formeel uitbreidt tot andere belastingen dan die geheven door de landelijke overheden, opgemaakt door de bevoegde overheden van de overeenkomstsluitende partijen volgens artikel 24 van die overeenkomst, volkomen uitwerking zal hebben. De Vlaamse Regering zal zulk ondertekend protocol binnen een termijn van negentig dagen meedelen aan het Vlaams Parlement.

De memorie van toelichting vermeldt in dat verband het volgende:

“Omdat de federale overheid en de Koreaanse al informeel overeenkwamen om een interpretatief protocol te ondertekenen om de belastingen van elke soort en benaming, acht de Regering het opportuun, naast de twee protocollen ook zulk nieuw protocol, in functie van de OESO-modeltekst, aan het Vlaams Parlement ter instemming voor te leggen. Daarom bevat het voorliggende voorontwerp van decreet tevens een bepaling van

⁴ Vergelijk met artikel 1*bis* van de bijzondere wet van 16 januari 1989 ‘betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten’, en het samenwerkingsakkoord van 7 december 2001 ‘tussen de Federale Staat en de Gewesten betreffende de uitwisseling van informatie in het kader van de uitoefening van hun fiscale bevoegdheden en betreffende de overlegprocedures inzake technische uitvoerbaarheid van door de Gewesten voorgenumen 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’.

voorafgaande instemming (artikel 3) met elk later ondertekend protocol dat slaat op een uitbreiding tot andere dan landelijke belastingen, in toepassing van artikel 24 van de overeenkomst van 1977, zoals ze eerder werd gewijzigd.”

Gelet op het voorgaande is het de bedoeling het Parlement reeds te laten instemmen met toekomstige wijzigingen aan het dubbelbelastingverdrag, die de werkingssfeer ervan formeel uitbreiden tot andere belastingen dan die geheven door de landelijke overheden.

Als een verdrag in een bijzondere procedure voorziet om, zonder tussenkomst van het parlementair orgaan, wijzigingen in het verdrag aan te brengen (bv. een procedure die de regering toelaat om stilzwijgend haar akkoord te verlenen met door andere verdragspartijen voorgestelde wijzigingen aan het verdrag), dient het betrokken parlement ook met die toekomstige wijzigingen van het verdrag in te stemmen.⁵ Weliswaar is het niet uitgesloten dat deze instemming vooraf wordt gegeven,⁶ maar zulk een voorafgaande instemming is, om in overeenstemming te zijn met artikel 167, § 3, van de Grondwet, slechts aanvaardbaar voor zover het betrokken parlement weet binnen welke grenzen ze wordt verleend.⁷

In dit geval bevat artikel 24 van het dubbelbelastingverdrag, zoals het is gewijzigd, echter geen procedure om het belastingverdrag te wijzigen en waarbij het prerogatief van het Parlement om met die wijzigingen in te stemmen, zou worden miskend indien het Parlement niet vooraf instemt met die toekomstige wijzigingen.

Niet alleen past het dan ook niet om een dergelijke bepaling op te nemen in het ontwerp, het zou ook in strijd zijn met artikel 167, § 3, van de Grondwet. Artikel 4 dient derhalve uit het ontwerp te worden weggelaten.

DE GRIFFIER

DE VOORZITTER

Wim GEURTS

Marnix VAN DAMME

⁵ J. VELAERS, *De Grondwet en de Raad van State, afdeling Wetgeving*, Antwerpen, Maklu, 1999, 549-550.

⁶ Cass. 19 maart 1981, *Arr. Cass.* 1980-81, 808 en *J.T.* 1982, 565, met noot J. VERHOEVEN; Cass. 2 mei 2002, *Pas.* 2002, I, 1048.

⁷ Zie o.m. Adv.RvS 26.355/9 van 2 juli 1997 over het ontwerp dat geleid heeft tot de wet van 11 april 1999 'houdende instemming met het Memorandum van Overeenkomst over de Ontwikkelingssamenwerking tussen het Koninkrijk België en de Republiek Zuid-Afrika, ondertekend te Brussel op 16 maart 1995' (*Parl.St. Senaat*, 1998-99, nr. 1-1168/1, (13), 14), en andere adviezen vermeld door J. MASQUELIN, *Le droit des traités dans l'ordre juridique et dans la pratique diplomatique belges*, Brussel, Bruylant, 1980, 214-215 en 276-277 en door J. VELAERS, *o.c.*, 550-551. Raadpl. ook J. VERHOEVEN, noot bij Cass. 19 maart 1981, *J.T.* 1982, 566.