

BELGISCHE SENAAAT

ZITTING 2002-2003

26 NOVEMBER 2002

Wetsontwerp houdende instemming met het Verdrag tussen het Koninkrijk België en het Koninkrijk der Nederlanden tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontgaan van belasting inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, en met de Protocolen I en II en met de wisseling van brieven, gedaan te Luxemburg op 5 juni 2001

VERSLAG

NAMENS DE COMMISSIE VOOR
DE BUITENLANDSE BETREKKINGEN
EN VOOR DE LANDSVERDEDIGING
UITGEBRACHT
DOOR DE HEER **DEVOLDER**

Aan de werkzaamheden van de commissie hebben deelgenomen :

1. Vaste leden : de heren Colla, voorzitter; Dedecker, Destexhe, Dubié, Geens, Kelchtermans, de dames Laloy, Thijs, Willame-Boonen en de heer Devolder, rapporteur.
2. Plaatsvervangers : mevrouw De Roeck, de heren Galand en Mahoux.
3. Andere senatoren : de heren Caluwé en Vankrunkelsven.

Zie :

Stukken van de Senaat :

2-1293 - 2001/2002 :

Nr. 1 : Wetsontwerp.

SÉNAT DE BELGIQUE

SESSION DE 2002-2003

26 NOVEMBRE 2002

Projet de loi portant assentiment à la Convention entre le Royaume de Belgique et le Royaume des Pays-Bas tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, aux Protocoles I et II et à l'échange de lettres, faits à Luxembourg le 5 juin 2001

RAPPORT

FAIT AU NOM
DE LA COMMISSION
DES RELATIONS EXTÉRIEURES
ET DE LA DÉFENSE
PAR M. **DEVOLDER**

Ont participé aux travaux de la commission :

1. Membres effectifs : MM. Colla, président; Dedecker, Destexhe, Dubié, Geens, Kelchtermans, Mmes Laloy, Thijs, Willame-Boonen et M. Devolder, rapporteur.
2. Membres suppléants : Mme De Roeck, MM. Galand et Mahoux.
3. Autres sénateurs : MM. Caluwé et Vankrunkelsven.

Voir :

Documents du Sénat :

2-1293 - 2001/2002 :

N° 1 : Projet de loi.

De commissie voor de Buitenlandse betrekkingen en voor de Landsverdediging heeft het wetsontwerp houdende instemming met het Verdrag tussen het Koninkrijk België en het Koninkrijk der Nederlanden tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontgaan van belasting inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, en met de Protocolen I en II en met de wisseling van brieven, gedaan te Luxemburg op 5 juni 2001 (stuk Senaat 2-1293/1, 2001-2002), besproken tijdens haar vergaderingen van 20 en 26 november 2002.

1. BESPREKING

De heer Geens stelde op 29 oktober 2002 een aantal technische vragen betreffende dit verdrag, middels een brief aan de voorzitter. Deze brief werd vergezeld van een uitgebreide technische en juridische argumentatie die als bijlage bij dit verslag is gevoegd (zie bijlage 1).

De heer Geens stelt immers dat, nu in politieke gremia in Nederland uitvoerig is gesproken over dit verdrag, het belangrijk is om kort uiteen te zetten waar de schoen wringt ten aanzien van pensioenuitkeringen en wel vanuit het Belgische perspectief, dat wezenlijk verschilt van Nederland.

Toen in 1970 het huidige verdrag werd gesloten, bestond in België voor die uitkeringen reeds het 15 % op 3 % stelsel, naast het gewone stelsel van aanslag.

Eerst bij de bekendmaking op 5 juni 2001 van het nieuwe verdrag heeft de Belgische regering aan haar inwoners bekend gemaakt dat in plaats van deze woonstaathoefting een veel hogere Nederlandse bronstaathoefting op uitkeringen boven 25 000 euro per jaar, te willen aanvaarden.

Voor 5 juni 2001 kon men gedurende meer dan dertig jaar uitgaan van een door de Belgische regering opgewekt vertrouwen en gewekte verwachting ten aanzien van een woonstaathoefting voor pensioenuitkeringen uit Nederland.

Indien niet alsnog een overgangsmaatregel wordt vastgesteld, is aan de orde of de Belgische overheid zorgvuldig handelt en als zodanig als betrouwbaar kan worden aangemerkt.

Met andere EU-lidstaten heeft België tot nu toe alleen de exclusieve woonstaathoefting afgesproken. In het nieuwe verdrag met Nederland wordt voor nader gespecificeerde uitkeringen en gevallen een bronstaathoefting ingevoerd die nadelig is voor deze gevallen. Dit nadeel ondergaan niet de in België

La commission des Relations extérieures et de la Défense a examiné au cours de ses réunions des 20 et 26 novembre 2002 le projet de loi portant assentiment à la Convention entre le Royaume de Belgique et le Royaume des Pays-Bas tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, aux Protocoles I et II et à l'échange de lettres, faits à Luxembourg le 5 juin 2001 (doc. Sénat, n° 2-1293/1, 2001-2002).

1. DISCUSSION

Dans une lettre du 29 octobre 2002 adressée au président, M. Geens a posé une série de questions techniques concernant la convention à l'examen. La lettre était accompagnée d'une argumentation technique et juridique circonstanciée, qui est reproduite en annexe au présent rapport (voir l'annexe I).

Selon M. Geens, en effet, à présent que cette convention a été amplement discutée sur la scène politique néerlandaise, il importe d'exposer brièvement quels sont les points sensibles en matière de prestations de pensions, et ce, en se plaçant du point de vue belge, qui diffère essentiellement de celui des Pays-Bas.

Lors de la conclusion, en 1970, de la convention actuellement en vigueur, on appliquait déjà en Belgique, pour ces indemnités, la règle des 15 % de 3 %, outre le régime d'imposition ordinaire.

Ce n'est que lors de la publication, le 5 juin 2001, de la nouvelle convention que le gouvernement belge a fait savoir à ses habitants qu'au lieu de cette imposition de l'État de résidence, il accepterait une imposition néerlandaise beaucoup plus élevée de l'État de la source, pour les prestations de plus de 25 000 euros par an.

Avant le 5 juin 2001, pendant plus de trente ans, on a pu tabler sur la confiance et l'espoir qu'inspirait le gouvernement belge quant à un prélèvement dans l'État de résidence pour les prestations de pensions en provenance des Pays-Bas.

Si aucune mesure transitoire n'est prise, on peut se demander si l'autorité belge agit avec prudence et peut être considérée comme digne de confiance à cet égard.

Avec les autres États membres de l'UE, la Belgique n'a convenu à ce jour que du régime de perception exclusive dans l'État de résidence. La nouvelle convention conclue avec les Pays-Bas instaure, pour des prestations et des cas spécifiés, une perception dans l'État de la source qui est défavorable aux inté-

wonende ontvangers van pensioenen (huidige en toekomstige) uit andere EU-lidstaten dan Nederland.

Die Nederlandse bronstaatheffing dient geen Belgisch belang. De door Nederland daarvoor aangevoerde reden is voor België irrelevant en overigens ondeugdelijk. Ook is sprake van indirecte discriminatie op nationaliteit.

De bronstaatheffing is bovendien een belemmering voor het vrije verkeer van werknemers/dienstverleners. Immers zodra een uit Nederland afkomstig pensioen voor een (toekomstige) inwoner van België 25 000 euro zal overschrijden, zal dit tot de hoge Nederlandse bronstaatheffing leiden. Betrokkene zal dit willen voorkomen door de werkzaamheden in Nederland te staken.

Lidstaten zijn verplicht om hun directe belastingen in overeenstemming te brengen/houden met het EU gemeenschapsrecht. De criteria voor toepassing van de Nederlandse bronstaatheffing (Nederlandse evenwichtsredenering, 25 000 grens) berusten op willekeur en zijn in strijd met het EU gemeenschapsrecht, omdat zij voorbij gaan aan het recht van burgers om gebruik te maken van dispariteiten van belastingstelsels van lidstaten en te wonen en werken in de lidstaat van hun keuze.

Genoemde bronstaatheffing brengt de doelstelling van het benutten van de mogelijkheden van de interne markt mogelijk in gevaar en is zeker daarvoor belemmerend.

Op objectieve juridische gronden is het geboden dat van de Nederlandse bronstaatheffing voor pensioenen (artikel 18 van het Verdrag 2001) wordt afgezien.

In ieder geval is een overgangsmaatregel geboden voor in België wonende Nederlanders die pensioenen uit Nederland ontvangen en wel op grond van eerder aangeduid vertrouwen en rechtszekerheid.

De heer Geens wenst een ernstig en gemotiveerd antwoord van de minister van Financiën op de aangehaalde punten te bekomen, om te vermijden dat er achteraf problemen zouden komen met het Arbitragehof.

Spreeker wenst niet in te stemmen met een verdrag waarvan fiscale specialisten hem zeggen dat het de toetsing door het Arbitragehof niet kan weerstaan al was het maar op basis van het gelijkheidsbeginsel.

ressés. Ce désavantage ne vaut pas pour les personnes qui résident en Belgique et qui bénéficient de pensions (actuelles et futures) versées par d'autres États membres de l'UE que les Pays-Bas.

Cette imposition dans l'État de la source, en l'occurrence les Pays-Bas, n'est pas dans l'intérêt de la Belgique. La raison invoquée par les Pays-Bas n'est pas pertinente pour la Belgique et n'est d'ailleurs pas valable. Il est également question d'une discrimination indirecte sur la base de la nationalité.

L'imposition dans l'État de la source constitue en outre une entrave à la libre circulation des travailleurs/prestataires de services. En effet, dès qu'une pension en provenance des Pays-Bas dépassera les 25 000 euros pour un (futur) habitant de la Belgique, elle donnera lieu à une imposition élevée aux Pays-Bas. La personne concernée tentera de l'éviter en cessant ses activités aux Pays-Bas.

Les États membres sont obligés de mettre leurs impôts directs en conformité avec le droit communautaire, ou de maintenir cette conformité si elle existe déjà. Les critères d'application de l'imposition dans l'État de la source, en l'occurrence les Pays-Bas (raisonnement relatif à l'équilibre pratiqué aux Pays-Bas, limite des 25 000 euros), reposent sur l'arbitraire et sont contraires au droit communautaire, parce qu'ils font fi du droit qu'ont les citoyens de profiter des divergences en matière de régimes fiscaux dans les États membres et de résider et de travailler dans l'État membre de leur choix.

L'imposition dans l'État de la source risque de compromettre et, en tout cas, d'entraver l'exploitation des possibilités du marché interne.

Il convient, pour des raisons juridiques objectives, que l'on renonce à l'imposition levée sur les pensions dans l'État de la source, en l'occurrence les Pays-Bas (article 18 de la Convention 2001).

Il faut en tout cas prévoir une mesure transitoire pour les Néerlandais résidant en Belgique, qui bénéficient d'une pension en provenance des Pays-Bas, et ce, eu égard au maintien de la confiance et de la sécurité juridique qui a déjà été invoqué.

M. Geens souhaite que le ministre des Finances donne une réponse sérieuse et motivée concernant les points soulevés, pour que l'on ne soit pas confronté à des problèmes ultérieurs avec la Cour d'arbitrage.

L'intervenant dit qu'il ne tient pas à approuver une convention qui, selon les fiscalistes, ne résistera pas au contrôle de la Cour d'arbitrage, ne fût-ce qu'eu égard au principe d'égalité.

*ANTWOORD VAN DE HEER DIDIER REYN-
DERS, MINISTER VAN FINANCIËN*

De heer Geens heeft een aantal kritische bedenkin-
gen geformuleerd met betrekking tot sommige bepa-
lingen van artikel 18 van de nieuwe Overeenkomst tot
het vermijden van dubbele belasting tussen België en
Nederland die op 5 juni 2001 werd ondertekend.

Het genoemde artikel 18 regelt de toewijzing van de
heffingsbevoegdheid van België respectievelijk
Nederland ter zake van pensioenen (met uitzondering
van overheidspensioenen), lijfrenten, socialezeker-
heidsuitkeringen en alimentatieuitkeringen.

Paragraaf 1 van dat artikel stelt als primaire regel
dat de betrokken pensioenen, enz. in principe exclu-
sief belastbaar zijn in de woonstaat van de geniet-
er van de inkomsten. In afwijking daarvan kent para-
graaf 2 van hetzelfde artikel echter ook aan de bron-
staat (dit is de Staat waaruit het inkomen afkomstig
is) een recht van belastingheffing toe indien en in
zover aan bepaalde voorwaarden samen is voldaan :

a) de opbouw van de betrokken inkomsten werd in
de bronstaat «fiscaal gefacilieerd», bijvoorbeeld
door bij de vaststelling van de belastbare grondslag de
aftrek toe te staan van de bijdragen die werden
betaald aan het pensioenfonds enz. (deze voorwaarde
geldt evenwel niet wat betreft pensioenen en soortge-
lijke uitkeringen die betaald worden ter uitvoering
van de sociale wetgeving);

b) de betrokken inkomsten worden in de woon-
staat van de genietter niet belast tegen het algemeen
van toepassing zijnde belastingtarief voor beroepsin-
komsten uit niet-zelfstandige beroepswerkzaamhe-
den, of het brutobedrag van de betrokken inkomsten
wordt in die woonstaat voor minder dan 90 % in de
belastingheffing betrokken;

c) het totale brutobedrag van de betrokken
inkomsten overstijgt in het kalenderjaar een bedrag
van 25 000 euro.

Het geachte lid meent dat deze bronstaathffing die
op grond van het voormelde artikel 18, § 2 toegepast
zou worden, strijdig is met het gemeenschapsrecht
van de Europese Unie, met name de artikelen 10, 18,
39, 43 en 49 van het Verdrag tot oprichting van de
Europese Gemeenschap, inzonderheid wat betreft
periodieke aanvullende pensioenen en lijfrenten. Er is
naar zijn oordeel sprake van een schending van het
vertrouwensbeginsel, de rechtszekerheid en het ge-
lijkheidsbeginsel. De toewijzing van het recht van
belastingheffing aan de bronstaat vormt naar zijn
opvatting ook een discriminatie op grond van de
nationaliteit en soms zelfs op grond van het geslacht.
Daarnaast bestempelt hij de bronstaathffing even-
eens als een belemmering voor het vrij verkeer van
werknemers. Tenslotte is het geachte lid van oordeel
dat de bronstaathffing discriminerend werkt aange-

*RÉPONSE DE M. DIDIER REYNDERS, MINIS-
TRE DES FINANCES*

M. Geens a formulé un certain nombre de considé-
rations critiques concernant certaines dispositions de
l'article 18 de la nouvelle Convention préventive de la
double imposition entre la Belgique et les Pays-Bas,
qui a été signée le 5 juin 2001.

L'article 18 précité règle la répartition entre la
Belgique et les Pays-Bas du pouvoir d'imposition en
matière de pensions (à l'exception des pensions publi-
ques), de rentes, d'allocations de sécurité sociale et de
rentes alimentaires.

Le paragraphe 1^{er} de cet article établit comme règle
principale que ces pensions, etc. sont en principe
exclusivement imposables dans l'État de résidence du
bénéficiaire des revenus. Par dérogation à cette règle
principale, le paragraphe 2 du même article attribue
également à l'État de la source (c'est-à-dire l'État d'où
provient le revenu) un pouvoir d'imposition si et dans
la mesure où certaines conditions sont remplies simul-
tanément :

a) la constitution des revenus en question a été
favorisée dans l'État de la source par l'octroi
d'avantages fiscaux, par exemple la déduction, lors de
la détermination de la base imposable, des cotisations
payées au fonds de pension, etc. (cette condition ne
s'applique toutefois pas aux pensions et autres alloca-
tions payées en exécution de la législation sociale);

b) les revenus en question ne sont pas soumis, dans
l'État de résidence du bénéficiaire, au taux
d'imposition généralement applicable aux revenus
professionnels tirés d'activités dépendantes, ou moins
de 90% du montant brut de ces revenus est soumis à
l'impôt dans cet État de résidence;

c) le montant brut total des revenus en question
excède au cours de l'année civile 25 000 euros.

L'honorable membre estime que, dans le cas
notamment des pensions complémentaires périodi-
ques et des rentes, l'imposition qui serait établie dans
l'État de la source conformément à l'article 18, § 2,
précité est contraire au droit communautaire de
l'Union européenne, plus précisément aux articles 10,
18, 39, 43 et 49 du Traité instituant la Communauté
européenne. D'après lui, le principe de la confiance
légitime, la sécurité juridique et le principe d'égalité
sont violés. L'attribution du pouvoir d'imposition à
l'État de la source constitue, à son avis, également une
discrimination fondée sur la nationalité et parfois
même sur le sexe. Il considère par ailleurs l'imposition
dans l'État de la source comme une entrave à la libre
circulation des travailleurs. Enfin, l'honorable
membre estime que l'imposition dans l'État de la
source a un effet discriminatoire étant donné qu'elle

zien zij in feite enkel uitwerking heeft ten aanzien van inwoners van België die aanvullende pensioenen uit Nederland verkrijgen en dat de grens van 25 000 euro willekeurig is vastgelegd.

Het geachte lid voert nog aan dat sommige fiscale specialisten van mening zijn dat de genoemde verdragsbepaling de toetsing door het Arbitragehof niet zal kunnen doorstaan. Hij vraagt dat zou worden afgezien van de Nederlandse bronstaatheffing of dat in ieder geval zou worden voorzien in een overgangsmaatregel voor in België wonende Nederlanders die aanvullende pensioenen uit Nederland ontvangen op grond van het vertrouwensbeginsel en de rechtszekerheid.

In tegenstelling tot het geachte lid ben ik er 100% van overtuigd dat de bepalingen van het nieuwe belastingverdrag, en inzonderheid die van artikel 18, volledig «europroof» zijn en ook geen inbreuk vormen op het gelijkheidsprincipe dat in de Belgisch Grondwet is vastgelegd.

VERBOD TOT DISCRIMINATIE OP GROND VAN DE NATIONALITEIT

Artikel 12 van het EG-oprichtingsverdrag bepaalt uitdrukkelijk dat elke discriminatie op grond van de nationaliteit, binnen de werkingssfeer van het EG-verdrag en behoudens andersluidende bijzondere bepalingen, verboden is. De bepalingen van artikel 18 van het belastingverdrag zijn daarmee op geen enkele manier in strijd. Inderdaad, wanneer Nederland als bronstaat heffingsbevoegd is op grond van het betrokken pensioenartikel van het verdrag, vindt die heffing toepassing op alle inwoners van België ongeacht het feit of die inwoners nu de Belgische, de Nederlandse, de Franse of een andere nationaliteit hebben. Hetzelfde geldt *mutatis mutandis* in de omgekeerde situatie, dit is wanneer het zou gaan om inwoners van Nederland en België als bronstaat heffingsbevoegd zou zijn. De aandacht wordt inderdaad erop gevestigd dat de bepalingen van paragraaf 2 van artikel 18 van het verdrag bilateraal zijn opgesteld. Indien aan de ter zake gestelde voorwaarden is voldaan kunnen bijgevolg zowel België als Nederland als bronstaat van hun principiële heffingsbevoegdheid gebruik maken. De mate waarin de voormelde bepalingen ook effectief kunnen toegepast worden is in de eerste plaats functie van de wijze waarop de desbetreffende inkomsten op een bepaald tijdstip in België of Nederland, naar het geval, in de belastingheffing worden betrokken.

Men kan hoogstens concluderen dat in de huidige stand van het Belgische en Nederlandse belastingrecht er enkel concrete toepassingsgevallen van een bronstaatheffing lijken te zullen zijn in het geval van Nederland. Dit staat evenwel volkomen los van de nationaliteit van de betrokken belastingplichtigen.

ne s'appliquera en fait qu'à l'encontre de résidents de la Belgique qui reçoivent des pensions complémentaires des Pays-Bas et que la limite de 25 000 euros a été fixée de manière arbitraire.

L'honorable membre affirme également que certains spécialistes en matière de fiscalité estiment que cette disposition de la Convention ne résistera pas à un examen par la Cour d'arbitrage. Il demande que l'imposition à la source aux Pays-Bas soit abandonnée ou en tout cas qu'une mesure transitoire soit prévue pour les ressortissants néerlandais qui résident en Belgique et qui reçoivent des pensions complémentaires des Pays-Bas et ce, au nom du principe de la confiance légitime et de la sécurité juridique.

Contrairement à l'honorable membre, je suis à 100% convaincu que les dispositions de la nouvelle Convention, et notamment celles de l'article 18, sont entièrement compatibles avec le droit européen et qu'elles ne violent nullement le principe d'égalité établi par la Constitution belge.

INTERDICTION DES DISCRIMINATIONS FONDÉES SUR LA NATIONALITÉ

L'article 12 du traité instituant la CE prévoit expressément que, dans le domaine d'application du Traité CE et sauf dispositions contraires particulières, toute discrimination fondée sur la nationalité est interdite. Les dispositions de l'article 18 de la Convention n'enfreignent en aucune manière cette interdiction. En effet, lorsque sur la base de cet article de la Convention, les Pays-Bas ont le droit, en tant qu'État de la source, d'imposer les pensions, cette imposition concerne tous les résidents de la Belgique, qu'ils possèdent la nationalité belge, néerlandaise, française ou toute autre nationalité. Ceci est vrai *mutatis mutandis* dans la situation inverse, c'est-à-dire dans le cas où il s'agirait de résidents des Pays-Bas et où le pouvoir d'imposition serait dévolu à la Belgique en sa qualité d'État de la source. Il convient en effet d'attirer l'attention sur le fait que les dispositions du paragraphe 2 de l'article 18 de la Convention sont rédigées de manière bilatérale. Dès lors, pour autant que les conditions prévues en la matière soient remplies, tant la Belgique que les Pays-Bas peuvent, en tant qu'État de la source, faire usage de leur pouvoir d'imposition de principe. La mesure dans laquelle les dispositions précitées peuvent effectivement être appliquées dépend en premier lieu du régime fiscal auquel les revenus concernés sont soumis à un moment donné en Belgique ou aux Pays-Bas, selon le cas.

On peut tout au plus conclure que, dans l'état actuel du droit fiscal belge et néerlandais, il semble qu'il ne devrait y avoir de cas concrets d'imposition dans l'État de la source qu'aux Pays-Bas. Ceci n'a toutefois rien à voir avec la nationalité des contribuables concernés.

Er is hoe dan ook geen sprake van enige directe of indirecte discriminatie op fiscaal vlak ten aanzien van onderdanen van lidstaten van de Europese Gemeenschap.

INDIRECTE DISCRIMINATIE OP GROND VAN HET GESLACHT

Het geachte lid meent ook dat de bronstaatheffing leidt tot een indirecte discriminatie op grond van het geslacht. Hij voert inderdaad aan dat vrouwen door deeltijdarbeid en loopbaanonderbreking niet of zeker minder spoedig de drempel van 25 000 euro zullen overschrijden.

Indien wij deze stelling zouden onderschrijven, *quod non*, dan zouden vele andere soms zeer fundamentele en reeds lang bestaande internrechtelijke fiscale bepalingen eveneens een soortgelijke indirecte discriminatie vormen. Men denke alleen reeds maar aan de toepassing van de progressieve belastingtarieven volgens artikel 130 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen: het feit dat de progressieve belastingtarieven in beginsel geen of veel minder effect sorteren ten aanzien van een belastingplichtige met loopbaanonderbreking, terwijl zij volop doorwerken in hoofde van een werknemer in voltijdse betrekking, kan moeilijk aangemerkt worden als een ontoelaatbare discriminatie, en impliceert hoegenaamd geen discriminatie op grond van het geslacht.

Deeltijdse arbeid en loopbaanonderbreking zijn inderdaad geen regelingen die exclusief voorbehouden zijn aan vrouwen. Het criterium van de 25 000 euro is hoe dan ook geslachtsneutraal.

BELEMMERING VAN HET VRIJE VERKEER VAN WERKNEMERS

Overschrijding van de 25 000 euro drempel leidt volgens het geachte Lid in een aantal gevallen tot een drastische verlaging van het netto-pensioen van de betrokkenen, aangezien de bronstaatheffing in Nederland zal resulteren in een veel zwaardere belastingdruk dan de huidige Belgische woonstaatheffing. Volgens senator Geens zullen de betrokken belastingplichtigen die negatieve inkomenseffecten proberen te ontlopen door hun werkzaamheden in Nederland tijdig te beëindigen en te gaan werken in België of een andere EU-lidstaat dan Nederland, waarmee België een dubbelbelastingverdrag heeft gesloten zonder bronstaatheffing ter zake van pensioenen. De bronstaatheffing vormt dan ook een belemmering van het vrij verkeer van werknemers.

Ook deze bewering wil ik met alle kracht bestrijden en niet in het minst omdat het nieuwe belastingver-

II ne saurait dès lors être question d'aucune discrimination fiscale directe ou indirecte à l'encontre de ressortissants des États membres de la Communauté européenne.

DISCRIMINATION INDIRECTE FONDÉE SUR LE SEXE

L'honorable membre estime également que l'imposition dans l'État de la source entraîne une discrimination indirecte fondée sur le sexe: il prétend en effet que, en raison du travail à temps partiel et des interruptions de carrière, les femmes ne dépasseront pas ou dépasseront plus rarement le seuil des 25 000 euros.

Si l'on devait souscrire à cette affirmation, ce qui n'est pas le cas, bien d'autres dispositions parfois fondamentales et très anciennes du droit fiscal interne constitueraient une discrimination indirecte comparable. Il suffit de songer à l'application des tarifs d'imposition progressifs prévus à l'article 130 du Code des impôts sur les revenus: le fait que les tarifs d'imposition progressifs ne produisent en principe pas d'effets ou des effets beaucoup moindres à l'égard d'un contribuable en interruption de carrière, alors qu'ils produisent tous leurs effets à l'égard d'un travailleur employé à temps plein, peut difficilement être considéré comme une discrimination inacceptable et n'implique aucune discrimination fondée sur le sexe.

Le travail à temps partiel et l'interruption de carrière ne sont en effet pas réservés exclusivement aux femmes. Le critère des 25 000 euros est dès lors neutre à l'égard des sexes.

ENTRAVE À LA LIBRE CIRCULATION DES TRAVAILLEURS

Selon l'honorable membre, le dépassement du seuil des 25 000 d'euros entraînera dans un certain nombre de cas une diminution drastique de la pension nette des intéressés, étant donné que l'imposition à la source aux Pays-Bas entraînera une charge fiscale beaucoup plus lourde que l'actuelle imposition en Belgique (État de résidence). Selon M. Geens, les contribuables concernés tenteront d'éviter ces conséquences négatives sur leur revenu en cessant en temps opportun leurs activités aux Pays-Bas et en allant travailler en Belgique ou dans un État membre de l'UE autre que les Pays-Bas, avec lequel la Belgique a conclu une convention préventive de la double imposition qui ne prévoit pas l'imposition des pensions dans l'État de la source. L'imposition dans l'État de la source constitue donc une entrave à la libre circulation des travailleurs.

Je tiens également à m'opposer fermement à cette affirmation, en particulier parce que la nouvelle

drag met Nederland de eerste door België gesloten overeenkomst is waarin op het vlak van de belastingheffing van pensioenen een uitdrukkelijke bepaling is opgenomen die het vrij verkeer van werknemers binnen de Gemeenschap precies bevordert. Het non-discriminatie artikel (artikel 26) van het belastingverdrag omvat inderdaad een paragraaf 7 die op bepaalde voorwaarden en voor een periode van maximum 5 jaar in gevallen van grensoverschrijdende detachering van werknemers voorziet in een non-discriminatoire aftrek voor pensioenpremies en -bijdragen bij een voortgezette deelname aan een fiscaal erkende pensioenregeling in de verdragsluitende Staat van waaruit de detachering heeft plaatsgevonden. De voorwaarden daartoe zijn dat de werknemer op het moment van de detachering reeds bijdroeg aan die fiscaal erkende pensioenregeling en deze pensioenregeling naar het oordeel van de belastingautoriteiten van de verdragsstaat waarnaar de betrokken werknemer werd gedetacheerd, overeenkomt met een voor de belastingheffing in die Staat erkende pensioenregeling.

De redenering van het geachte lid steunt vervolgens op de verkeerde premisse dat de wijze waarop Nederland in voorkomend geval als bronstaat zijn heffingsbevoegdheid concreet invult mee in de weging wordt betrokken om uit te maken of een verdragsbepaling die er louter toe strekt de heffingsbevoegdheid over een bepaald inkomen met het oog op het vermijden van dubbele belasting tussen België en Nederland te verdelen (wat toch de essentie uitmaakt van een dubbelbelastingverdrag), in hoofde van België een inbreuk zou vormen op het gemeenschapsrecht. Het onderschrijven van die stelling zou ertoe leiden dat bijvoorbeeld ook het artikel 15 van het nieuwe belastingverdrag met Nederland dat de belastingheffing regelt van inkomsten uit werkzaamheden in dienstverband volgens het werkstaatprincipe, eveneens een belemmering zou vormen op het vrij verkeer van werknemers, door het loutere gegeven dat de belastingdruk op salarissen momenteel in Nederland in de regel zwaarder is dan de corresponderende belastingdruk bijvoorbeeld in Luxemburg of Frankrijk en de betrokken werknemers/inwoners van België niet meer geneigd zullen zijn in Nederland te gaan werken maar ervoor zullen opteren hun werkzaamheid te gaan uitoefenen in een van beide voormelde landen.

VERPLICHTING VOOR LIDSTATEN OM HUN BEVOEGDHEDEN INZAKE DIRECTE BELASTINGEN IN OVEREENSTEMMING MET HET GEMEENSCHAPSRECHT UIT TE OEFENEN

De enige uitdrukkelijke bepaling die op het vlak van de inkomstenbelastingen in het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap is vastgelegd, is in feite de bepaling van artikel 293 die stelt dat de

convention avec les Pays-Bas est la première convention conclue par la Belgique qui contient, en matière d'imposition des pensions, une disposition expresse qui favorise précisément la libre circulation des travailleurs. L'article de la convention qui traite de la non-discrimination (article 26) comporte en effet un paragraphe 7 qui prévoit, à certaines conditions et pour une période maximale de 5 ans, une déduction non discriminatoire des primes et cotisations de pension lorsque, en cas de détachement transfrontalier d'un travailleur, ce travailleur reste affilié à un règlement de pension fiscalement reconnu dans l'État contractant d'où le détachement a eu lieu. Les conditions mises à cette déduction sont que le travailleur cotise déjà à ce règlement de pension fiscalement reconnu au moment de son détachement et que ce règlement de pension corresponde, aux yeux des autorités fiscales de l'État contractant où le travailleur est détaché, à un règlement de pension reconnu à des fins fiscales dans cet État.

Par ailleurs, le raisonnement de l'honorable membre se base sur la prémisse erronée que la manière concrète dont les Pays-Bas usent, le cas échéant, du pouvoir d'imposition qui leur est accordé en tant qu'État de la source entre en ligne de compte aux fins de déterminer si une disposition conventionnelle simplement destinée à répartir entre la Belgique et les Pays-Bas le pouvoir d'imposition relatif à un certain revenu de manière à éviter la double imposition (ce qui constitue quand même l'essence d'une convention préventive de la double imposition) est susceptible de constituer dans le chef de la Belgique une infraction au droit communautaire. En souscrivant à un tel raisonnement, on serait également amené à considérer, par exemple, que l'article 15 de la nouvelle Convention avec les Pays-Bas — qui règle l'imposition des revenus d'activités salariées selon le principe de l'imposition dans l'État d'activité — constitue également une entrave à la libre circulation des travailleurs, du simple fait que la pression fiscale qui pèse actuellement sur les salaires aux Pays-Bas est généralement plus forte que celle qui pèse actuellement sur ces mêmes revenus au Luxembourg ou en France et que, dès lors, les travailleurs/résidents de Belgique concernés ne seront plus tentés d'aller travailler aux Pays-Bas mais préféreront exercer leur activité dans l'un des deux États précités.

OBLIGATION POUR LES ÉTATS MEMBRES D'EXERCER LEURS COMPÉTENCES DANS LE DOMAINE DES IMPÔTS DIRECTS EN CONFORMITÉ AVEC LE DROIT COMMUNAUTAIRE

La seule disposition du Traité instituant la Communauté européenne qui traite expressément des impôts directs est l'article 293; celui-ci dispose que les États membres engageront entre eux, pour autant que

lidstaten, voor zover nodig, met elkaar in onderhandeling treden ter verzekering voor hun onderdanen van onder meer, de afschaffing van dubbele belasting binnen de Gemeenschap.

Het geachte lid verwijst naar het feit dat sommige rechtsgeleerden het zogenoemde Gilly-arrest van het Europese Hof van Justitie (zaak C-336/96 van 12 mei 1998) aldus interpreteren dat in afwezigheid van uitdrukkelijke EG-rechtsregels het niet onredelijk is te stellen dat de lidstaten op het vlak van de verdeling van de heffingsbevoegdheid het OESO-modelverdrag (*Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune*) zouden volgen.

Het kan aan de ene kant niet worden ontkend dat de EU-lidstaten zich bij de besprekingen van hun onderlinge bilaterale overeenkomsten met het oog op het vermijden van dubbele belasting meestal in een belangrijke mate laten inspireren door het modelverdrag dat door de OESO is opgesteld, organisatie waarvan zij eveneens allen lid zijn.

Afgezien van het feit dat de juistheid van de voormelde interpretatie van het arrest in twijfel kan worden getrokken, wordt aan de andere kant de aandacht gevestigd op het feit dat het hoger bedoelde OESO-modelverdrag volgens een internationale consensus op juridisch vlak hoe dan ook in beginsel slechts de waarde heeft van een modelverdrag. Dit betekent dat de OESO-lidstaten er niet absoluut door gebonden zijn en dat zij het volstrekte recht hebben om in hun bilaterale overeenkomsten afwijkende regelingen vast te leggen en zulks ook regelmatig doen. Dit is niet alleen het geval wanneer een OESO-lidstaat een voorbehoud heeft aangetekend tegen een bepaald artikel (zoals België in het geval van artikel 18), maar ook telkens wanneer de verdragsstaten zulks noodzakelijk achten om bijzondere situaties te regelen die zich op een bepaald tijdstip voordoen waarvoor de op dat ogenblik bestaande oplossing van het OESO-modelverdrag, niet toereikend wordt geacht. Het is inderdaad zo dat België in § 42 bij het commentaar op artikel 18 van het OESO-modelverdrag uitdrukkelijk heeft verklaard zich tijdens verdragsonderhandelingen het recht voor te behouden om voor bepaalde pensioenen en uitkeringen een bronstaatheffing te bepleiten.

Dit Belgische standpunt vloeide met name voort uit beslissingen van de Ministerraad in 1989 om in het Belgische verdragsbeleid voortaan rekening te houden met het advies van de Inspectie van financiën dat het recht van de belastingheffing van privé-pensioenen aan de bronstaat zou moeten worden toegewezen. Dit advies was met name gestoeld op de fiscale billijkheid. Privé-pensioenen zijn dikwijls gevormd door bijdragen die voorheen in de bronstaat fiscaal in aftrek zijn gebracht: belastingheffing bij de latere uitkering van de pensioenen in de bronstaat

de besoin, des négociations en vue d'assurer, en faveur de leurs ressortissants, notamment l'élimination de la double imposition à l'intérieur de la Communauté.

L'honorable membre invoque le fait que certains juristes interprètent l'arrêt Gilly de la Cour européenne de Justice (affaire C-336/96 du 12 mai 1998) en ce sens qu'il n'est pas déraisonnable que les États membres, en l'absence de dispositions légales communautaires expresses en la matière, suivent le Modèle de Convention fiscale de l'OCDE (Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune) pour ce qui est de la répartition du pouvoir d'imposition.

D'une part, on ne peut nier que, lors des négociations des conventions bilatérales préventives de la double imposition qui les lient, les États membres de l'UE s'inspirent généralement dans une large mesure du modèle de convention élaboré par l'OCDE, organisation dont ils sont tous également membres.

D'autre part, mis à part le fait que la pertinence de l'interprétation précitée de cet arrêt peut être mise en doute, on se doit de souligner que, selon un consensus international, le Modèle de Convention fiscale de l'OCDE n'a en principe, sur le plan juridique, d'autre valeur que celle d'une convention modèle. Ceci implique que les pays membres de l'OCDE ne sont absolument pas liés par ce modèle et qu'ils ont parfaitement le droit d'inclure dans leurs conventions bilatérales des dispositions qui s'en écartent, ce qu'ils font d'ailleurs régulièrement. Ce n'est pas seulement le cas lorsqu'un pays membre de l'OCDE a émis une réserve à l'encontre d'un article déterminé (comme la Belgique à l'encontre de l'article 18) mais également lorsque les États contractants estiment que c'est nécessaire en vue de régler certaines situations qui se présentent à un moment donné et pour lesquelles le Modèle de Convention de l'OCDE ne propose pas à ce moment de solution satisfaisante. C'est ainsi que la Belgique a déclaré expressément au § 42 des commentaires sur l'article 18 du Modèle de Convention de l'OCDE qu'elle se réserve le droit, lors de la négociation des conventions, de plaider pour une imposition dans l'État de la source de certaines pensions et allocations.

Cette position belge résulte de la décision prise en 1989 par le Conseil des ministres de tenir compte désormais dans la politique conventionnelle de la Belgique de l'avis de l'Inspection des finances selon lequel le droit d'imposer les pensions privées devrait revenir à l'État de la source. Cet avis se fondait notamment sur l'équité fiscale. Les pensions privées sont souvent constituées au moyen de cotisations qui ont fait l'objet d'une déduction fiscale dans l'État de la source: l'imposition lors du versement ultérieur des pensions dans l'État de la source doit donc dans une

moet dus in zekere zin een recuperatie van het vroegere verlies mogelijk maken.

Ook andere landen hebben voorbehoud aangetekend tegen een exclusieve recht van belastingheffing voor de woonstaat wat betreft particuliere pensioenen.

Bovendien wordt, naast het uitdrukkelijk voorbehoud van een aantal OESO-lidstaten ten aanzien van de bepaling van het modelverdrag, in punt 2 van de OESO-commentaar bij artikel 18 van het modelverdrag zeer duidelijk gesteld dat sommige lidstaten voor bepaalde pensioenen een recht van belastingheffing voor de bronstaat bepleiten en dat het hen bijgevolg vrijstaat in hun bilaterale verdragen bepalingen daaromtrent vast te leggen. In de voormelde commentaar is trouwens een modelbepaling in die zin opgenomen.

Tevens is het niet onbelangrijk te vermelden dat reeds enkele jaren geleden een van de werkgroepen van het *Comité des affaires fiscales* van de OESO de studie heeft aangevat van eventuele wijzigingen van het pensioenartikel van het modelverdrag en de daarbij horende commentaar, inzonderheid op het vlak van de heffingsbevoegdheid van de bronstaat die door meerdere lidstaten (waaronder België) worden bepleit. Deze discussies zijn momenteel nog niet afgesloten maar zij zullen op termijn normaliter resulteren in een duidelijkere stem van de lidstaten die een bronheffing bepleiten.

Naast deze principiële benadering op het vlak van de heffingsbevoegdheid van de bronstaat over bepaalde pensioenen, enz. is dergelijke bronstaatheffing eveneens gerechtvaardigd ingevolge de bijzondere omstandigheden met betrekking tot de belastingheffing van particuliere pensioenen in de relaties tussen België en Nederland die aan de orde zijn gesteld bij de verdragsonderhandelingen. Ter zake kan worden volstaan met een verwijzing naar de problematiek van de zogenoemde pensioenvlucht die onder meer is uiteengezet in de rubriek «Pensioenen, lijfrenten, sociale zekerheids- en alimentatieuitkeringen (artikel 18 en punt 22 van Protocol I)» van de gezamenlijke artikelsgewijze toelichting als bijlage bij de memorie van toelichting bij het voorliggende wetontwerp houdende goedkeuring van het nieuwe belastingverdrag van 5 juni 2001 en meer algemeen naar het nagestreefde evenwicht op het vlak van de belastingheffing bij de opbouwfase en de uitkeringsfase van het pensioen.

Ten slotte is de stelling onjuist dat de heffingsbevoegdheid over privé-pensioenen in de door België met andere EU-Lidstaten gesloten dubbelbelastingverdragen steeds exclusief aan de woonstaat zou zijn toegewezen. In de verdragen met Luxemburg en met Zweden wordt inderdaad voor bepaalde pensioenen de heffingsbevoegdheid van de bronstaat bevestigd.

certaine mesure permettre à cet État de récupérer la perte supportée antérieurement.

D'autres États ont également formulé une réserve à l'encontre de l'attribution à l'État de résidence d'un pouvoir d'imposition exclusif en ce qui concerne les pensions privées.

En outre, à côté de la réserve expresse d'un certain nombre de membres de l'OCDE à l'égard de la disposition de la convention modèle, le point 2 des commentaires OCDE sur l'article 18 du Modèle de Convention précise très clairement que certains pays membres sont en faveur de l'attribution d'un pouvoir d'imposition à l'État de la source pour certaines pensions et qu'ils sont dès lors libres d'inclure dans leurs conventions bilatérales des dispositions en ce sens. Les commentaires précités contiennent d'ailleurs une disposition modèle de ce type.

Il importe également de mentionner que, depuis plusieurs années déjà, un des groupes de travail du Comité des affaires fiscales de l'OCDE examine les modifications éventuelles, souhaitées par plusieurs pays membres (dont la Belgique), qui pourraient être apportées à l'article de la convention modèle relatif aux pensions et aux commentaires y relatifs, en ce qui concerne en particulier le pouvoir d'imposition de l'État de la source. Ces travaux ne sont pas encore terminés mais ils devraient normalement à terme faire ressortir plus clairement la position des pays membres qui sont favorables à une imposition dans l'État de la source.

Indépendamment de cette approche de principe concernant le pouvoir d'imposition de l'État de la source sur certaines pensions, etc., une telle imposition dans l'État de la source est également justifiée étant donné les circonstances propres à l'imposition des pensions privées dans les relations entre la Belgique et les Pays-Bas qui ont été mises en lumière lors des négociations en vue de la conclusion de la Convention. Il suffit à cet égard de mentionner la problématique de la fuite des pensions, exposée notamment sous la rubrique «Pensions, rentes, allocations de sécurité sociale et rentes alimentaires (article 18 et point 22 du Protocole I)» du commentaire commun par article annexé à l'exposé des motifs du projet de loi portant assentiment à la nouvelle Convention du 5 juin 2001 que nous avons sous les yeux, et, de manière plus générale, l'équilibre recherché au niveau de l'imposition des pensions lors de la phase de constitution et lors de la phase de versement des prestations.

Enfin, il n'est pas exact d'affirmer que le pouvoir d'imposer les pensions privées est attribué de manière exclusive à l'État de résidence dans toutes les conventions préventives de la double imposition entre la Belgique et les autres États membres de l'UE. Les conventions avec le Luxembourg et la Suède accordent en effet à l'État de la source le pouvoir d'imposer

Voor zover bekend is het principe van dergelijke verdragsrechtelijke toewijzing van de heffingsbevoegdheid aan de bronstaat in het pensioenartikel, nooit door het Hof van Justitie van de EG in vraag gesteld en strijdig bevonden met het gemeenschapsrecht. Bovendien pleit België, en zulks meestal met succes, sedert de voormelde beslissing van de Ministerraad bij alle onderhandelingen over nieuwe overeenkomsten of herzieningen van bestaande verdragen voor een bronstaatheffing in de lijn van het in het OESO-modelverdrag gestelde Belgische voorbehoud. Onder de vele voorbeelden daarvan, beperk ik mij tot een verwijzing naar de andere wetsontwerpen houdende instemming met verdragen die vandaag op de dagorde van de Commissie staan, met name de belastingverdragen met Estland, Letland en Litouwen (kandidaat EU-Lidstaten) en het protocol tot wijziging van het belastingverdrag met Denemarken (EU-Lidstaat).

De bepalingen van artikel 18 van het Belgisch-Nederlandse dubbelbelastingverdrag van 5 juni 2001 vormen in geen geval een inbreuk op het in artikel 10 van het EG-verdrag ingestelde verbod tot het invoeren van maatregelen welke de verwezenlijking van de doelstellingen van het Verdrag in gevaar kunnen brengen.

CRITERIA BRONSTAATHEFFING ZIJN ONDEUGDELIJK EN IN STRIJD MET HET GEMEENSCHAPSRECHT

Het geachte lid voert aan dat de in het nieuwe belastingverdrag vastgelegde criteria voor de bronstaatheffing geen deel uitmaken van een internationale praktijk, en wat de drempel van 25 000 euro betreft, zelfs willekeurig zijn.

Hierboven is reeds ten overvloede aangestipt dat de tijdens de opbouwfase in de bronstaat verleende fiscale faciliteiten die in het nieuwe belastingverdrag met Nederland een van de voorwaarden voor een bronstaatheffing vormen, sedert vele jaren door België en een aantal andere OESO-lidstaten als leidmotief (vanuit de fiscale billijkheid) voor een bronstaatheffing worden aangemerkt. De stelling dat dit criterium geen deel uitmaakt van de internationale praktijk doet dan ook afbreuk aan de werkelijkheid.

De grens van 25 000 euro, aan de andere kant, is evenmin in strijd met het non-discriminatieverbod onder het gemeenschapsrecht en vormt zeker geen inbreuk op het vrij verkeer van werknemers binnen de Gemeenschap. De grens is evenmin willekeurig te noemen aangezien zij volgens de verdragssluitende partijen het scharnierpunt vormt van een aanvaard-

certaines pensions. Pour autant que l'on sache, le principe d'une telle attribution conventionnelle du pouvoir d'imposition à l'État de la source dans l'article relatif aux pensions n'a jamais été remis en cause et jugé contraire au droit communautaire par la Cour de Justice des CE. Par ailleurs, depuis la décision précitée du Conseil des ministres, la Belgique, lors de toutes les négociations en vue de la conclusion de nouvelles conventions ou de la révision de conventions existantes, plaide, le plus souvent avec succès, pour une imposition dans l'État de la source conforme à la réserve exprimée par la Belgique dans le Modèle de Convention de l'OCDE. Parmi les nombreux exemples possibles, je me limiterai à citer les autres projets de loi d'approbation de conventions préventives de la double imposition qui figurent aujourd'hui à l'ordre du jour de la Commission, c'est-à-dire les conventions avec l'Estonie, la Lettonie et la Lituanie (pays candidats à l'adhésion à l'UE) et le Protocole modifiant la Convention avec le Danemark (État membre de l'UE).

Les dispositions de l'article 18 de la Convention belgo-néerlandaise préventive de la double imposition du 5 juin 2001 n'enfreignent en aucune manière l'interdiction, instaurée par l'article 10 du Traité CE, d'adopter des mesures susceptibles de mettre en péril la réalisation des buts du Traité.

CARACTÈRE INAPPROPRIÉ ET INCOMPATIBILITÉ AVEC LE DROIT COMMUNAUTAIRE DES CRITÈRES AUTORISANT L'IMPOSITION DANS L'ÉTAT DE LA SOURCE

L'honorable membre affirme que les critères définis dans la nouvelle Convention qui autorisent l'imposition dans l'État de la source ne relèvent d'aucune pratique internationale, et qu'ils sont même arbitraires dans le cas du seuil de 25 000 euros.

J'ai déjà indiqué ci-avant que les avantages fiscaux accordés par l'État de la source pendant la phase de constitution de la pension, qui constituent dans la nouvelle Convention avec les Pays-Bas une des conditions mises à une imposition dans l'État de la source, forment depuis de nombreuses années pour la Belgique et un certain nombre d'autres pays membres de l'OCDE un leitmotiv (du point de vue de l'équité fiscale) dans leur revendication en faveur d'une imposition dans l'État de la source. Il n'est donc pas conforme à la réalité d'affirmer que ce critère est étranger à la pratique internationale.

La limite de 25 000 euros n'est pas non plus en contradiction avec l'interdiction des mesures discriminatoires instaurée par le droit communautaire et ne constitue certainement pas une entrave à la libre circulation des travailleurs à l'intérieur de la Communauté. Cette limite ne peut non plus être qualifiée d'arbitraire étant donné qu'elle forme pour les parties

bare verhouding tussen de bij de opbouwfase in de bronstaat verleende belastingfaciliteiten en het belastingstelsel van de latere uitkeringen in de woonstaat.

SCHEMING VAN HET VERTROUWENS- EN RECHTSZEKERHEIDSBEGINSEL, OVERGANGSREGELING, EERBIEDIGENDE WERKING

Het geachte lid meent dat een overgangsregeling noodzakelijk is ten aanzien van de belanghebbende inwoners van België die tijdens de jarenlange opbouw van hun aanvullende pensioenen in Nederland, steeds uitgegaan zijn van de exclusieve heffingsbevoegdheid van België als woonstaat overeenkomstig het pensioenartikel van het bestaande belastingverdrag van 1970 en die nu geconfronteerd worden met het feit dat het nieuwe verdrag door het verlenen van een heffingsbevoegdheid aan de bronstaat onder bepaalde voorwaarden, die opgewekte verwachtingen kan schenden.

Het nieuwe belastingverdrag werd ondertekend op 5 juni 2001; de tekst ervan is sedert geruime tijd openbaar en vormde reeds het voorwerp van commentaar in vaktijdschriften en andere media. Het verdrag zal althans wanneer het nog tijdig in 2002 in werking treedt, voor de eerste maal toepassing vinden op de in 2003 betaalde of toegekende inkomsten: er is dus in elk geval geen sprake van enige retroactieve werking. De wijziging van de heffingsbevoegdheid vormt geen inbreuk op het vertrouwensbeginsel of de rechtszekerheid. Een andersluidend standpunt zou immers impliceren dat de verdragsluitende partijen iedere aanpassing van de heffingsbevoegdheid van een bestaand belastingverdrag onmogelijk wordt gemaakt. Het geachte lid bekritiseert in feite de eventuele negatieve inkomenseffecten die uit het nieuwe verdrag zouden kunnen voortvloeien voor sommige belastingplichtigen welke bepaalde pensioenen, enz. uit bronnen in Nederland verkrijgen. Soortgelijke negatieve inkomenseffecten hadden, wanneer het bestaande belastingverdrag van 1970 niet ware gewijzigd, echter even goed rechtstreeks kunnen voortvloeien uit het feit dat de Belgische wetgever sommige bepalingen van het Belgische internrechtelijke belastingstelsel van pensioenen zou hebben aangepast. Het hoeft geen betoog dat ook in dit laatste geval het vertrouwensbeginsel of de rechtszekerheid iedere aanpassing van de Belgische belastingwetgeving op dat vlak, welke tot de normale prerogatieven van de wetgever behoort, niet in de weg kan staan.

ARBITRAGEHOF

Het Arbitragehof heeft reeds meermaals opgemerkt dat de grondwettelijke regels van de gelijkheid en de

contractantes le point charnière d'un rapport acceptable entre les avantages fiscaux accordés par l'État de la source pendant la phase de constitution de la pension et le régime d'imposition ultérieurement appliqué aux prestations dans l'État de résidence.

VIOLATION DES PRINCIPES DE CONFIANCE ET DE SÉCURITÉ JURIDIQUE, MESURE TRANSITOIRE

L'honorable membre considère qu'une mesure transitoire est nécessaire à l'égard des résidents de Belgique concernés qui, tout au long des années de constitution de leur pension complémentaire aux Pays-Bas, se sont basés sur une imposition exclusive dans l'État de résidence, c'est-à-dire en Belgique, conformément à l'article relatif aux pensions de la Convention de 1970, et qui sont maintenant confrontés au fait que la nouvelle Convention peut modifier ces prévisions en accordant, à certaines conditions, un pouvoir d'imposition à l'État de la source.

La nouvelle Convention a été signée le 5 juin 2001; le texte de cette Convention est public depuis un laps de temps assez long et a déjà fait l'objet de commentaires dans les journaux spécialisés et les autres media. La Convention s'appliquera pour la première fois aux revenus attribués ou mis en paiement en 2003, si toutefois elle entre en vigueur dans le délai requis en 2002: il n'est donc nullement question d'application rétroactive. La modification du pouvoir d'imposition ne viole pas le principe de la confiance légitime ni la sécurité juridique. Un point de vue différent impliquerait d'ailleurs l'impossibilité pour les parties contractantes de procéder à une quelconque modification de la répartition du pouvoir d'imposition dans une convention existante. Les critiques de l'honorable membre visent en fait les éventuelles conséquences négatives que la nouvelle Convention pourrait avoir sur le revenu de certains contribuables qui reçoivent des pensions, etc. de sources néerlandaises. En l'absence de modification de la Convention de 1970, de telles conséquences négatives auraient tout aussi bien pu résulter directement d'une modification par le législateur belge de certaines dispositions du régime de droit fiscal interne applicable aux pensions. Il va de soi que le principe de la confiance légitime ou la sécurité juridique ne peuvent non plus, dans ce dernier cas, faire obstacle à une modification de la législation fiscale belge, qui fait partie des prérogatives normales du législateur.

COUR D'ARBITRAGE

La Cour d'arbitrage a déjà fait remarquer à plusieurs reprises que les principes constitutionnels

niet-discriminatie niet uitsluiten dat een verschil in behandeling tussen bepaalde categorieën van personen wordt ingesteld, voor zover dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is (zie onder meer het arrest nr. 26/91 van 16 oktober 1991 en het arrest nr. 1/94 van 13 januari 1994).

Het eerstgenoemde arrest betrof trouwens eveneens het Belgisch-Nederlandse dubbelbelastingverdrag, maar dan het bestaande verdrag van 1970. Dat verdrag omvat als algemene regel op het vlak van de verdeling van de heffingsbevoegdheid van inkomsten uit een dienstbetrekking het werkstaatprincipe. De twee belangrijkste uitzonderingen op dat principe zijn de zogenoemde 183-dagen regel en de grensarbeidersregeling: in die beide gevallen geldt het woonstaatprincipe. Ingevolge een protocolbepaling bij dat verdrag is de grensarbeidersregeling echter niet van toepassing op de personen met Nederlandse nationaliteit die na 1 januari 1970 hun woonplaats van Nederland naar België hebben gebracht. Voor die personen gold met andere woorden niet het woonstaatprincipe maar het werkstaatprincipe. In het kader van een prejudiciële vraag moest het Arbitragehof zich uitspreken over het feit of de betrokken protocolbepaling al dan niet in strijd was met de artikelen 6 en 6bis van de Grondwet en een ongeoorloofde discriminatie uitmaakte. Het Arbitragehof was van mening dat zulks niet het geval was. Volgens het Hof vereist het gelijkheidsbeginsel niet dat België in elk van de overeenkomsten die het met buurlanden sluit ter voorkoming van dubbele belasting, ernaar streeft om, geval per geval, aan de grensarbeiders het stelsel te verzekeren dat voor hen op elk ogenblik het meest gunstige zou zijn. Wanneer de verdragsluitende partijen, in functie van objectieve elementen, in een afwijkende regeling betreffende de inkomstenbelastingen hebben voorzien, kan de wetgever, zonder de artikelen 6 en 6bis van de Grondwet te schenden, zijn instemming geven aan dat afwijkend stelsel wanneer dit, zoals te deze, geen ongerechtvaardigd onderscheid tot stand brengt.

Onder verwijzing naar de bovenvermelde overwegingen ben ik er rotsvast van overtuigd dat de bepalingen van het nieuwe Belgisch-Nederlandse dubbelbelastingverdrag niet alleen volkomen «europroof» zijn maar ook een eventuele grondwettelijke toetsing door het Arbitragehof zonder enig probleem zullen doorstaan.

De voorzitter vraagt wat de gevolgen zijn van dit verdrag voor de in België wonende Nederlanders, met name op het vlak van de gemeentebelastingen. Zij zouden voortaan tweemaal lokale belastingen betalen, enerzijds in België door de heffing van de aanvullende gemeentebelasting op de personenbelasting, en anderzijds in Nederland waar een gedeelte van de nationale inkomstenbelasting doorgestort wordt naar de lokale besturen.

d'égalité et de non-discrimination n'excluent pas qu'une différence de traitement puisse être établie entre plusieurs catégories de personnes pour autant que le critère de différenciation soit objectif et raisonnable (voir notamment l'arrêt n° 26/91 du 16 octobre 1991 et l'arrêt n° 1/94 du 13 janvier 1994).

Le premier arrêt concernait d'ailleurs également la Convention préventive de la double imposition belgo-néerlandaise, mais il s'agissait alors de l'actuelle Convention de 1970. Cette Convention érige en règle principale, en ce qui concerne la répartition du pouvoir d'imposition afférent aux revenus d'activités salariées, le principe de l'État d'activité. Les deux principales exceptions à ce principe sont la règle dite «des 13 jours» et le régime applicable aux travailleurs frontaliers: dans ces deux cas, c'est le principe de l'État de résidence qui s'applique. Une disposition du Protocole à cette Convention prévoit néanmoins que le régime des travailleurs frontaliers ne s'applique pas aux ressortissants néerlandais qui ont transféré leur domicile des Pays-Bas vers la Belgique après le 1^{er} janvier 1970. En d'autres termes, c'est le principe de l'État d'activité et non le principe de l'État de résidence qui s'applique dans le cas de ces personnes. Dans le cadre d'une question préjudicielle, la Cour d'arbitrage a eu à se prononcer sur la question de savoir si la disposition incriminée du Protocole était ou non contraire aux articles 6 et 6bis de la Constitution et constituait une discrimination illicite. La Cour d'arbitrage a estimé que tel n'était pas le cas. Selon la Cour, le principe d'égalité n'exige pas que la Belgique s'efforce, dans chacune des conventions qu'elle conclut avec les pays voisins en vue de prévenir la double imposition, de garantir au cas par cas aux travailleurs frontaliers le régime qui leur serait à tout moment le plus favorable. Lorsque les parties contractantes ont prévu, en fonction d'éléments objectifs, un régime dérogatoire en matière d'impôts sur les revenus, le législateur peut, sans violer les articles 6 et 6bis de la Constitution, donner son assentiment à ce régime dérogatoire lorsque, comme en l'espèce, celui-ci ne crée pas de distinction injustifiée.

Me référant aux considérations qui précèdent, je suis fermement convaincu que les dispositions de la nouvelle Convention préventive de la double imposition belgo-néerlandaise sont non seulement entièrement conformes au droit communautaire, mais qu'elles subiront également sans aucun problème le contrôle de la Cour d'arbitrage.

Le président s'enquiert des conséquences, notamment au niveau des taxes communales, que cette convention peut avoir pour les ressortissants néerlandais demeurant en Belgique. Ils paieraient dorénavant deux fois des impôts locaux, d'une part, en Belgique, par le prélèvement de la taxe communale additionnelle à l'impôt des personnes physiques et, d'autre part, aux Pays-Bas, où une partie de l'impôt national sur le revenu est reversée aux pouvoirs locaux.

De minister van Financiën antwoordt dat er in deze geen sprake is van een dubbele heffing van lokale belastingen. België heeft het heffingsrecht van de aanvullende gemeentebelasting ter zake van inkomsten waarover Nederland heffingsbevoegdheid inzake nationale inkomstenbelastingen heeft. De heffing van de belasting staat los van de besteding ervan. Het betreft hier bijgevolg geen discriminatie.

De minister verklaart verder dat de aanbevelingen, gedaan door de commissie Grensarbeiders op het vlak van de inkomstenbelastingen, respons hebben gekregen. Aan de aanbevelingen op het vlak van de informatievoorzieningen zal worden voldaan, onder meer door de publicatie van informatiebrochures. De technische diensten leggen momenteel de laatste hand aan een eerste reeks van dergelijke brochures, die aan alle belanghebbende belastingplichtingen zullen worden bezorgd. De brochures worden in samenwerking met de Nederlandse belastingautoriteiten samengesteld.

Een andere aanbeveling van de commissie Grensarbeiders betrof de bundeling van alle fiscale dossiers van grensarbeiders in een belastingcontrole werd voorgelegd aan de COPERFIN (de hervorming van de Federale Overheidsdienst Financiën in het raam van het Copernicus-project). Deze kwestie wordt momenteel onderzocht.

De kwestie van de eventuele negatieve inkomenseffecten die gepaard zouden kunnen gaan met onderhavig verdrag was het voorwerp van een aantal berekeningen in de schoot van de commissie Grensarbeiders. Daarbij werd uitgegaan van een aantal standaardsituaties van gezinnen (eenverdieners, tweeverdieners, met of zonder kinderlast). Deze berekeningen wezen uit dat de Belgische grensarbeidersgezinnen met hoge kinderlast of gezinnen waarvan de partner weinig of geen inkomen geniet er grosso modo er in bepaalde omstandigheden financieel zouden kunnen op achteruitgaan ten opzichte van de huidige toestand. Deze problematiek wordt onderzocht in een speciale werkgroep teneinde hieraan een oplossing te bieden.

Een vierde probleem naar voor gebracht door de commissie Grensarbeiders betrof de problematiek van de kwalificatieverschillen op het vlak van de toepassing van het dubbelbelastingverdrag. In nauw overleg met de Nederlandse belastingautoriteiten wordt gepoogd zoveel mogelijk reeds voor de inwerkingtreding van het verdrag te komen tot dezelfde verdragskwalificaties van inkomsten. Ook hiervoor werd een gespecialiseerde werkgroep opgericht. De resultaten zullen in de mate van het mogelijke worden verwerkt in de hogervermelde brochures en de instructies voor de belastingambtenaren.

Het probleem van de eventuele dubbele betaling van belasting gedurende het eerste toepassingsjaar van het verdrag vormde in maart 2002 reeds het voorwerp van een aanschrijving aan alle grensarbeiders, identificeerbaar door een bijzondere code op hun

Le ministre des Finances répond qu'il n'est pas question en l'espèce de double perception d'impôts locaux. La Belgique a le droit de prélever la taxe communale additionnelle sur des revenus que les Pays-Bas peuvent taxer à l'impôt national sur le revenu. Le prélèvement de la taxe est indépendant de son affectation. Il n'y donc pas de discrimination.

Le ministre déclare par ailleurs que les recommandations de la commission Frontaliers en matière d'impôts sur le revenu ont été suivies. Il sera répondu aux recommandations relatives à une meilleure information, notamment, par la publication de brochures d'information. Les services techniques mettent actuellement la dernière main à une première série des brochures en question, qui seront distribuées à tous les contribuables concernés. Ces brochures ont été réalisées en collaboration avec les autorités fiscales néerlandaises.

La commission Frontaliers a aussi recommandé que l'on examine, dans le cadre du projet COPERFIN (le processus de modernisation du ministre des Finances au sein du projet Copernic), s'il ne serait pas utile de regrouper dans un service fiscal unique tous les dossiers fiscaux des travailleurs frontaliers. Cette question est actuellement à l'étude.

La question des éventuels effets négatifs sur le revenu pouvant résulter de la présente convention a fait l'objet d'une série de calculs au sein de la commission Frontaliers. Basés sur diverses situations des ménages (ménages à un revenu, à deux revenus, avec ou sans enfants à charge), ces calculs ont démontré que les ménages de travailleurs frontaliers belges avec de nombreux enfants à charge ou les ménages dont un des partenaires a un revenu faible, voire nul, pourraient dans certaines circonstances se retrouver dans une situation globalement moins favorable qu'actuellement. Cette problématique a été examinée dans le cadre d'un groupe de travail spécial en vue de trouver une solution.

Un quatrième problème soulevé par la commission Frontaliers concernait les différences de qualification en matière d'application de la convention préventive de double imposition. En concertation étroite avec les autorités fiscales néerlandaises, on tente d'en arriver, si possible avant même l'entrée en vigueur de la convention, à des qualifications identiques de revenus entre les conventions. On a également créé un groupe de travail en la matière. Dans la mesure du possible, les résultats figureront dans les brochures susvisées et dans les instructions à l'usage des fonctionnaires de l'administration fiscale.

Le problème du double paiement éventuel d'impôts au cours de la première année d'application de la convention a fait, dès mars 2002, l'objet d'une circulaire de l'administration fiscale adressée à tous les travailleurs frontaliers, qui sont identifiables par

belastingaangifte, door de fiscale administratie. In dit schrijven werd de aandacht erop gevestigd dat de combinatie van de inhouding van de Nederlandse loonbelasting tijdens het eerste toepassingsjaar van het nieuwe verdrag en de betaling van het volledige bedrag van de verschuldigde Belgische personenbelasting over het daaraan voorafgaande jaar aanleiding kan geven tot financiële moeilijkheden voor bepaalde belastingplichtigen en hun aandacht werd gevestigd op de mogelijkheid tot het verrichten van vrijwillige voorafbetalingen, zodat de belastingen gespreid kunnen worden.

De heer Devolder vraagt hoe de zogenaamde *revenu-sharing* concreet zal werken.

De minister antwoordt dat de *revenu-sharing* geregeld werd in het Protocol II, met name de macro-economische verrekening van de belasting verschuldigd door de grensoverschrijdende belastingplichtigen die in Nederland of België wonen. Voor details omtrent de compensatiemethode kan worden volstaan met een verwijzing naar de duidelijke toelichting *ad hoc* bij het wetsontwerp. De zuivere belastingopbrengst zal in een eerste fase in principe slechts bepaald kunnen worden in functie van de geïnde voorheffingen, en slechts in een tweede fase zal rekening gehouden kunnen worden met de definitieve belasting (bijvoorbeeld met inbegrip van een gevestigde supplementaire aanslag), dit is wanneer de betrokken aanslagen als definitief gevestigd zijn te beschouwen. De bedragen die van Belgische en van Nederlandse zijde in de macro-economische verrekening worden betrokken zullen in rekening-courant worden verrekend.

De heer Devolder merkt op dat er veel Belgische werknemers actief zijn voor Nederlandse baggerfirma's. De vraag is dan welk adres van toepassing is.

De minister verwijst in dit verband naar artikel 4 van het verdrag, dat de term «inwoner» definieert. Artikel 15, paragraaf 3, tenslotte regelt de toestand van zij die een dienstbetrekking uitoefenden aan boord van een schip, binnenschip of luchtvaartuig.

De heer Geens stelt vast dat dit verdrag het enige is dat op het gebied van privé-pensioenen naast de gebruikelijke woonstaathffing ook een bronstaathffing invoert.

De minister vestigt de aandacht op de steeds evoluerende aanpassing van het OESO-modelverdrag. Artikel 18 van het OESO-model voorziet inderdaad uitsluitend in een woonstaathffing, maar er dient te worden aangestipt dat België en sommige andere OESO-lidstaten hiertegen voorbehoud hebben ingediend. Dit voorbehoud vloeit voort uit een beslissing van de ministerraad van 1989, die op haar beurt voortvloeide uit een advies van de Inspectie van financiën. Dit advies was gestoeld op de fiscale billijk-

un code particulier figurant sur leur déclaration fiscale. Dans ce courrier, l'administration a souligné que la combinaison du prélèvement par les Pays-Bas de l'impôt sur les revenus du travail au cours de la première année d'application de la nouvelle convention et du paiement du montant total de l'impôt des personnes physiques dû en Belgique pour l'année précédente pouvait entraîner des difficultés financières pour certains contribuables et leur attention a été attirée sur la possibilité d'effectuer volontairement des versements anticipés, de manière à pouvoir étaler les impôts.

M. Devolder demande comment fonctionnera concrètement le «*revenu-sharing*».

Le ministre répond que le «*revenu sharing*» a été réglé dans le Protocole II, qui prévoit l'imputation macro-économique de l'impôt dû par les contribuables transfrontaliers résidant aux Pays-Bas ou en Belgique. Pour plus de détails concernant la méthode de compensation, on se reportera au commentaire très clair figurant dans l'exposé des motifs du projet de loi. Dans une première phase, les recettes fiscales nettes ne pourront en principe être déterminées qu'en fonction des précomptes perçus et ce n'est que dans une deuxième phase que l'on pourra tenir compte de l'impôt définitif (incluant par exemple une cotisation supplémentaire), c'est-à-dire lorsque les cotisations concernées pourront être considérées comme définitivement établies. Les montants que les Pays-Bas et la Belgique feront intervenir dans l'imputation macro-économique seront portés sur un compte courant.

M. Devolder fait observer que beaucoup de Belges travaillent pour les entreprises de dragage néerlandaises. La question est alors de savoir quelle adresse il faut utiliser.

Le ministre renvoie, à cet égard, à l'article 4 de la convention, qui définit le terme de «résident». L'article 15, § 3, règle le cas des personnes qui exercent un emploi salarié à bord d'un navire, d'un bateau servant à la navigation intérieure ou d'un aéronef.

M. Geens constate que cette convention est la seule qui instaure également, en ce qui concerne les pensions privées, une imposition dans l'État de la source, en plus de l'imposition habituelle dans l'État de résidence.

Le ministre souligne que le modèle de convention de l'OCDE est en constante évolution. L'article 18 de ce modèle de convention ne prévoit effectivement qu'une imposition dans l'État de résidence, mais il faut souligner que la Belgique ainsi que certains autres États membres de l'OCDE ont émis des réserves à ce sujet. Ces réserves résultent d'une décision du Conseil des ministres de 1989, qui résultait à son tour d'un avis de l'Inspection des finances. Cet avis était basé sur le principe de l'équité fiscale. Les revenus de

heid. Inkomens uit privé-pensioenen ontsnappen immers aan belastingen van de bronstaat, terwijl het precies de bronstaat is die gedurende jaren een fiscale minderontvangst heeft ondergaan. Verder is de stelling onjuist dat de heffingsbevoegdheid over privé-pensioenen in de door België met andere EU-lidstaten gesloten belastingverdragen steeds exclusief aan de woonstaat is toegekend.

Een bronstaatheffing is wat betreft bepaalde pensioenen overigens voorzien in bestaande verdragen, met name met Zweden en Luxemburg. Het Belgisch verdragsbeleid houdt sinds 1989 rekening met de beslissing van de Ministerraad. Wel dient gezegd dat bepaalde landen een bronstaatheffing absoluut weigeren. Vermits een verdrag altijd wordt gesloten tussen twee landen, kan het bijgevolg gebeuren dat er geen bronstaatheffing wordt toegepast.

De heer Caluwé vraagt of er berekend werd hoeveel belastingontvangsten België zal derven door dit verdrag. Spreker vraagt tevens welke rechtbanken bevoegd zijn ingeval van betwisting rond artikel 18. Tenslotte vraagt spreker wat de grond is van de genoemde 20 %-verdeelsleutel in de macro-economische compensatieregeling.

De minister antwoordt dat er geen precieze gegevens bestaan over de eventuele inkomstenderving ten laste van de Belgische staat. Dit is overigens zo voor alle belastingverdragen. Het cijfer van 20 % is het resultaat van een berekening die uitgaat van een effectieve belastingontvangst van 20 %, dus met uitzondering van de inkomsten uit heffingen betreffende de sociale zekerheid.

De heer Galand concludeert dat een inwoner van een gemeente bijdraagt aan de gemeentebelasting, ongeacht in welke gemeente hij woont. Zal deze aanpak zich in de toekomst ook uitbreiden tot andere verdragen? Spreker ziet immers niet in waarom iemand zou worden vrijgesteld. Hij verwijst in dit verband naar vroegere verdragen waar dat wel het geval was, met name wat de werknemers van internationale instellingen betreft.

De minister antwoordt dat er een onderscheid dient te worden gemaakt tussen bilaterale verdragen ter vermijding van dubbele belasting en verdragen die het statuut van internationale instellingen regelen. In de onderhandelingen met onze buurlanden poogt de Belgische belastingadministratie steeds de heffing van de aanvullende gemeentebelasting op bepaalde bij verdrag vrijgestelde inkomsten naar het voorbeeld van het nieuwe belastingverdrag met Nederland veilig te stellen. Zo is bijvoorbeeld intussen een soortgelijke oplossing vastgelegd in het op 5 november 2002 ondertekende avonant bij de Belgisch-Duitse overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting.

pensions privées sont, en effet, exonérés d'impôts dans l'État de la source, alors que c'est précisément cet État qui a subi un manque à gagner fiscal durant des années. De plus, il est inexact de prétendre que, dans les conventions fiscales que la Belgique a conclues avec d'autres États membres de l'UE, le droit d'imposer les pensions privées soit toujours octroyé exclusivement à l'État de résidence.

Une imposition dans l'État de la source est d'ailleurs prévue en ce qui concerne des pensions déterminées dans des conventions existantes, à savoir celles conclues avec la Suède et le Luxembourg. La politique belge en matière de traités tient compte de cette décision du Conseil des ministres depuis 1989. Il convient toutefois de signaler que certains pays refusent catégoriquement toute imposition dans l'État de la source. Et comme une convention est toujours conclue entre deux pays, il est possible qu'aucune imposition dans l'État de la source ne soit appliquée.

M. Caluwé demande si la perte de recettes fiscales que cette convention occasionnera à la Belgique a été calculée. Il souhaite également savoir quels tribunaux sont compétents en cas de contestation relative à l'article 18. Enfin, l'intervenant demande quelle est la base de la clé de répartition citée de 20 % dans le régime compensatoire macro-économique.

Le ministre répond qu'il n'existe aucune information exacte sur l'éventuelle perte de revenus à charge de l'État belge. Tel est d'ailleurs le cas pour toutes les conventions fiscales. Quant au chiffre de 20 %, il est le résultat d'un calcul basé sur une recette fiscale effective de 20 %, n'incluant donc pas les revenus des cotisations de sécurité sociale.

M. Galand conclut qu'un habitant d'une commune contribue à l'impôt communal, quelle que soit la commune où il réside. Cette approche s'étendra-t-elle, à l'avenir, à d'autres conventions? En effet, l'intervenant ne voit pas pourquoi une personne serait exemptée. Il renvoie à ce propos à des conventions antérieures, où une telle exemption était prévue, notamment en ce qui concerne le personnel d'institutions internationales.

Le ministre répond qu'il convient d'établir une distinction entre les conventions bilatérales préventives de la double imposition et les traités qui régissent le statut des institutions internationales. Dans les négociations avec les pays voisins, l'administration fiscale belge tente toujours d'assurer la perception de la taxe communale additionnelle sur certains revenus exonérés à la suite d'une convention, à l'exemple de la nouvelle convention fiscale conclue avec les Pays-Bas. C'est ainsi qu'une solution similaire a été retenue, par exemple, dans l'avonant, signé le 5 novembre 2002, à la convention entre la Belgique et l'Allemagne tendant à éviter la double imposition.

De heer Geens stelt vast dat de bemerkingen van de minister afdoende antwoorden op zijn opmerkingen. Hij is dan ook akkoord dit verdrag goed te keuren.

2. STEMMINGEN

De artikelen 1 en 2, alsook het wetsontwerp in zijn geheel, worden eenparig aangenomen door de 9 aanwezige leden.

Dit verslag werd eenparig goedgekeurd door de 9 aanwezige leden.

De rapporteur,
Jacques DEVOLDER.

De voorzitter,
Marcel COLLA.

*
* *

**De door de commissie aangenomen tekst
is dezelfde als de tekst
van het wetsontwerp
(zie stuk Senaat nr. 2-1293/1 - 2001/2002)**

M. Geens constate que les remarques du ministre répondent de manière adéquate à ses observations. Il est donc d'accord pour approuver cette convention.

2. VOTES

Les articles 1^{er} et 2 ainsi que l'ensemble du projet de loi ont été adoptés à l'unanimité des 9 membres présents.

Le présent rapport a été approuvé à l'unanimité des 9 membres présents.

Le rapporteur,
Jacques DEVOLDER.

Le président,
Marcel COLLA.

*
* *

**Le texte adopté par la commission
est identique au texte
du projet de loi
(voir le doc. Sénat n° 2-1293/1 - 2001/2002)**

BIJLAGE 1

ANNEXE 1

Nota betreffende het nieuwe belastingverdrag tussen België en Nederland van 5 juni 2001, hierna te noemen Verdrag 2001.

Note concernant la nouvelle convention en matière fiscale entre la Belgique et les Pays-Bas, dénommée ci-après la Convention 2001.

Inleiding 1 tot en met 3

Introduction 1 à 3

1. Deze nota betreft de bronstaatheffing voor Nederland ingevolge artikel 18, paragraaf 2, van het Verdrag 2001, op regulier (periodiek) tot uitkering komende particuliere aanvullende pensioenen en lijfrenten, hierna te noemen reguliere uitkeringen.

1. La présente note concerne l'imposition de l'État de la source pour les Pays-Bas, en vertu de l'article 18, paragraphe 2, de la Convention 2001, sur des pensions et rentes complémentaires privées, régulièrement (périodiquement) payées, dénommées ci-après allocations régulières.

2. Weliswaar is de bronstaatheffing in het Verdrag 2001 wederkerig geformuleerd, van een bronstaatheffing voor België is in feite geen sprake, omdat Nederland reguliere uitkeringen uitsluitend in box 1 (inkomsten verkregen uit niet zelfstandige beroepen) belast.

2. Il est vrai que la Convention 2001 formule l'imposition de l'État de la source dans un sens réciproque; en fait, il n'est pas question d'une imposition de l'État de la source pour la Belgique, les Pays-Bas n'imposant que les allocations régulières du «box 1» (revenus retirés de professions non indépendantes).

3. Deze nota stelt aan de orde dat voormelde bronstaatheffing op reguliere uitkeringen in strijd is met gemeenschapsrecht en met het discriminatieverbod en, subsidiair, dat op grond van het vertrouwens- en rechtszekerheidsbeginsel een overgangsregeling noodzakelijk is, die er toe leidt dat reguliere uitkeringen, voor zover voortvloeiend uit aanspraken opgebouwd vóór de datum van inwerkingtreding van het Verdrag 2001, althans vóór 5 juni 2001, uitsluitend belast blijven in de woonstaat, in dit geval België. Zo'n overgangsregeling ontbreekt.

3. La présente note met en évidence que l'imposition susvisée de l'État de la source sur les allocations régulières est contraire au droit communautaire et à l'interdiction de la discrimination et qu'à titre subsidiaire, sur la base du principe de confiance et de sécurité juridique, un régime transitoire s'impose, de manière à ce que les allocations régulières, dans la mesure où elles découlent de titres constitués avant la date d'entrée en vigueur de la Convention 2001, et à tout le moins avant le 5 juin 2001, continuent à être taxées exclusivement dans l'État de résidence, en l'occurrence la Belgique. Pareil régime transitoire fait défaut.

Gemeenschapsrecht. Reikwijdte van de bronstaatheffing

Droit communautaire. Portée de l'imposition de l'État de la source

Gemeenschapsrecht—Personele en materiële werkingsfeer— Reikwijdte bronstaatheffing

Droit communautaire—Champ d'application personnelle et matérielle— Portée de l'imposition de l'État de la source

4. a) Onder de bronstaatheffing vallen burgers van de EU die (i) inwoner van België of een andere EU-lidstaat dan Nederland zijn en die (ii) zonder inwoner van Nederland te zijn (geweest), in Nederland werken of hebben gewerkt, al dan niet in het kader van de grensarbeidersregeling (die met het Verdrag 2001 wordt afgeschaft), in de uitoefening van de rechten krachtens de artikelen 18, 39, 43 en 49 EG-verdrag, en (iii) in dat kader aanspraken als bedoeld in artikel 18, paragraaf 2, sub a, van het Verdrag 2001 opbouwen en/of hebben opgebouwd en (iiii) in de uitkeringsfase van de reguliere uitkeringen in de uitoefening van hun gemeenschapsrechtelijke rechten in België wonen of gaan wonen.

4. a) Tombent sous l'imposition de l'État de la source, les citoyens de l'UE qui (i) sont des résidents de la Belgique ou d'un État de l'UE autre que les Pays-Bas et qui (ii) sans être (avoir été) résidents des Pays-Bas travaillent ou ont travaillé aux Pays-Bas, que ce soit ou non dans le cadre du régime des travailleurs frontaliers (supprimé par la Convention 2001), dans l'exercice des droits découlant des articles 18, 39, 43 et 49 du Traité de la CE et qui (iii) constituent et/ou ont constitué des titres visés à l'article 18, paragraphe 2, sub a, de la Convention 2001 et (iiii) sont établis ou vont s'établir en Belgique dans la phase de paiement des allocations régulières dans l'exercice de leur droits découlant du droit communautaire.

b) Onder de bronstaatheffing vallen burgers van de EU die (i) oorspronkelijk uit België of een andere EU-lidstaat dan Nederland afkomstig zijn, en die (ii) tijdelijk, voor kortere of langere duur, in Nederland wonen en werken of gewoond en gewerkt hebben, in de uitoefening van de rechten krachtens de artikelen 18, 39, 43 en 49 EG-verdrag, en (iii) in dat kader aanspraken als bedoeld in artikel 18, paragraaf 2, sub a), van het Verdrag 2001 opbouwen en/of hebben opgebouwd, en (iiii) in de uitkeringsfase van de reguliere uitkeringen in de uitoefening van hun gemeenschapsrechtelijke rechten in België wonen of gaan wonen.

b) Tombent sous l'imposition de l'État de la source, les citoyens de l'UE qui (i) sont originaires de la Belgique ou d'un État de l'UE autre que les Pays-Bas, qui (ii) résident ou travaillent, ou ont résidé et travaillé aux Pays-Bas, que ce soit temporairement ou pendant une durée plus considérable, dans l'exercice des droits découlant des articles 18, 39, 43 et 49 du Traité de la CE, et qui (iii) constituent et/ou ont constitué dans ce contexte des titres visés à l'article 18, paragraphe 2, sub a), de la Convention 2001 et (iiii) sont établis ou vont s'établir en Belgique dans la phase de paiement des allocations régulières dans l'exercice de leur droits découlant du droit communautaire.

c) Onder de bronstaatheffing vallen burgers van de EU die (i) als inwoner van Nederland als ondernemer of vrij beroepsbeoefenaar zakelijk actief zijn (geweest) niet alleen in Nederland, maar ook in andere EU-lidstaten, alsmede werknemers van die ondernemers en vrij beroepsbeoefenaars en van ondernemingen, die

c) Tombent sous l'imposition de l'État de la source, les citoyens de l'UE qui (i) en qualité de résident des Pays-Bas ont (ont eu) une activité commerciale en qualité d'entrepreneur ou de praticien d'une profession libérale, non seulement aux Pays-Bas mais également dans les autres États membres de l'UE, ainsi que les travail-

zakelijk actief zijn (geweest) niet alleen in Nederland, maar ook in andere EU-lidstaten dan Nederland, voorzover die werknemers hun werkzaamheden (mede) in andere EU-lidstaten dan Nederland verrichten of verricht hebben, en (ii) in het kader van die arbeid of dienstverlening aanspraken als bedoeld in artikel 18, paragraaf 2, sub a, van het Verdrag 2001 opbouwen of hebben opgebouwd en (iii) in de uitkeringsfase van de reguliere uitkeringen in de uitoefening van hun gemeenschapsrechtelijke rechten in België wonen of gaan wonen [zie HvJEG 11 juli 2002, zaak C-60/00 (Carpenter), rechtsoverwegingen 29 en 30].

d) De personen die onder de beschrijvingen onder a, b en c vallen, vallen in verband met die werkzaamheden reeds vanwege de uitoefening van de rechten krachtens de artikelen 18, 39, 43 en 49, EG-verdrag binnen de materiële werkingssfeer van het gemeenschapsrecht. Zij krijgen met de bronstaatheffing te maken ingeval de reguliere uitkeringen 25 000 per kalenderjaar overschrijden.

e) Voor zover burgers van de EU die onder de bronstaatheffing vallen, niet op grond van de beschrijvingen onder a, b of c binnen de materiële werkingssfeer van het gemeenschapsrecht vallen, vallen zij binnen die werkingssfeer op grond van artikel 18 EG-verdrag, althans voorzover sprake is van geen andere handeling dan in de uitkeringsfase van de reguliere uitkeringen blijven of gaan wonen in België.

Dat volgt ook uit artikel 10 EG-verdrag (gemeenschapstrouw) en de gemeenschapsrechtelijke opvattingen/ideeën omtrent met elkaar concurrerende belastingstelsels en het door burgers van de EU desgewenst gebruik maken van dispariteiten in belastingstelsels van Lidstaten.

Gemeenschapsrecht. Inbreuk op het belemmeringsverbod (artikelen 39, 43 en 49 EG-verdrag)

Gemeenschapsrecht — Belemmeringsverbod en discriminatieverbod — 5 tot en met 8

5. De inbreuk op het belemmeringsverbod kan wellicht het gemakkelijkst worden ingevoeld vanuit de casuspositie beschreven in punt 4 onder a) of b) of c), in die gevallen dat de opbouw der aanspraken bedoeld in artikel 18, paragraaf 2, sub a), van het Verdrag 2001 nog niet zover is gevorderd, dat de reguliere uitkeringen een bedrag van 25 000 euro per kalenderjaar zullen overschrijden.

Neem de casuspositie van punt 4 onder a):

Zolang de opgebouwde aanspraken nog geen reguliere uitkering opleveren, die 25 000 euro per jaar te boven gaat, is de Belgische woonstaatheffing van toepassing.

Die woonstaatheffing vindt thans veelal in het 15 % op 3 % stelsel plaats (lijfrente tegen afstorting van kapitaal, maatstaf 3 % van de contante waarde van de uitkeringen ten tijde van de aanvang van de uitkeringen, tarief 15 %) en komt, uitgedrukt in een percentage van de jaarlijkse uitkering, veelal neer op ongeveer 6 %. Op grond van of als uitvloeisel van het fiscale luik van de in voorbereiding zijnde (wetsvoorstel Vandenbroucke) wet op de aanvullende pensioenen, betreffende nieuwe uitkeringen uit tweede pijler voorzieningen, zal het 15 % op 3 % stelsel in voormelde casuspositie van toepassing zijn voor zover dat thans nog niet het geval mocht zijn.

Overschrijding van de 25 000 euro per kalender jaar leidt tot de Nederlandse bronstaatheffing, ongeveer 17 % tot 27 847 euro, voor zover 27 847 euro wordt overschreden 42 % en voor zover 47 745 euro wordt overschreden 52 %.

leurs de ces entrepreneurs et praticiens de professions libérales et d'entreprises, qui ont (ont eu) une activité commerciale, non seulement aux Pays-Bas, mais également dans des États membres de l'UE autres que les Pays-Bas, pour autant que ces travailleurs effectuent ou ont effectué leurs activités (entre autres) dans des États membres de l'UE, autres que les Pays-Bas, et (ii) constituent ou ont constitué dans le cadre de ce travail ou de cette prestation de services des titres visés à l'article 18, paragraphe 2, sub a, de la Convention 2001 et (iii) résident ou vont s'établir en Belgique dans la phase de paiement des allocations régulières dans l'exercice de leurs droits découlant du droit communautaire [voir CdJCE 11 juillet 2002, affaire C-60/00 (Carpenter), considérants 29 et 30].

d) Les personnes tombant sous les descriptions a, b et c entrent, dans le contexte de ces activités, dans le champ d'application matériel du droit communautaire du simple fait de l'exercice des droits résultant des articles 18, 39, 43 et 49 du Traité CE. L'imposition de l'État de la source les concerne dans les cas où les allocations régulières excèdent 25 000 euros par année civile.

e) Pour autant que les citoyens de l'UE sujets à l'imposition de l'État de la source ne tombent pas dans le champ d'application matériel du droit communautaire sur la base des descriptions sub a, b ou c, ils tombent dans ce champ d'application matériel sur la base de l'article 18 du Traité CE, du moins pour autant qu'il ne soit question d'aucun acte autre que le fait de résider ou de s'établir en Belgique dans la phase de paiement des allocations régulières.

C'est ce qui résulte également de l'article 10 du Traité CE (fidélité communautaire) et des conceptions/idées de droit communautaire quant aux régimes fiscaux mutuellement en concurrence et à la mise à profit éventuelle par des citoyens de l'UE des disparités dans les régimes fiscaux d'États membres.

Droit communautaire. Infraction à l'interdiction d'obstacles (articles 39, 43 et 49 traité CE)

Droit communautaire — Interdiction d'obstacles et interdiction de discrimination — 5 à 8

5. L'infraction à l'interdiction d'obstacles apparaît sans doute le plus aisément en partant des cas visés au point 4, sub a), b) ou c), dans les hypothèses où la constitution des titres visés à l'article 18, § 2, sub a), de la Convention 2001 n'en est pas encore arrivée au point où les allocations régulières excéderont un montant de 25 000 euros par année civile.

Prenons le cas visé au point 4, sub a):

Tant que les titres constitués ne produisent pas encore d'allocation régulière, excédant 25 000 euros par an, l'imposition belge de l'État de résidence est applicable.

Cette imposition de l'État de résidence intervient généralement, à l'heure actuelle, sous le régime de 15 % sur 3 % (rente viagère contre libération de capital, critère de 3 % de la valeur au comptant des paiements au moment initial de ces paiements, tarif de 15 %) et revient souvent, exprimée en un pourcentage de l'allocation annuelle, à environ 6 %. Sur la base ou comme résultante du volet fiscal de la loi sur les pensions complémentaires, qui est en voie d'élaboration (proposition de loi Vandenbroucke), concernant de nouvelles allocations du second pilier des mesures, le régime des 15 % sur 3 % sera applicable dans le cas susvisé pour autant que ce ne soit déjà le cas à l'heure actuelle.

Un dépassement des 25 000 euros par année civile donne lieu à l'imposition néerlandaise de l'État de la source, soit environ 17 % sur 27 847 euros, 42 % en cas de dépassement de 27 847 euros et 52 % en cas de dépassement de 47 745 euros.

Overschrijding van de 25 000 euro leidt dus tot een drastische verlaging van het netto pensioen (dit is de bruto uitkering vermindert met personenbelasting/inkomstenbelasting.) Die verlaging zal de betrokkene kunnen en/of willen voorkomen door de werkzaamheden in Nederland tijdig te beëindigen en te gaan werken in België of een andere EU-lidstaat dan Nederland, waarmee België steeds uitsluitend de woonstaathetfing is overeengekomen.

Dit betekent dat de bronstaathetfing een belemmering is voor onder meer het vrij verkeer van werknemers en van dienstverleners en de uitoefening van het vestigingsrecht.

Die belemmering betekent dat ten aanzien van personen bedoeld in voormelde casuspositie (te zijner tijd) de bronstaathetfing op de reguliere uitkering achterwege moet blijven.

Het gevolg daarvan is dat de bronstaathetfing ook achterwege moet blijven ten aanzien van personen, die, ceteris paribus, ten tijde van de inwerkingtreding van het Verdrag 2001 reeds aanspraken hebben opgebouwd die een reguliere uitkering opleveren, die 25 000 euro per kalenderjaar overschrijdt, ook ten aanzien van die personen die ten tijde van de inwerkingtreding van het Verdrag 2001 reeds postactief zijn. Voor zover nodig wordt daartoe ook een beroep gedaan op het gelijkheidsbeginsel. Het 25 000 euro criterium leidt niet tot ongelijke gevallen en rechtvaardigt niet een ongelijke behandeling van gelijke gevallen. Een en ander geldt, *mutatis mutandis*, ook voor de casusposities beschreven in punt 4 onder *b)*, *c)* en *e)*.

Indirecte discriminatie op geslacht

6. In het kader van de in punt 5 bedoelde belemmering is sprake van ook gemeenschapsrechtelijk ontoelaatbare indirecte discriminatie op geslacht wat betreft de netto beloning uit arbeid en dienstverlening en wat betreft de belastingheffing, als gevolg van het 25 000 euro criterium in samenhang met de in punt 5 beschreven dispariteit in belastingen. Door deeltijdarbeid en loopbaanonderbreking (in verband met gezinsvorming en gezinsverzorging) komen vrouwen niet of minder spoedig aan overschrijding van de 25 000 euro per kalenderjaar toe.

Bij indirecte discriminatie is van geen belang of de wetgever die bedoeld heeft. Het zich voordoen van indirecte discriminatie is voldoende om daaraan rechtsgevolgen te verbinden.

Indirecte discriminatie op nationaliteit

7. In het kader van de in punt 5 bedoelde belemmering is voorts sprake van ook gemeenschapsrechtelijk ontoelaatbare indirecte discriminatie op nationaliteit wat betreft de netto beloning uit arbeid en dienstverlening en wat betreft de belastingheffing, als gevolg van het 25 000 euro criterium in samenhang met de in punt 5 beschreven dispariteit in belastingen.

Het zijn in overwegende mate onderdanen van België die met de bronstaathetfing te maken (zullen) krijgen, (in ieder geval over enige jaren.)

Afbreuk

8. Afbreuk aan het recht op non-discriminatie.

Aangezien de bronstaathetfing ingevolge het 25 000 euro criterium in samenhang met de in punt 5 beschreven dispariteit in belastingen, een discriminerende uitwerking heeft, zie de punten 6 en 7, doet de bronstaathetfing ontoelaatbare afbreuk aan het

Un dépassement des 25 000 euros donne donc lieu à une réduction très sensible de la pension nette (il s'agit de l'allocation brute, diminuée de l'impôt des personnes physiques/impôt sur les revenus.) L'intéressé pourra et/ou voudra éviter cette réduction en cessant en temps utile les activités aux Pays-Bas et en allant travailler en Belgique ou dans un État membre de l'UE autre que les Pays-Bas, avec lequel la Belgique a une convention prévoyant dans tous les cas et exclusivement l'imposition de l'État de résidence.

Cela signifie que l'imposition de l'État de la source constitue un obstacle, notamment à la libre circulation des travailleurs et des prestataires, ainsi qu'à l'exercice du droit d'établissement.

Cet obstacle signifie qu'à l'égard des personnes visées dans le cas précité, l'imposition de l'État de la source sur l'allocation régulière devra (en temps voulu) être abandonnée.

Il en résulte que l'imposition de l'État de la source devra également être abandonnée à l'égard de personnes qui, toutes choses égales par ailleurs, ont déjà constitué au moment de l'entrée en vigueur de la Convention 2001 des titres leur valant une allocation régulière qui excède 25 000 euros par année civile, ce également dans le cas des personnes qui ont déjà cessé leur activité professionnelle au moment de l'entrée en vigueur de la Convention 2001. Pour autant que de besoin, il est fait appel également à cet effet au principe d'égalité. Le critère de 25 000 euros ne conduit pas à des cas inégaux et ne justifie aucunement un traitement inégal de cas égaux. Cela vaut également, *mutatis mutandis*, pour les cas décrits au point 4, sub *b)*, *c)* et *e)*.

Discrimination indirecte sur la base du sexe

6. Dans le cadre de l'obstacle visé au point 5, il est question d'une discrimination indirecte, également inadmissible selon le droit communautaire, sur la base du sexe pour ce qui concerne la rémunération nette provenant du travail et de la prestation de services et en ce qui concerne l'imposition de l'impôt, ce comme résultante du critère des 25 000 euros combiné avec la disparité en taxation décrite au point 5. Du fait du travail à temps partiel et de l'interruption de carrière (dans le contexte de la constitution de la famille et des soins pour la famille), les femmes n'atteignent pas, ou atteignent moins rapidement, un montant excédant les 25 000 euros par année civile.

En cas de discrimination indirecte, il n'importe pas de savoir si le législateur a voulu celle-ci. Il suffit qu'il se présente une discrimination indirecte pour que des effets juridiques y soient attachés.

Discrimination indirecte sur la base de la nationalité

7. Dans le cadre de l'obstacle visé au point 5, il est question en outre d'une discrimination indirecte, également inadmissible selon le droit communautaire, sur la base de la nationalité pour ce qui concerne la rémunération nette provenant du travail et de la prestation de services et en ce qui concerne l'imposition de l'impôt, comme résultante du critère des 25 000 euros combiné avec la disparité en taxation décrite au point 5.

Ce sont de manière prépondérante des sujets belges qui sont (seront) visés par l'imposition de l'État de la source, (ce en tout cas dans quelques années.)

Infraction

8. Infraction au droit à la non discrimination.

Compte tenu de l'effet discriminatoire de l'imposition de l'État de la source à la suite du critère des 25 000 euros combiné avec la disparité de taxation décrite au point 5 — voir les points 6 et 7 — l'imposition de l'État de la source constitue une infraction inad-

recht op non-discriminatie onder meer wat betreft de netto beloning uit arbeid en dienstverlening. Zie Biehl-arrest, HvJEG, zaak 175/88, rechtsoverwegingen 11 tot en met 14 en de conclusie van Advocaat-Generaal Mischo van 2 maart 1999, voor HvJEG, zaak C-307/97 (Saint-Gobain arrest) onder Specifieke opmerkingen over de werking van internationale verdragen, derde alinea. Vergelijk *Groenboek aanvullende pensioenen in de interne markt*, van de Europese Commissie, COM-(97) 283, hoofdstukken IV en V, over de belemmeringen van het grensoverschrijdende vrije verkeer van werknemers en andere personen, waartoe aanvullende particuliere pensioenen en de belastingheffing daarover aanleiding geven.

Gemeenschapsrecht en de verplichting van lidstaten hun bevoegdheden inzake directe belastingen in overeenstemming met het gemeenschapsrecht uit te oefenen

Gemeenschapsrechtelijke verplichtingen van lidstaten—9 tot en met 12

9. Bovenvermelde verplichting van lidstaten geldt ook voor de bevoegdheid in verdragen ter voorkoming van dubbele belastingen (i) de criteria ter verdeling van de heffingsbevoegdheden vast te stellen, (ii) een keuze te maken tussen een vrijstellingsmethode en een verrekeningsmethode en (iii) (op internationaal aanvaarde wijze) te regelen wat (naar internationaal gebruik) overigens in dergelijke belastingverdragen pleegt te worden geregeld.

10. In het Gilly-arrest, HvJEG 12 mei 1998, zaak C-336/96, ging het om het volgende. Mevrouw Gilly, van zowel Franse als Duitse nationaliteit, woonde in Frankrijk, dicht bij de Duitse grens, en werkte in Duitsland als onderwijzeres op een openbare school, gelegen in het grensgebied. Zij genoot daarvoor een overheidssalaris. Haar betrekking was in overheidsdienst.

Naar het oordeel van HvJEG, rechtsoverweging 22, viel het geval van mevrouw Gilly binnen de werkingssfeer van (thans) artikel 39 EG-verdrag. Naar het oordeel van HvJEG, rechtsoverwegingen 37 tot en met 39, kon mevrouw Gilly voor haar bescherming tegen benadeling door discriminatie op grond van (haar Duitse) nationaliteit (wat betreft nettobeloning en/of belastingheffing) geen beroep doen op (thans) artikel 12 EG-verdrag, omdat haar geval onder artikel 39 EG-verdrag viel.

HvJEG heeft voorts aandacht gegeven aan de vraag of het nationaliteitscriterium als zodanig in het belastingverdragartikel betreffende overheidsbeloningen, gebezigd met het oog op de verdeling van de fiscale bevoegdheid, een door artikel 39 EG-verdrag verboden discriminatie oplevert (rechtsoverweging 30). Het antwoord op die vraag is ontkennend. Dat antwoord is de consequentie van lid 4 van artikel 39 EG-verdrag: de bepalingen van dit artikel zijn niet van toepassing op de betrekkingen in overheidsdienst. Voor vorenbedoelde bescherming kon mevrouw Gilly dus ook geen beroep doen op artikel 39 EG-verdrag. HvJEG heeft vervolgens geoordeeld dat dat in dit geval niet onredelijk is om redenen als vermeld in rechtsoverweging 31, waarbij bijzondere aandacht verdient (i) het zich laten leiden door de internationale praktijk en het door de OESO opgestelde modelverdrag en (ii) dat het in geding zijnde beginsel van de betalende staat in zoveel overeenkomsten tussen de landen die zijn aangesloten bij de OESO voorkomt, dat kan worden gezegd dat het reeds internationaal aanvaard is.

Professor P.J. Wattel, hoogleraar Europees belastingrecht (Universiteit van Amsterdam), komt in zijn boek «European Tax Law», third edition, FED uitgave van december 2001, na een bespreking van onder meer het Gilly-arrest, op bladzijde 62 tot het volgende: «*We may conclude that the Court does not, in the absence of EC rules, give any further guidance on tax allocation*

missible au droit à la non discrimination, notamment en ce qui concerne la rémunération nette du travail et de la prestation de services. Voir arrêt Biehl, CdJCE, affaire 175/88, considérants 11 à 14 et la conclusion de l'avocat général Mischo du 2 mars 1999, pour CdJCE, affaire C-307/97 (arrêt Saint-Gobain) sous Observations spécifiques quant au fonctionnement de traités internationaux, alinéa 3. Cf. *Livre vert des pensions complémentaires dans le marché interne*, de la Commission européenne, COM-(97) 283, chapitres IV et V, sur les obstacles à la libre circulation transfrontalière des travailleurs et d'autres personnes, liés aux pensions complémentaires privées et à la taxation y relative.

Le droit communautaire et l'obligation des États membres d'exercer leurs compétences en matière de contributions directes conformément au droit communautaire

Obligations de droit communautaire des États membres—9 à 12

9. L'obligation susvisée des États membres vaut également pour la compétence dans des conventions en vue d'éviter les doubles impositions (i) pour fixer les critères de répartition des compétences d'imposition, (ii) pour faire un choix entre une méthode d'exemption et une méthode de compensation et (iii) pour régler (d'une manière admise sur le plan international) ce qui est par ailleurs habituellement réglé (selon les usages internationaux) dans de telles conventions fiscales.

10. Dans l'arrêt Gilly, CdJCE 12 mai 1998, affaire C-336/96, il s'agissait de ce qui suit. Mme Gilly, ayant la nationalité tant française qu'allemande, résidait en France, à proximité de la frontière allemande, et travaillait en Allemagne comme institutrice dans une école publique située dans la région frontalière. Elle bénéficiait de ce chef d'un traitement public. Elle occupait un emploi en service public.

Selon la CdJCE, considérant 22, le cas de Mme Gilly relevait du domaine de l'application de l'article 39 (actuel) du Traité de la CE. Selon la CdJCE, considérants 37 à 39, Mme Gilly ne pouvait pas, pour se protéger contre un préjudice résultant d'une discrimination sur la base de sa nationalité (allemande) (en ce qui concerne la rémunération nette et/ou l'imposition de l'impôt) invoquer l'article 12 (actuel) du Traité de la CE, dès lors que son cas tombait sous l'article 39 du Traité CE.

En outre, la CdJCE a examiné la question de savoir si le critère de la nationalité, utilisé comme tel dans l'article de la convention fiscale relatif aux rémunérations publiques aux fins de la répartition de la compétence fiscale, constitue une discrimination interdite par l'article 39 du Traité CE (considérant 30). À cette question elle répond par la négative. Cette réponse est la conséquence du paragraphe 4 de l'article 39 du Traité CE: Les dispositions du présent article ne sont pas applicables aux emplois dans l'administration publique. En vue de la protection susvisée, Mme Gilly ne pouvait donc pas faire appel à l'article 39 du Traité CE. La CdJCE jugea ensuite que, dans le cas présent, cela n'est pas déraisonnable pour les motifs indiqués au considérant 31, où il est recommandé tout particulièrement (i) de s'inspirer de la pratique internationale et du modèle de convention élaboré par l'OCDE et (ii) que le principe de l'État payeur, qui est en cause, figure dans un si grand nombre de conventions en vigueur entre des pays membres de l'OCDE que l'on peut dire qu'il est déjà internationalement accepté.

Le professeur P.J. Wattel, professeur de droit fiscal européen (Université d'Amsterdam), dans son livre «European Tax Law», third edition, édition FED de décembre 2001, après avoir analysé entre autres l'arrêt Gilly, arrive à la page 62 à la conclusion suivante: «*We may conclude that the Court does not, in the absence of EC rules, give any further guidance on tax allocation*

than that it is not unreasonable for Member States to follow the OECD Model Tax Treaty».

Niet alleen bij de uitoefening van heffingsbevoegdheden, maar ook bij de verdeling van heffingsbevoegdheden en bij de overige in punt 9 vermelde onderwerpen, moeten de lidstaten in overeenstemming met het gemeenschapsrecht handelen. Het gaat er immers om of het resultaat van een en ander tezamen in overeenstemming met het gemeenschapsrecht is.

Criteria bronstaathelling zijn ondeugdelijk en in strijd met gemeenschapsrecht

11. Uitgaande van de woonstaathelling voorzien in artikel 18, § 1, van het Verdrag 2001, zijn de cumulatieve criteria voor de in de plaats van de woonstaathelling komende bronstaathelling (i) het ontbreken van het volgens de Nederlandse regering noodzakelijke redelijke evenwicht tussen de fiscale faciliteiten die bij de opbouw van de pensioenrechten worden geboden enerzijds en de belastingheffing over de reguliere uitkeringen anderzijds in die gevallen, waarin in België de reguliere uitkeringen niet worden belast tegen het tarief van artikel 130 (gewoon stelsel van aanslag), maar in het 15% op 3% stelsel beschreven in punt 5 en (ii) het overschrijden van een bedrag van 25 000 euro per kalenderjaar, zie slotvolzin van artikel 18, § 2, van het Verdrag 2001. Dat criterium (ii) berust op willekeur, omdat daarvoor geen redelijke en doeltreffende gronden zijn aangevoerd.

Deze criteria behoren niet tot de internationaal gebruikelijke en/of internationaal aanvaarde criteria voor de in punt 9 aangegeven onderwerpen en maken geen deel uit van de internationale praktijk en het door de OESO opgestelde modelverdrag.

Deze criteria komen in de context van de regeling van de zaken waarop artikel 18 van het Verdrag 2001 betrekking heeft, in ieder geval niet voor in zoveel overeenkomsten tussen landen die zijn aangesloten bij de OESO, dat kan worden gezegd dat zij reeds internationaal aanvaard zijn.

Deze criteria, indien zij — zoals het geval is — in beginsel in strijd zijn met het gemeenschapsrecht of bij toepassing leiden tot inbreuk op het gemeenschapsrecht, kunnen daarom in redelijkheid dat in strijd zijn en/of die inbreuk niet rechtvaardigen.

Deze criteria zijn in strijd met het gemeenschapsrecht dan wel leiden bij toepassing tot inbreuk op het gemeenschapsrecht, onder meer omdat zij de rechten van burgers van de EU krachtens de artikelen 12, 18, 39, 43 en 49 EG-verdrag miskennen en daarmee onverenigbaar zijn. Deze criteria miskennen voorts en zijn voorts onverenigbaar met de gemeenschapsrechtelijke opvattingen/ideeën omtrent met elkaar concurrerende belastingstelsels en het door burgers van de EU desgewenst gebruik maken van dispariteiten in belastingstelsels van lidstaten. Zie voornoemde Wattel, als Advocaat-Generaal bij de Hoge Raad der Nederlanden, in punt 7.12 van zijn conclusie voorafgaand aan het arrest van de Hoge Raad van 27 oktober 2000, zaaknummer C 99/009, en in zijn voormeld boek op bladzijde 84, na een bespreking van arresten van HvJEG: « *We conclude that the Court does not easily consider abuse present where taxpayers seek to avail themselves of the benefits of differences between tax jurisdictions, even if in the other tax jurisdiction a special favourable (tax competitive) regime exists, deviating from the normal tax system in that State. Abuse is only present where (i) there is intent to obtain, through artificial schemes, benefits not intended for the economic operator involved, and (ii) granting the benefits would be at odds with the object and purpose of the EC law rule invoked* ».

Inbreuk op gemeenschapsrecht en discriminatieverbod

12. Het in punt 11 bedoelde, op willekeur berustende, criterium (ii) betekent voorts een inbreuk op het gemeenschapsrecht en

than that it is not unreasonable for Member States to follow the OECD Model Tax Treaty».

Non seulement dans l'exercice de compétences d'imposition, mais également dans la répartition de compétences d'imposition et dans les autres sujets figurant au point 9, les États membres doivent agir conformément au droit communautaire. Il s'agit, en effet, de savoir si le résultat global de tout cela est conforme au droit communautaire.

Les critères de l'imposition de l'État de la source ne sont pas valides et ils sont contraires au droit communautaire

11. En prenant comme point de départ l'imposition de l'État de résidence, prévue à l'article 18, § 1^{er}, de la Convention 2001, les critères cumulatifs pour l'imposition de l'État de la source qui se substitue à l'imposition de l'État de résidence sont (i) l'absence de l'équilibre raisonnable, indispensable selon le gouvernement des Pays-Bas, entre les facilités fiscales offertes lors de la constitution des droits à la pension, d'une part, et la cotisation fiscale sur les allocations régulières d'autre part, ce dans les cas où, en Belgique, les allocations régulières ne sont pas taxées au tarif de l'article 130 (régime d'imposition ordinaire), mais selon le système 15% sur 3%, décrit au point 5, et (ii) le fait d'excéder un montant de 25 000 euros par année civile, voir la phrase finale de l'article 18, § 2, de la Convention 2001. Ce critère (ii) repose sur l'arbitraire, aucun motif raisonnable et pertinent n'ayant été invoqué à cet effet.

Ces critères ne sont pas de ceux qui sont usuels et/ou internationalement acceptés pour les sujets indiqués au point 9 et ils n'appartiennent pas à la pratique internationale, pas plus qu'au modèle de convention établi par l'OCDE.

En tout état de cause, dans le contexte des règles relatives aux matières auxquelles se rapporte l'article 18 de la Convention 2001, ces critères ne figurent pas dans un si grand nombre de conventions entre pays affiliés à l'OCDE qu'il soit permis d'affirmer qu'ils seraient d'ores et déjà internationalement acceptés.

Si ces critères sont en principe contraires — ce qui est le cas — au droit communautaire ou donnent lieu, lors de leur application, à une infraction au droit communautaire, ils ne peuvent dès lors justifier en raison cette opposition et/ou cette infraction.

Ces critères sont contraires au droit communautaire ou donnent lieu, lors de leur application, à une infraction au droit communautaire, notamment parce qu'ils méconnaissent les droits de citoyens de l'UE découlant des articles 12, 18, 39, 43 et 49 du Traité CE et qu'ils sont incompatibles avec ceux-ci. En outre, ces critères méconnaissent et sont incompatibles avec les conceptions/idées relatives aux régimes fiscaux mutuellement en concurrence et à la mise à profit éventuelle par des citoyens de l'UE de disparités dans les régimes fiscaux des États membres. Voir Wattel, précité, en sa qualité d'Avocat général près le Hoge Raad der Nederlanden, au point 7.12 de sa conclusion précédant l'arrêt du Hoge Raad du 27 octobre 2000, n° de rôle C 99/009, et dans son livre précité, à la page 84, à la suite d'une analyse de CdJCE: « *We conclude that the Court does not easily consider abuse present where taxpayers seek to avail themselves of the benefits of differences between tax jurisdictions, even if in the other tax jurisdiction a special favourable (tax competitive) regime exists, deviating from the normal tax system in that State. Abuse is only present where (i) there is intent to obtain, through artificial schemes, benefits not intended for the economic operator involved, and (ii) granting the benefits would be at odds with the object and purpose of the EC law rule invoked* ».

Infraction au droit communautaire et à l'interdiction de discrimination

12. Le critère (ii), visé au point 11, qui repose sur l'arbitraire, implique en outre une infraction au droit communautaire et à

op het daarvan deel uitmakende discriminatieverbod, omdat dat criterium leidt tot ongelijke behandeling, met inbegrip van ongelijkheid op het punt van al dan niet belemmering, zowel vanuit Belgisch perspectief als vanuit Nederlands perspectief, (i) binnen een door artikel 18, paragraaf 2, in verbinding met paragraaf 1 van het Verdrag 2001 bepaalde groep van ontvangers van reguliere uitkeringen die in België wonen en/of (ii) binnen een naar Belgisch belastingrecht bepaalde groep van ontvangers van reguliere uitkeringen uit andere lidstaten en/of (iii) binnen een naar Belgisch belastingrecht bepaalde groep van ontvangers van reguliere uitkeringen uit Nederland en/of (iiii) binnen een naar Nederlands belastingrecht bepaalde groep van buitenlandse belastingplichtigen (schending van het recht op behandeling als meestbegunstigde). Vorenbedoelde ongelijke behandelingen overschrijden de marge van beoordeling die overheden in fiscale zaken op het punt van gelijke behandeling van gelijke gevallen toekomt. Redelijke en objectieve en deugdelijke rechtvaardigingsgronden ontbreken. Vergelijk professor P. Kavelaars in «*Weekblad Fiscaal Recht*», nummer 6453, van 18 oktober 2001, bladzijde 1474, linker kolom, onderaan.

**Inbreuk op gemeenschapstrouw (artikel 10 EG-verdrag)
en op de rechten van burgers van de EU
krachtens artikel 18 EG-verdrag**

Gemeenschapstrouw en artikel 18 EG-Verdrag.

13. De bronstaatheffing is (bedoeld) prohibitief/preventief/belemmerend (te zijn) (i) met betrekking tot het door burgers van de EU desgewenst en overeenkomstig gemeenschapsrechtelijke opvattingen dienaangaande gebruik maken van dispariteiten in belastingstelsels van lidstaten en/of (ii) met betrekking tot de uitoefening van het recht van (postactieve) burgers van de EU te wonen en te werken in de EU-lidstaat van hun keuze.

De bronstaatheffing als voorzien in artikel 18, paragraaf 2, van het Verdrag 2001, is gemeenschapsrechtelijk ontoelaatbaar, omdat die bronstaatheffing de verwezenlijking van de doelstellingen (waaronder het benutten van de mogelijkheden van de interne markt) van het EG-verdrag in gevaar (kunnen) brengen en omdat de bronstaatheffing in bovenomschreven zin prohibitief/preventief/belemmerend is.

Voor de overgrote meerderheid van de personen die onder de bronstaatheffing vallen (zie punt 4), gelden in belangrijke of overwegende mate geheel andere dan fiscale overwegingen voor het in de uitkeringsfase van de reguliere uitkeringen in België (blijven) wonen (sociale en/of culturele overwegingen, woonst, direct beschikbare gezondheidszorg, diverse andere infrastructuren, enzovoort). Vorenbedoelde bronstaatheffing is er niet onder het huidige Verdrag 1970 en sluit niet aan op artikel 18 van het OESO-modelverdrag.

Discriminatie vanuit Belgisch perspectief

Discriminatie vanuit Belgisch perspectief — 14 tot en met 17

14. Tot nu toe heeft België in zijn in werking zijnde belastingverdragen met andere EU-lidstaten voor reguliere (particuliere) uitkeringen alleen de exclusieve woonstaatheffing opgenomen. Uitsluitend de bepalingen van het Wetboek van de inkomstenbelasting 1992 regelen voor inwoners van België welke uit andere lidstaten dan België afkomstige reguliere uitkeringen in het 15% op 3% stelsel worden belast. Door het Verdrag 2001 en de daarop betrekking hebbende instemmingswet wordt dat anders, maar (i) alleen met betrekking tot uit Nederland afkomstige reguliere uitkeringen en (ii) alleen ingeval van overschrijding van 25 000 euro

l'interdiction de discrimination qui en fait partie, puisque ce critère donne lieu à un traitement inégal, y compris l'inégalité sur le point d'obstacles éventuels, ce en partant tant d'une perspective belge que d'une perspective néerlandaise, (i) au sein d'un groupe de bénéficiaires d'allocations régulières, résidant en Belgique, déterminé par l'article 18, § 2 combiné avec le § 1^{er} de la Convention 2001 et/ou (ii) au sein d'un groupe de bénéficiaires d'allocations régulières d'autres États membres, déterminé selon le droit fiscal belge et/ou (iii) au sein d'un groupe de bénéficiaires d'allocations régulières des Pays-Bas, déterminé selon le droit fiscal belge et/ou (iiii) au sein d'un groupe de contribuables étrangers déterminé selon le droit fiscal néerlandais (violation du droit au traitement comme le plus favorisé). Les traitements inégaux susmentionnés excèdent la marge d'appréciation qui revient aux pouvoirs publics en matière fiscale sur le point du traitement égal de cas égaux. Des bases de justification raisonnables et valides font défaut. Cf. le professeur P. Kavelaars dans *Weekblad Fiscaal Recht*, n° 6453, du 18 octobre 2001, page 1474, au bas de la colonne de gauche.

**Infraction à la fidélité communautaire (article 10
du Traité CE) et aux droits de citoyens de l'UE,
découlant de l'article 18 du Traité de la CE**

Fidélité communautaire et article 18 du Traité CE.

13. L'imposition de l'État de la source est (conçue pour être) prohibitive/préventive et fait (doit faire) obstacle (i) en ce qui concerne la mise à profit de disparités dans les régimes fiscaux d'États membres, éventuellement voulue par des citoyens de l'UE conformément aux conceptions de droit communautaire à ce sujet et/ou en ce qui concerne l'exercice du droit de citoyens (retraités) de l'UE de résider et de travailler dans l'État membre de leur choix de l'UE.

Telle que prévue à l'article 18, § 2, de la Convention 2001, l'imposition de l'État de la source est inadmissible du point de vue du droit communautaire, puisque cette imposition de l'État de la source est susceptible de compromettre la réalisation des objectifs (parmi lesquels la mise à profit des possibilités du marché interne) du Traité CE, et parce que l'imposition de l'État de la source au sens décrit ci-dessus est prohibitive/préventive et fait obstacle.

Pour l'immense majorité des personnes sujettes à l'imposition de l'État de la source (voir point 4), il existe dans une mesure importante ou prépondérante des considérations fiscales tout autres que fiscales pour (continuer à) résider en Belgique pendant la phase de paiement des allocations régulières (considérations sociales et/ou culturelles, logement, soins de santé directement disponibles, diverses autres infrastructures, etc.). L'imposition susvisée de l'État de la source n'existe pas sous la Convention 1970 actuelle et ne se situe pas dans l'optique de l'article 18 du modèle de convention de l'OCDE.

Discrimination dans une perspective belge

Discrimination dans une perspective belge — 14 à 17

14. Jusqu'à présent, la Belgique n'a inscrit dans les conventions fiscales avec d'autres États membres de l'UE, en ce qui concerne les allocations régulières (privées) que la seule imposition de l'État de résidence. Ce sont exclusivement les dispositions du Code des impôts sur les revenus 1992 qui règlent pour les habitants de la Belgique quelles allocations régulières en provenance d'États membres autres que la Belgique sont taxées sous le régime 15% sur 3%. Cela se trouve changé à la suite de la Convention 2001 et de la loi d'assentiment y relative, mais (i) uniquement en ce qui concerne les allocations régulières en provenance des Pays-Bas

per kalenderjaar, zulks tot nadeel van de ontvangers van die uit Nederland afkomstige uitkeringen die 25 000 euro per kalenderjaar overschrijden, omdat, zoals in punt 5 beschreven, de Nederlandse bronstaatheffing zoveel hoger uitvalt dan de Belgische woonstaatheffing in het 15% op 3% stelsel. Dat nadeel is in dit geval niet toerekenbaar aan de dispariteit in belastingstelsels, maar toerekenbaar aan het door België sluiten van het Verdrag 2001 en de instemmingswet terzake. Immers onder het huidige Verdrag 1970 doet dit nadeel zich niet voor.

15. Dat nadeel ondergaan niet de in België wonende ontvangers van reguliere uitkeringen uit andere EU-lidstaten dan Nederland. In België wonende ontvangers van reguliere uitkeringen uit andere EU-lidstaten, zijn voor wat betreft de bepalingen van het Wetboek van de Inkomstenbelasting 1992 gelijke gevallen. Er ontstaat ongelijke behandeling van die gelijke gevallen als inwoners van België die de reguliere uitkeringen uit Nederland ontvangen in geval van overschrijding van 25 000 euro per kalenderjaar in plaats van de Belgische woonstaatheffing in het 15% op 3% stelsel, de zoveel hogere Nederlandse bronstaatheffing moeten ondergaan, terwijl de inwoners van België die de reguliere uitkeringen uit andere EU-lidstaten ontvangen en daarvoor in het 15% op 3% stelsel worden belast, die woonstaatheffing blijven ondergaan. Zie voor andere voorbeelden van discriminatie vanuit Belgisch perspectief, punt 12, gevallen (i), (ii) en (iii) en punt 5 (slot), alsmede de indirecte discriminaties beschreven in de punten 6, 7 en 8.

16. Voor die ongelijke behandeling van gelijke gevallen (wat de belastingheffing en/of de netto beloning uit arbeid en dienstverlening betreft), bestaan vanuit Belgisch perspectief geen rechtvaardigingsgronden. Voor de bepalingen van het Wetboek van de Inkomstenbelasting 1992 is niet van belang uit welke EU-lidstaat reguliere uitkeringen afkomstig zijn, en evenmin of sprake is van overschrijding van 25 000 euro per kalenderjaar. Irrelevant en een ondeugdelijke reden is de wens van de Nederlandse regering tot herstel van een volgens de Nederlandse regering ontbreken van evenwicht terzake als omschreven in punt 11, criterium (i), zeker nu bij dat herstel het gemeenschapsrecht en het vertrouwens- en rechtszekerheidsbeginsel worden geschonden.

Daarbij komt dat de bronstaatheffing geen Belgisch belang dient.

Naar Belgische rechtsopvattingen is als rechtvaardigingsgrond irrelevant en ondeugdelijk dat de belastingheffing in België voor uit Nederland afkomstige reguliere uitkeringen in het 15% op 3% stelsel lager uitvalt dan de Nederlandse box 1-heffing die Nederlandse binnenlandse belastingplichtigen ondergaan. Dat is immers het gevolg van te respecteren dispariteiten in belastingstelsels en/of van België niet regarderende Nederlandse opvattingen over de wijze waarop oudedagsvoorzieningen fiscaal begeleid dienen te worden.

17. Wat zwak uitgedrukt is er een ernstige kans dat het Arbitragehof het Verdrag 2001 en/of de instemmingswet terzake, (gedeeltelijk) zal vernietigen op het punt van voormelde bronstaatheffing, wegens schending van het gelijkheidsbeginsel. Daarom is aan de orde de vraag wat de gevolgen van die vernietiging zijn voor het Verdrag 2001.

Discriminatie vanuit Nederlands perspectief

Discriminatie vanuit Nederlands perspectief

18. Zie daarvoor punt 12, de gevallen (i) en (iii), en de punten 5 (slot) 6, 7 en 8. Rechtvaardigingsgronden ontbreken, voor zover nodig mede gelet op bovenvermelde inbreuken op het gemeenschapsrecht. Aldus ook Kavelaars, aangehaald in punt 12.

et (ii) uniquement si celles-ci excèdent 25 000 euros par année civile, dès lors que, ainsi qu'il a été spécifié au point 5, l'imposition néerlandaise de l'État de la source s'avère être tellement plus élevée que l'imposition belge de l'État de résidence sous le régime 15% sur 3%. Dans ce cas, ce préjudice n'est pas imputable à la disparité entre régimes fiscaux, mais il doit être mis sur le compte de la conclusion par la Belgique de la Convention 2001 et de la loi d'assentiment afférente. En effet, sous la Convention 1970 actuelle, ce préjudice ne se présente pas.

15. Ce préjudice n'atteint pas les bénéficiaires, résidant en Belgique, d'allocations régulières en provenance d'États membres de l'UE autres que les Pays-Bas. Devant les dispositions du Code des impôts sur les revenus 1992, les bénéficiaires d'allocations régulières en provenance d'autres États membres de l'UE sont des cas égaux. Il se produit une inégalité de traitement de ces cas égaux si des habitants de la Belgique qui reçoivent les allocations régulières des Pays-Bas, lorsque celles-ci excèdent 25 000 euros par année civile, doivent subir, au lieu de l'imposition belge de l'État de résidence sous le régime 15% sur 3%, l'imposition néerlandaise de l'État de la source, qui s'avère tellement plus élevée, alors que les habitants de la Belgique qui reçoivent les allocations régulières à partir d'autres États membres de l'UE et sont taxés de ce chef sous le régime 15% sur 3%, restent assujettis à l'imposition de l'État de résidence. Voir pour d'autres exemples de discrimination dans une perspective belge le point 12, cas (i), (ii) et (iii) et le point 5 (*in fine*), ainsi que les discriminations indirectes décrites aux points 6, 7 et 8.

16. Pour ce traitement inégal de cas égaux (en ce qui concerne l'imposition fiscale et/ou la rémunération nette du travail et de prestations de services) il n'existe dans la perspective belge aucune justification. Pour les dispositions du Code des impôts sur les revenus 1992, il est sans intérêt de savoir de quel État membre de l'UE proviennent les allocations régulières, pas plus qu'il n'est question d'un dépassement du montant de 25 000 euros par année civile. Est à la fois dénuée de pertinence et constitue un motif non valable, la volonté du gouvernement des Pays-Bas de rectifier une absence d'équilibre, existant en la matière selon ce gouvernement, telle que définie au point 11, critère (i), ce d'autant plus qu'à l'occasion de cette rectification le droit communautaire et le principe de confiance et de sécurité juridique se trouvent violés.

Il s'y ajoute que l'imposition de l'État de la source ne sert aucun intérêt belge.

Selon les conceptions juridiques belges est dénuée de pertinence et de validité la justification selon laquelle l'imposition fiscale en Belgique s'avère, pour ce qui concerne les allocations régulières en provenance des Pays-Bas, être inférieure sous le régime 15% sur 3% à l'imposition «box 1» néerlandaise que subissent les contribuables résidant aux Pays-Bas. Cela résulte en effet de disparités à respecter dans les régimes fiscaux et/ou de conceptions néerlandaises, qui ne concernent aucunement la Belgique, quant au mode selon lequel il convient d'accompagner fiscalement les dispositions prises en prévision de l'âge de la retraite.

17. Sans vouloir trop s'avancer, il est plus que probable que la Cour d'arbitrage annulera (partiellement) la Convention 2001 et/ou la loi d'assentiment sur le point de l'imposition susvisée de l'État de la source, pour violation du principe d'égalité. Est dès lors à l'ordre du jour la question de savoir quels seront les effets de cette annulation pour la Convention 2001.

Discrimination dans une perspective néerlandaise

Discrimination dans une perspective néerlandaise

18. Voir à ce sujet au point 12, les cas (i) et (iii) et les points 5 (*in fine*), 6, 7 et 8. Toute justification fait défaut, ce pour autant que de besoin compte tenu notamment des infractions susvisées au droit communautaire. C'est aussi l'opinion de Kavelaars, cité au point 12.

Het vertrouwens- en rechtszekerheidsbeginsel, overgangsregeling, eerbiedigende werking

Overgangsregeling 19-24

19. Het gaat om door de regeringen opgewekt vertrouwen en gewekte verwachtingen, voor zover de reguliere uitkeringen zijn gebaseerd op aanspraken opgebouwd tijdens het bestaan van dat vertrouwen en die verwachtingen.

Vanuit Belgisch perspectief

20. Wat de Belgische regering betreft, is de situatie dat België tot nu toe al tientallen jaren in zijn in werking zijnde verdragen met andere EU-lidstaten voor reguliere uitkeringen (het gaat om uitkeringen uit particuliere voorzieningen) overeenkomstig artikel 18 van het OESO-modelverdrag uitsluitend de exclusieve woonstaathetfing is overeengekomen. Toen het huidige verdrag, van 1970, tussen België en Nederland werd gesloten, bestond in België voor reguliere uitkeringen reeds het 15% op 3% stelsel, naast het gewoon stelsel van aanslag. Aan het in punt 11 bedoelde criterium (i) (ontbreken evenwicht) werd bij het aangaan van het Verdrag 1970 reeds voldaan en dat werd toen als geen herstel behoevend aanvaard. Met de bekendmaking van het Verdrag 2001, op 5 juni 2001, heeft de Belgische regering voor het eerst ter kennis van inwoners van België gebracht, dat zij in de relatie met Nederland in bepaalde situaties, anders dan voorheen, voor Nederland een bronstaathetfing wilde aanvaarden.

21. Het regelen van oudedagsvoorzieningen door middel van het van jaar tot jaar opbouwen van (fiscaal gefaciliteerde) aanspraken op aanvullende particuliere reguliere uitkeringen, pleegt een langlopende zaak te zijn, die veelal loopt over een periode van 30 tot 40 jaren.

Het niveau der belastingheffing in de uitkeringsperiode, die veelal een periode van 20 tot 35 jaren bestrijkt, speelt daarbij uiteraard een belangrijke rol, omdat het uiteindelijk gaat om het netto besteedbaar inkomen uit reguliere uitkeringen. Het is gemeenschapsrechtelijk volstrekt oirbaar daarbij de heffing in een woonstaat (binnen de EU) in de besluitvorming te betrekken, althans zolang België en/of Nederland de exclusieve woonstaathetfing uitdragen en voorstaan, zonder enig voorbehoud.

22. Gelet op de punten 19 tot en met 21, is wat door de Belgische regering opgewekt vertrouwen en gewekte verwachtingen betreft, op grond van het vertrouwens- en rechtszekerheidsbeginsel een overgangsregeling als vermeld in punt 3 noodzakelijk. De Nederlandse bronstaathetfing betekent voor betrokkenen, met name de postactieven, een drastische verlaging van de reguliere netto uitkeringen. In het bijzonder voor postactieven, die niet meer de mogelijkheid hebben door het verrichten van betaalde arbeid of diensten de nadelen op te vangen, dreigt het niet langer kunnen nakomen of aangaan van de diverse langlopende verplichtingen, waartoe ouderdom en een teruglopende staat van gezondheid aanleiding geven.

Vanuit Nederlands perspectief.

23. Wat de Nederlandse regering betreft, is *mutatis mutandis* de inhoud van de punten 19 tot en met 22 van overeenkomstige toepassing. Het Nederlandse Standaardverdrag van 1987 propageert terzake van de reguliere uitkeringen een exclusieve woonstaathetfing. De mededeling van de Nederlandse Staatssecretaris van Financiën aan de Tweede Kamer, in een bijlage van een brief

Le principe de confiance et de sécurité juridique, régime transitoire, entrée en vigueur différée

Régime transitoire 19-24

19. Il s'agit de la confiance créée et des espoirs suscités par les gouvernements, dans la mesure où les allocations régulières sont fondées sur des titres constitués au cours de l'existence de cette confiance et de ces espoirs.

Dans une perspective belge

20. En ce qui concerne le gouvernement belge, la situation est telle que, jusqu'à présent, la Belgique, depuis des dizaines d'années, a convenu exclusivement de l'imposition de l'État de résidence dans les conventions en vigueur avec d'autres États membres de l'UE pour ce qui concerne les allocations régulières (il s'agit d'allocations sur la base de réglementations concernant des particuliers), ce conformément à l'article 18 du modèle de convention de l'OCDE. Au moment de la conclusion de la convention actuelle de 1970 entre la Belgique et les Pays-Bas, le régime 15% sur 3% existait d'ores et déjà en Belgique pour les allocations régulières, ce conjointement avec le régime d'imposition ordinaire. Il a déjà été satisfait au critère (i) visé au point 11 (manque d'équilibre) au moment de conclure la Convention 1970 et ce point fut admis à l'époque comme n'exigeant aucune rectification. Par la publication de la Convention 2001, le 5 juin 2001, le Gouvernement a fait savoir pour la première fois aux habitants de la Belgique que, dans les relations avec les Pays-Bas dans des situations déterminées, il entendait, à la différence du passé, admettre pour les Pays-Bas une imposition de l'État de la source.

21. S'assurer un revenu pour l'âge de la retraite par la constitution d'année en année de titres (bénéficiant de facilités fiscales) à des allocations régulières complémentaires privées, s'avère être habituellement une opération de longue haleine qui s'étend bien souvent sur une période de 30 à 40 ans.

Le niveau de l'imposition fiscale au cours de la période de paiement, qui s'étend souvent sur 20 à 35 ans, joue évidemment en l'occurrence un rôle important, dès lors qu'il s'agit en définitive du revenu net que l'on peut dépenser sur la base d'allocations régulières. Il est parfaitement loisible du point de vue du droit communautaire de faire intervenir sur ce point l'imposition dans un État de résidence (dans l'UE), du moins tant que la Belgique et/ou les Pays-Bas pratiquent et préconisent exclusivement, sans la moindre réserve, l'imposition de l'État de résidence.

22. Compte tenu des points 19 à 21, en ce qui concerne la confiance créée et les espoirs suscités par le gouvernement belge, un régime transitoire tel que mentionné au point 3 s'impose sur la base du principe de confiance et de sécurité juridique. L'imposition néerlandaise de l'État de la source signifie pour les intéressés, à savoir les retraités, une réduction considérable des allocations régulières nettes. Ce sont tout particulièrement les retraités, qui n'ont plus la possibilité de faire face aux préjudices subis en accomplissant un travail rémunéré ou des services, qui sont menacés par la perspective de ne plus pouvoir respecter ou contracter les différentes obligations à long terme auxquelles donnent lieu un âge avancé et une santé en déclin.

Dans une perspective néerlandaise

23. En ce qui concerne le gouvernement des Pays-Bas, la teneur des points 19 à 22 est applicable *mutatis mutandis*. Le «Standaardverdrag» néerlandais de 1987 préconise exclusivement en matière d'allocations régulières l'imposition de l'État de résidence. La communication du secrétaire d'État aux Finances néerlandais, faite à la deuxième chambre, en annexe à une lettre

van 14 augustus 1997 (dossier 25087, nr. 3), dat hij zeer in het algemeen voortaan ook denkt aan een bronstaatheffing als de verdragspartner een relatief lage belasting heft over uit het buitenland afkomstige pensioenen, is zeer veel inwoners van België ontgaan en had trouwens kennelijk geen betrekking op de situatie in de relatie met België, waarin criterium (i) van punt 11 reeds in het Verdrag 1970 was aanvaard als geen herstel behoevend, en rechtvaardigt geenszins het ontbreken van de in punt 3 bedoelde of andere adequate overgangsregeling.

De Nederlandse regering heeft ook overigens niet duidelijk gemaakt vanaf welk tijdstip, hoe en op grond waarvan belanghebbenden (hoofdzakelijk dan wel veelal inwoners van België) kennis hadden moeten of kunnen nemen van uitingen van de Nederlandse regering, dat er in de relatie met België een bronstaatheffing op sommige reguliere uitkeringen zou komen en welke criteria zouden gelden, en waarom het ontbreken van de in punt 3 bedoelde of andere adequate overgangsregeling gerechtvaardigd zou zijn.

Een specificatie van publicaties van de Nederlandse regering terzake, en de inhoud en data daarvan, heeft de Nederlandse regering niet willen/kunnen verstrekken.

24. Het vertrouwens- en rechtszekerheidsbeginsel is een der algemene rechtsbeginselen en maakt ook deel uit van het gemeenschapsrecht van de EU.

De noodzakelijke overgangsregeling is, ter wille van de rechtszekerheid, vast te leggen in een protocol dat deel uitmaakt van het Verdrag 2001, en dat aan de parlementaire goedkeuringen onderworpen wordt vóórdat het Verdrag 2001 in werking treedt.

De overgangsregeling is geboden op grond van een door België en Nederland te eerbiedigen recht van belanghebbenden, dat berust op het vertrouwens- en rechtszekerheidsbeginsel.

du 14 août 1997 (dossier 25087, n° 3), selon laquelle il envisage désormais lui aussi, d'une manière tout à fait générale, une imposition de l'État de la source si le partenaire à la Convention perçoit un impôt relativement bas sur les pensions en provenance de l'étranger, a échappé à de très nombreux habitants de la Belgique et ne portait d'ailleurs manifestement pas sur la situation dans les relations avec la Belgique, où le critère (i) du point 11 avait d'ores et déjà été acceptée dans la Convention 1970 comme n'exigeant aucune correction, et ne justifie aucunement l'absence du régime transitoire visé au point 3 ou d'un autre régime transitoire adéquat.

Le gouvernement néerlandais n'a d'ailleurs spécifié, ni à partir de quelle date, comment et sur quelle base les intéressés auraient dû ou pu prendre connaissance de déclarations du gouvernement des Pays-Bas, selon lesquelles il interviendrait dans les relations avec la Belgique une imposition de l'État de la source sur certaines allocations régulières et quels critères seraient en vigueur, ni pourquoi l'absence du régime transitoire visé au point 3 ou de tout autre régime transitoire adéquat, se justifierait.

Le gouvernement néerlandais n'a pas voulu/peut fournir de précisions quant à ses publications en la matière, notamment quant à la teneur et aux dates de celles-ci.

24. Le principe de confiance et de sécurité juridique est l'un des principes généraux du droit et fait également partie du droit communautaire de l'UE.

Dans un souci de sécurité juridique, il convient d'inscrire le régime transitoire indispensable dans un protocole faisant partie de la Convention 2001 et qui devra être soumis à l'approbation du Parlement dès avant l'entrée en vigueur de la Convention 2001.

Le régime transitoire s'impose sur la base d'un droit des intéressés qui doit être respecté par la Belgique et par les Pays-Bas, et qui est fondé sur le principe de confiance et de sécurité juridique.