

DBV België-Frankrijk

Onderdaan van woonstaat én werkstaat : dubbele belasting ?

In zijn arrest van 17 september 2020 verwierp het Hof van Cassatie een tussen de Belgische en Franse fiscus gesloten akkoord over de verdeling van taxatiebevoegdheid over overheidsbezoldigingen. Dit akkoord was immers in strijd met de tekst van het toepasselijke dubbelbelastingverdrag (DBV); (zie *Fisc. Int.* 2021, nr. 446, 1). De Belgische minister van Financiën werd onlangs gevraagd hoe de Belgische fiscus hierop reageert en hoe eventuele gevolgen zullen worden afgestemd met de Franse fiscus. Een nieuw risico van dubbele belasting lijkt immers op te duiken. Zij het dat het nieuw (nog niet in werking getreden) Belgisch-Frans DBV het probleem voor de toekomst oplost

● **Pro memorie** – Krachtens het tussen België en Frankrijk gesloten DBV van 1964 zijn “*salarissen, lonen, wedden, soldijen en pensioenen*” die door een Staat worden toegekend, in beginsel uitsluitend in die Staat (de bronstaat dus) belastbaar (art. 10, § 1). Daarop geldt een uitzondering wanneer de bezoldiging wordt betaald “*aan verblijfhouders van de andere Staat, die de nationaliteit van deze Staat hebben*” (art. 10, § 3). In dat geval vindt artikel 10, § 1 – belastingbevoegdheid voor de bronstaat – geen toepassing. De Belgische en Franse bevoegde autoriteiten sloten een onderling akkoord over deze uitzondering. Zo werd enerzijds aanvaard dat, als de uitzondering toepassing vindt, de woonstaat de uitsluitende belastingbevoegdheid krijgt. Anderzijds werd afgesproken dat deze uitzondering niet van toepassing was bij bipatrides, nl. personen die zowel de nationaliteit van de betalende bronstaat, als die van hun woonstaat bezitten. In dat geval zou de hoofdregel (belasting in de bronstaat) van toepassing blijven (zie *BS* 9 november 2009).

In toepassing van dit akkoord werd een Franse verblijfhouder in België belast op zijn Belgisch pensioen. Deze persoon bezat immers zowel de Franse, als de Belgische nationaliteit. Na gerechtelijke betwisting besloot het Belgische Hof van Cassatie dat het akkoord een voorwaarde aan het verdrag toevoegde. Een dergelijke interpretatie *contra conventionem* is niet toegelaten. Bijgevolg verwierp het Hof de door de fiscus ingestelde voorziening tegen het beroepsarrest dat Frankrijk (woonstaat) exclusief bevoegd achtte te belasten op grond van de uitzondering (art. 10, § 3 DBV) *juncto* het restartikel (art. 18 DBV).

● **Gevolgen** – Eén van de hoogste rechtscolleges in ons land oordeelde dat voormeld onderling akkoord indruist tegen het verdrag van 1964. De Belgische fiscus moet zich hierbij neerleggen en kan pensioenen betaald aan verblijfhouders van Frankrijk met een dubbele nationaliteit niet langer belasten. In individuele gevallen zal een Belgische rechter, geconfronteerd met eenzelfde casus, het onderling akkoord wegens onwettigheid buiten toepassing laten en bijgevolg de Belgische taxatie verwerpen.

● **Een nieuwe dubbele belasting ?** – N.a.v. dit arrest werd de minister van Financiën ondervraagd over de houding van de fiscus in de omgekeerde situatie, zijnde Belgische rijksinwoners met een dubbele nationaliteit die voor de Franse overheid zijn tewerkgesteld in de zin van artikel 10, § 1 van het verdrag (*Mond. Vr.* Daniel SENESAEL, Kamercommissie Financiën, 23 maart 2022, CRIV 55 Com 737, 56-58). Volgens de minister zijn deze Franse ambtenaren die in België wonen voortaan in België belastbaar, zodra ze de Belgische nationaliteit bezitten (voor een recent toepassingsgeval in de rechtspraak, zie Bergen 23 september 2022). Hij verwijst echter ook naar artikel 18 van het *nieuwe* Belgisch-Frans DBV dat op 9 november 2021 werd ondertekend. Hierin wordt het voormeld onderling akkoord verdragsrechtelijk verankerd (zie verder). De

gemaakte afspraken worden aldus bestendig in overeenstemming met het legaliteitsbeginsel. Althans zodra het nieuwe DBV in werking treedt. De minister is dan ook voorzichtig in zijn antwoord. Er is immers nog geen garantie dat dit verdrag reeds van toepassing zal zijn op inkomsten gegenereerd in inkomstenjaar 2023.

Derhalve bestaat, in afwachting van het nieuwe verdrag, een risico van dubbele belasting. De Franse fiscus is immers niet gebonden door het arrest van het Belgische Hof van Cassatie en handhaaft wellicht zijn taxatiebevoegdheid (als bronstaat) op basis van het onderling akkoord (zie ook verder). De Belgische fiscus zal dit akkoord – wat het deel van de dubbele nationaliteit betreft – niet meer naleven en (als woonstaat) overgaan tot het belasten van door de Franse overheid toegekende inkomsten.

● **Correcte interpretatie van de fiscus ?** – Het onderling akkoord bestond uit twee delen : bij toepassing van de uitzondering (art. 10, § 3) worden de bezoldigingen exclusief belast in de woonstaat, maar wanneer de bezoldigde de dubbele nationaliteit bezit, geldt de regel van belasting in de bronstaat (van art. 10, § 1). De rechtsvraag voor het Hof van Cassatie betrof enkel het tweede deel van dit akkoord. Het Hof stelde letterlijk : *“Il s'ensuit que, dans la mesure où il tient l'article 10, § 3, de la convention pour inapplicable lorsque le contribuable possède la nationalité des deux États qui y sont parties, l'accord pris en exécution de l'article 24 de cette convention et publié au Moniteur belge du 9 novembre 2009 est dépourvu de force obligatoire et que les tribunaux ne peuvent l'appliquer”*.

Het eerste deel van het onderling akkoord wordt niet door het Hof van Cassatie veroordeeld. In dat verband kan worden verwezen naar een cassatie-arrest van 17 maart 2011 (*Fisc. Int.* 2011, nr. 331, 1). Het Hof verwierp toen de voorziening tegen een arrest van 19 juni 2009 waarin het hof van beroep te Brussel de onderlinge verhouding van artikel 10 (de specifieke regeling voor de overheidssector) en artikel 11 (de algemene regeling voor werknemersbezoldigingen) van het Belgisch-Frans verdrag van 1964 beoordeelde. Volgens het hof zou uit de uitsluiting van de specifieke regeling voor de overheidssector niet volgen dat artikel 11 van toepassing was. *“C'est à bon droit que l'Etat belge soutient que les termes ‘sous réserve’ signifient que les rémunérations publiques visées à l'article 10 sont exclues du champ d'application de l'article 11. Il faut par conséquent se référer à l'article 18 qui confère le pouvoir d'imposition à l'Etat de résidence du bénéficiaire soit en l'espèce à la Belgique”*. De heffingsbevoegdheid komt aldus exclusief toe aan de woonstaat op basis van artikel 18 (de restbepaling) van het verdrag van 1964.

● **Wat brengt de toekomst ?** – Het cassatie-arrest leidt tot een preciaire situatie. Ook in een zijn antwoord op een andere parlementaire vraag verwijst de minister nogmaals naar het in 2021 gesloten Belgisch-Frans DBV dat een oplossing zal bieden voor deze rechtsonzekerheid. Hij oppert verder dat de belastingplichtige die geconfronteerd wordt met dubbele belasting, zich moet beroepen op de individuele onderling overlegprocedure (art. 24 § 3 Belgisch-Frans verdrag van 1964); (*Vr. en Antw.* Kamer 2021-22, nr. 55/088, 173-175 (Vraag nr. 937 PIEDBOEUF)). De vraag is echter of deze procedure in dit geval soelaas kan bieden. In 1994 formuleerde Frankrijk namelijk een voorbehoud bij artikel 19 (overheidsbeloningen) van het OESO-Modelverdrag. Hierin wordt de Franse intentie uitgedrukt om overheidsbezoldigingen uitsluitend te belasten in de bronstaat in het geval van dubbele nationaliteit van de verkrijger. Het betreft weliswaar een voorbehoud bij een modelverdrag dat dateert van na het Belgisch-Frans DBV van 1964, waardoor het op zich geen juridische waarde heeft voor de interpretatie van dit DBV (zie *Fisc. Int.* 2022, nr. 467, 1). Niettemin geeft dit wel een indicatie om het antwoord van de Franse fiscus in te schatten, wanneer vanuit België de vraag zou worden gesteld om een dubbelbelastinggeschil op te lossen in overeenstemming met het Belgische cassatie-arrest.

Definitieve rechtszekerheid zal er derhalve pas komen als het nieuwe verdrag van 2021 in werking treedt. Hierin wordt immers het vroegere onderling akkoord voor pensioengerechtigden volledig overgenomen (art. 18 § 2, b)). Voor andere overheidswerknemers is er evenwel een derde – extra – voorwaarde toegevoegd. Deze bezoldigingen zijn in principe belastbaar in de bronstaat (art. 18 § 1, a). De belastingbevoegdheid verschuift echter naar de andere contracterende Staat, zodra de bezoldigde (1) inwoner is van deze andere Staat, (2) de nationaliteit van die Staat bezit (en niet tegelijkertijd deze van de bronstaat) én (3) daarbovenop zijn werk ook fysiek in die Staat uitvoert. Dit is een voorwaarde die nog niet werd gesteld ten tijde van de toepassing van het vroegere onderling akkoord, ofschoon wel reeds terug te vinden in artikel 19, 1. b) van het OESO-Modelverdrag. Onder het nieuwe verdrag zal een belastingplichtige onderworpen zijn aan belasting in de bronstaat (art. 18, § 1), tenzij hij zijn werk uitoefent in de andere staat, daarvan inwoner is, én de nationaliteit van die Staat bezit zonder tegelijkertijd ook de nationaliteit van de bronstaat te hebben.

Momenteel is nog niet 100 % zeker vanaf wanneer het nieuwe verdrag zal gelden. In de tussentijd sluit de Belgische fiscus daarom allicht beter alsnog een nieuw onderling akkoord met de Franse fiscus. Aldus kunnen voor alle partijen ongewenste situaties van dubbele (niet-)belasting worden vermeden.

Céline Vangheel