

## 'Exemption vaut impôt' en Nederland : rechtspraak stilaan consistent

Auteur(s): Werner Heyvaert

Rechtbank/Hof: Antwerpen

Editie: 474 p. 4

Datum van uitspraak: 21 maart 2023

Publicatiedatum: 31 mei 2023

## 'Exemption vaut impôt' en Nederland : rechtspraak stilaan consistent

In een recent arrest herbevestigt het hof van beroep te Antwerpen de *Sidro*-leer van het Hof van Cassatie onder het Belgisch-Nederlands belastingverdrag (Antwerpen 21 maart 2023, 2022/AR/86). Als het arbeidsinkomen van een Belgisch inwoner in Nederland behaald werd en aldaar vrijgesteld is van inkomstenbelasting op basis van een zgn. zetelakkoord, moet België voorkoming verlenen. Dat België geen partij is bij zulk zetelakkoord, doet daarbij niet ter zake.

### De Sidro-doctrine

Ter herinnering. Als een Belgisch rijksinwoner inkomsten uit een buitenlandse bron verkrijgt, voorkomt België dubbele internationale belasting door middel van vrijstelling van het inkomen of belastingheffing tegen de helft van het normale Belgische belastingtarief. De vrijstelling zal in de regel gebaseerd zijn op een belastingverdrag tussen België en de bronstaat; bij gebrek aan zulke verdragsvrijstelling past België unilateraal het gehalveerde tarief toe op basis van artikel 156 WIB 1992, maar dit geldt sinds aanslagjaar 2004 alleen nog voor natuurlijke personen (opheffing van de toenmalige versie van art. 217 WIB 1992 door art. 13, Wet van 24 december 2002, BS 31 december 2002, dat de Belgische belasting op buitenlandse inkomsten voor vennootschappen verminderde tot een kwart van het reguliere tarief).

In het buitenland behaalde beroepsinkomsten moeten aldaar belast zijn (geweest), opdat het tarief van de Belgische inkomstenbelasting gehalveerd zou worden (art. 156, lid 1, 2° WIB 1992). Daarbij is de vraag wat precies bedoeld wordt met "belast in het buitenland".

In zijn mijlpaalarrest in de zaak *Sidro*, heeft het Hof van Cassatie gesteld dat wanneer het inkomen in de bronstaat vrijgesteld is van belasting, het voor toepassing van artikel 156 en het voormalige artikel 217 WIB 1992 geacht moet worden toch te zijn belast (Cass. 12 september 1970, *Arr. Cass.* 1971, 43). Die interpretatie wordt sindsdien de *Sidro*-doctrine genoemd en doorgaans kort samengevat als "*exemption vaut impôt*" (vrijstelling geldt als belasting). Algemeen wordt aangenomen dat dezelfde redenering moet worden gevolgd wat de vrijstelling van buitenlandse inkomsten betreft op grond van een belastingverdrag dat deze vrijstelling afhankelijk maakt van de vereiste dat de inkomsten in de andere verdragsstaat zijn 'belast'.

## Het Belgisch-Nederlands DBV

Het aantal gevallen waarin de Administratie zich niet lijkt te kunnen neerleggen bij de *Sidro*-doctrine, blijft opvallend hoog. Vaak gaat het daarbij om Nederlandse inkomsten verkregen door een Belgisch rijksinwoner. De reden waarom de Administratie het in de Belgisch-Nederlandse relatie moeilijk heeft om zich bij de *Sidro*-doctrine neer te leggen, heeft te maken met de bewoordingen van de vermijdingsbepaling uit het Belgisch-Nederlands belastingverdrag van 2001.

In het verdrag van 1970 was bepaald dat "[...] inkomsten [...] die volgens de voorgaande artikelen in Nederland *mogen* worden belast, [...] in België vrijgesteld [zijn] van belasting" (art. 24.2.1<sup>o</sup>). Het woordje "mogen" maakte duidelijk dat Nederland het inkomen niet (effectief) hoefde te belasten, opdat België het moest vrijstellen. Naar verluidt zou België dit probleem hebben willen oplossen door in het verdrag van 2001 het woordje "mogen" te laten vallen : artikel 23.1.a bepaalt dat "[i]ndien een inwoner van België inkomsten verkrijgt [...] die ingevolge de bepalingen van dit Verdrag in Nederland *zijn* belast, [...] België deze inkomsten vrij[stelt] van belasting [...]". Op basis van deze aangescherpte tekst zou het duidelijk moeten zijn dat België niet langer verplicht is vrijstelling te verlenen als het inkomen in kwestie in Nederland *niet effectief werd belast*.

Die hoop vanwege de Belgische Administratie werd in sommige - eerder weerbarstige - rechtsleer evenwel als *wishful thinking* beoordeeld (W. HEYVAERT, "Artikel 23. Wijze waarop dubbele belasting moet worden vermeden", in B. PEETERS en A. VAN DE VIJVER (eds.), *Het nieuwe Belgisch-Nederlands dubbelbelastingverdrag*, Brussel, Larcier, 2008, 633). De volledige argumentatie zou ons hier te ver leiden, maar dit zijn twee belangrijke argumenten :

\* de Administratie verwijst naar de artikelsgewijze toelichting bij artikel 21 van het verdrag van 2001 (het zgn. restartikel) om haar interpretatie te verantwoorden (inzake de taxatievoorwaarde in het restartikel stelt deze toelichting dat de term 'belast' moet worden gelezen als 'daadwerkelijk belast'). Deze verwijzing is niet relevant, omdat het in het restartikel gaat om inkomsten die niet middels de artikelen 6 t.e.m. 20 ter belastingheffing aan een van de Staten toegewezen zijn; die overige inkomsten zijn in principe enkel in de woonstaat belastbaar mits ze daar ook (daadwerkelijk) worden belast; m.a.w. als de woonstaat die overige inkomsten belast, mag de bronstaat ze niet belasten; maar deze taxatievoorwaarde geldt dus alleen voor de 'overige inkomsten' en niet voor inkomsten die op grond van de artikelen 6 t.e.m. 20 ter heffing toegewezen zijn aan een van de Staten;

\* indien België had willen verhinderen dat het voorkoming moet verlenen voor inkomsten die niet in Nederland belast zijn, had het niet voor de vrijstellingsmethode maar voor de verrekeningsmethode moeten kiezen; als er dan weinig of geen belasting geheven was in Nederland, was er ook weinig of niets te verrekenen in België; die keuze heeft België in 2001 echter niet gemaakt.

## Cass. 25 januari 2018

In een belangrijk arrest van 25 januari 2018 heeft het Hof van Cassatie zich, enigszins verrassend, achter advocaat-generaal VAN DER FRAENEN geschaard die zich in zijn conclusie de bovenstaande redenering eigen had gemaakt. Bijgevolg kon het Nederlandse inkomen van de Belgisch inwoner in kwestie niet door België belast worden, ook al had Nederland dat inkomen niet daadwerkelijk belast (om een oorzaak die niet duidelijk uit het arrest blijkt; *Fisc. Int.* 2018, nr. 413, 1).

Opmerkelijk is dat de Belgische Administratie kort na dit arrest liet weten zich niet neer te leggen bij het arrest en ook in de toekomst een Nederlands inkomen niet zal vrijstellen

van Belgische belasting "als blijkt dat in Nederland geen belastingregeling bestaat voor dat specifiek inkomen" (Circ. 2018/C/94 van 20 juli 2018; *Fisc. Int.* 2019, nr. 422, 6). Voor een kritische bedenking hierbij, zie W. HEYVAERT, "Un train peut en cacher un autre - Over de onberekenbaarheden van de Belgische belastingdienst", in K. MORBEE en K. VAN DUYSSE (eds.), *Liber Amicorum Bernard Peeters*, Herentals, Knops Publishing, 2022, 911-913.

## Arrest van hof Antwerpen

In het voormelde recente arrest volgt het hof van beroep te Antwerpen de redenering van het Hof van Cassatie van 2018. In dit geval ging het om beroepsinkomsten die een inwoner van België in 2017 en 2018 verkregen had vanwege zijn tewerkstelling bij het Benelux-Bureau voor de Intellectuele Eigendom in Den Haag (BBIE). Tussen Nederland en het BBIE bestaat er een zgn. zetelakkoord van 1 januari 2015 dat bepaalt dat personeelsleden van het BBIE die hun werkzaamheden in Nederland uitoefenen, dezelfde voorrechten en immuniteiten genieten als diplomatieke ambtenaren of personeel van diplomatieke vertegenwoordigingen (art. 12). Daaronder valt klaarblijkelijk ook een vrijstelling van Nederlandse inkomstenbelasting op de salarissen van de personeelsleden van het BBIE. Wel betalen zij een, kennelijk zeer beperkte, interne belastingheffing aan het BBIE.

Volgens de rechtbank van eerste aanleg te Hasselt moest het salaris van de belastingplichtige in België worden vrijgesteld met progressievoorbehoud, omdat het op basis van artikel 15 van het verdrag aan Nederland ter heffing toegewezen was.

De Belgische Staat ging in beroep tegen deze vrijstelling van het BBIE-salaris. Hij stelde dat aan de voorwaarden voor de vrijstelling met progressievoorbehoud niet voldaan was, omdat de inkomsten nooit enig belastingstelsel ondergaan hadden in Nederland. De inkomsten zouden niet als "belast" mogen worden aangemerkt, indien de afwezigheid van belasting in de bronstaat voortkomt uit een zetelakkoord. Het hof wijst de vordering van de Belgische Staat evenwel als ongegrond af en bevestigt integraal het vonnis van de Hasseltse rechtbank.

Het hof citeert o.m. het *Sidro*-arrest, alsook een circulaire van de Administratie zelf (Circ. Nr. Ci.RH.9.Div/577.956 (AOIF 21/2006)) en randnummer 155/20 van de *Com.IB* om tot de conclusie te komen dat ook als een inkomen in de bronstaat uitdrukkelijk vrijgesteld is van belasting, het toch geacht moet worden te zijn "belast". Het hof gaat nog na of de gezamenlijke toelichting bij het verdrag met Nederland daar iets anders over zegt, maar komt tot de conclusie dat dit niet het geval is en dat de term "belast" daarom in de gebruikelijke betekenis moet worden geïnterpreteerd, met verwijzing naar voornoemde circulaire en *Com.IB*. "Bijgevolg betekent 'belast' in artikel 23, (1), (a), in zijn gehele context gelezen, dat het volstaat dat het inkomen in Nederland zijn gewone belastingregime, inclusief een vrijstellingsregime, heeft ondergaan". Vervolgens maakt het hof zich de twee hoger genoemde argumenten eigen die de advocaat-generaal in zijn conclusie bij het cassatiearrest van 2018 naar voor had geschoven en die door Cassatie bevestigd werden.

De Administratie verwees nog naar haar circulaire uit 2010 - die een addendum is aan de hoger vermelde circulaire uit 2006 - waarin zij schrijft dat, wanneer de afwezigheid van belasting in de partnerstaat voortkomt uit een zetelakkoord of uit een ander akkoord tussen die Staat en een internationale organisatie, de inkomsten niet "belast" zijn in de bronstaat (Circ. AFZ nr. 4/2010 van 6 april 2010). Het hof stuurt de Administratie wandelen, stellende dat "de belastingadministratie wat betreft het in de circulaire aangehaalde geval van het zetelakkoord geen correcte toepassing maakt van het *Sidro*-arrest en hiermee het begrip 'belast' van artikel 23 DBV België-Nederland schendt". Het hof voegt daar volledigheidshalve nog aan toe dat Nederland de in het zetelakkoord met

het BBIE vervatte regels moet toepassen, zodat de niet-belasting van het BBIE-salaris in Nederland "het gevolg is van een wettelijke regel die daar geldt in de nationale rechtsorde". Daarmee ontkracht het hof het argument van de Administratie als zou België niet gebonden zijn door het door Nederland gesloten zetelakkoord met het BBIE. Het spreekt voor zich dat het volstaat dat Nederland daardoor gebonden is en dat de gevolgen daarvan zich opdringen via het Nederlandse nationale recht en het belastingverdrag aan België.

## Distributieve werking van belastingverdrag

Een ietwat theoretische kwestie die in het besproken arrest niet expliciet aan de orde komt, is de vraag of artikel 15 van het verdrag België-Nederland het heffingsrecht over salarissen in verband met werkzaamheden uitgeoefend in "de andere Staat" *exclusief* aan die Staat toewijst. Men zou immers kunnen opperen dat artikel 15 het heffingsrecht zowel aan de woonstaat als aan de bronstaat geeft *voor zover* de werkzaamheden in de bronstaat uitgeoefend worden. In dat geval zouden beide Staten in principe heffingsrecht kunnen hebben op basis van artikel 15. Dit zou in voorliggend geval kunnen worden afgeleid uit de laatste volzin van onderdeel 1 van artikel 15 : "Indien de dienstbetrekking aldaar [= in de bronstaat] wordt uitgeoefend, *mogen* de ter zake daarvan verkregen beloningen in die Staat worden belast". Er staat dus *niet* dat die beloningen *uitsluitend* in die Staat mogen worden belast.

In zijn conclusie bij het cassatiearrest van 25 januari 2018 heeft de advocaat-generaal aandacht besteed aan deze redenering en ze naar de prullenmand verwezen. In casu ging het om een sportbeoefenaar wiens inkomsten op basis van artikel 17 van het verdrag België-Nederland ten dele aan Nederland (bronstaat) toegewezen waren. Maar dat maakt voor het hier besproken geval geen verschil, aangezien artikel 17 gelijkaardige bewoordingen gebruikt : "[...] *mogen* inkomsten die een inwoner van een verdragsluitende Staat verkrijgt uit zijn persoonlijke werkzaamheden die hij in de andere verdragsluitende Staat verricht [...] in die andere Staat worden belast". Ook hier staat dus *niet* dat de inkomsten in kwestie *uitsluitend* in de bronstaat mogen worden belast.

De crux van de hele discussie zit in de vermijdingsbepaling van het verdrag (art. 23, § 1). Die zegt zeer duidelijk dat België vrijstelling moet verlenen voor inkomsten die in Nederland zijn belast ingevolge de bepalingen van het verdrag. De advocaat-generaal zegt letterlijk het volgende met betrekking tot de inkomsten van de sportbeoefenaar die toen aan de orde waren : "De heffingsbevoegdheid wordt in het DBV geregeld in de hoofdstukken III en IV en wordt in voorliggend geval in artikel 17.1 DBV exclusief aan de bronstaat Nederland toegewezen". Hij zegt het niet met zoveel woorden, maar indien men er zou van uitgaan dat de toewijzing van de heffingsbevoegdheid in de hoofdstukken III en IV niet exclusief zou zijn omwille van het gebruik van het woord "mogen", dan zou het belastingverdrag riskeren het belangrijkste doel van zijn bestaan voorbij te schieten, nl. het voorkomen van dubbele belasting. Dat er feitelijk geen dubbele belasting zal optreden als de bronstaat geen gebruikmaakt van het hem toebedeelde heffingsrecht, doet daarbij niet ter zake. Als België in dergelijk geval toch belasting wil heffen op het Nederlandse inkomen, moet het de verrekeningsmethode invoeren (zie boven).

Ook Klaus VOGEL onderschrijft deze analyse : inkomsten die exclusief aan één van de verdragsstaten zijn toegewezen, moeten zonder meer vrijgesteld worden in de andere Staat; dit is anders voor de inkomsten waarvoor de bronstaat een beperkt heffingsrecht heeft (vnl. interest, dividend en royalty's waarop de bronstaat een weliswaar beperkte bronheffing mag toepassen); daarvoor geldt dan in artikel 23 (onderdeel 1. b)) de verrekeningsmethode (belastingkrediet); (K. VOGEL, *On Double Taxation Conventions*, Wolters Kluwer, 2015, 1595-1596).

## Hoe moet het nu verder ?



Het wil ons voorkomen dat de rechtspraak omtrent *exemption vaut impôt* zich stilaan aan het consolideren is. Op dit ogenblik is nog niet bekend of de Belgische Staat cassatieberoep zal instellen tegen het arrest van het Antwerpse hof. Mocht hij overwegen dat te doen, lijkt de kans klein dat hij deze keer wel gelijk krijgt, maar zeker weet men dat natuurlijk nooit. Daarnaast kan men zich afvragen of de Belgische Staat misschien een wetgevend initiatief zal nemen om langs die weg binnen te halen wat hij niet via de rechter kan krijgen. In dat verband hebben wij overigens eerder al opgemerkt dat België bij de aanneming van het Multilateraal Instrument (zgn. MLI) geen gebruikgemaakt heeft van de mogelijkheid om artikel 5 MLI over te nemen, dat voorziet in maatregelen om situaties van dubbele niet-belasting te remediëren in het geval de woonstaat de vrijstellingsmethode gebruikt ter voorkoming van dubbele belasting (zie : W. HEYVAERT, "[Artikelen 17, 1. en 23, 1., a) Dubbelbelastingverdrag België-Nederland] Cassatie zet puntjes op de i", *TFR* 2018/17, nr. 549). Of België alsnog een initiatief zal nemen om de Wet van 7 april 2019 houdende instemming met het MLI (*BS* 18 juli 2019) aan te passen, is op dit ogenblik niet bekend. Ook onduidelijk is of ons land individuele belastingverdragen zal trachten te heronderhandelen, maar het komt ons voor dat dit weinig zoden aan de dijk zou zetten, gelet op de herschrijving van de vermijdingsbepaling in het Belgisch-Nederlands verdrag van 2001 en de rechtspraak die daarover inmiddels voorhanden is. Om het gewenste resultaat te bereiken, zou dan in alle verdragen de verrekeningsmethode moeten worden ingeschreven in de vermijdingsbepaling en zou ook artikel 155 WIB 1992 in die zin herschreven moeten worden. Dat zou een kleine copernicaanse revolutie zijn in het Belgisch internationaal fiscaal recht, maar zeg nooit nooit. Overigens kan worden vastgesteld dat België in een aantal heronderhandelde of nieuwe verdragen een andere weg heeft gekozen door de vermijdingsbepaling strikter te formuleren wat natuurlijke personen betreft, in die zin dat het inkomen "daadwerkelijk" in de andere Staat moet zijn belast (zie bv. *Fisc. Int.* 2017, nr. 405, 6 wat het DBV met Zwitserland betreft en *Fisc. Int.* 2022, nr. 463, 3 wat het nieuwe DBV met Frankrijk betreft).

Ondertussen is uit de praktijk bekend dat de Administratie met onverdroten ijver de *Sidro*-doctrines blijft testen in de rechtbanken en hoven als een Sisyphus die tot het einde der tijden een rotsblok tegen de berg blijft opduwen.

## Werner Heyvaert

Kaderstukje

### De ratio van zetelakkoorden en de erin opgenomen voorrechten en immuniteiten

Het hier besproken arrest snijdt hout als men rekening houdt met de reden waarom fiscale immuniteiten en voorrechten worden opgenomen in zetelakkoorden. Die akkoorden beheersen de regels die worden afgesproken tussen de (meestal) internationale *gouvernementele* organisaties en hun gaststaat, waarvan de fiscaal relevante afspraken slechts een onderdeel uitmaken. Dat het om intergouvernementele organisaties gaat, is belangrijk om te begrijpen waar de belastingprivileges in zetelakkoorden vandaan komen, minstens wat de belastingvrijstelling van de organisatie zelf betreft. Het gaat immers om een organisatie die direct of indirect is opgericht door soevereine Staten, welke ook haar werking financieren. Het wordt dan voor de gaststaat als onkies beschouwd om de andere lidstaten van de organisatie te belasten. Hetzelfde geldt voor organisaties waarvan het gastland zelf geen lid is. Kortom, van de gaststaat wordt verwacht dat hij de (andere) lidstaten niet onrechtstreeks op hun financiering belast. Deze impliciet aanvaarde regel - waarvan men zou kunnen argumenteren dat deze een regel van internationaal gewoonterecht is - gaat terug op de artikelen 7-8 van het Verdrag nopens de voorrechten en immuniteiten van de Verenigde Naties van 13 februari 1946.

België voorziet in zijn zetelakkoorden dan ook standaard in een absolute vrijstelling van

belastingen voor de organisatie, maar slechts voor zover het goederen, bezittingen, inkomsten, enz., betreft die bestemd zijn voor het officieel gebruik van de organisatie (zie art. 9 en 11-14 Belgische Modeltekst Zetelakkoord).

Wat de werknemers van de organisatie betreft, is de belastingvrijstelling van hun bezoldigingen ogenschijnlijk moeilijker te rechtvaardigen. Immers, indien zij zijn vrijgesteld van (inkomsten)belasting in de Staat waar de werknemers werken, zouden zij mogelijk nergens worden belast (er zal mogelijk onvoldoende *nexus* zijn met het land van herkomst van de werknemer om daar aan belasting te worden onderworpen). Anderzijds geldt ook hier dat de salarissen en andere vergoedingen van de werknemers - direct of indirect - worden gepuurd uit de Schatkisten van de lidstaten van de organisatie. Daarom werd gekozen voor het beleid om werknemers alleen vrij te stellen van (inkomsten)belasting, als de internationale organisatie zelf voorziet in een door - *i.c.* - België erkende interne belastingregeling die door of in uitvoering van het oprichtingsverdrag van de betreffende intergouvernementele organisatie werd ingevoerd (art. 19 Belgische Modeltekst Zetelakkoord).

Ook bekeken vanuit deze principiële ratio die schuilgaat achter de bestaansreden van voorrechten en immuniteiten in zetelakkoorden, lijkt de conclusie van het hof te Antwerpen eerder logisch en in lijn met de ratio die ook België propageert in het kader van zijn zetelbeleid (geen belasting van de bezoldigingen, indien de organisatie zelf belast). (*Rik Smet*)