



Datum van inontvangstneming : 21/11/2017

Zaak C-602/17

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

19 oktober 2017

Verwijzende rechter:

Tribunal de première instance de Liège (België)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

3 oktober 2017

Verzoekende partijen:

██████████
██████████

Verwerende partij:

Belgische Staat

**Tribunal de première instance de Liège (rechtbank van eerste aanleg Luik) -
Afdeling Luik**

VONNIS

21^{ste} Kamer

[OMISSIS]

I. PROCEDURE

[OMISSIS]

Partijen zijn verschenen ter openbare terechtzitting van 5 september 2017.
[Or. 2]

II. VOORGESCHIEDENIS EN VOORWERP VAN HET GEDING

Verzoekers hebben dezelfde woonplaats [OMISSIS] in [OMISSIS] Ferrières.

Verzoeker is sinds 17 maart 2003 in loondienst werkzaam bij de vereniging zonder winstoogmerk (vzw) naar Luxemburgs recht Association des Banques et Banquiers Luxembourg, met maatschappelijke zetel in [OMISSIS] Luxemburg. Verzoeker is consultant „financiële markten” [OMISSIS].

In hun aangifte in de personenbelasting in België voor de aanslagjaren 2007 tot en met 2009 geeft verzoeker zijn in Luxemburg verworven inkomsten aan onder code 1250 voor een bedrag van 55 282,84 EUR voor aanslagjaar 2007, voor een bedrag van 54 132,98 EUR voor aanslagjaar 2008 en voor een bedrag van 65 162,52 EUR voor aanslagjaar 2009 [OMISSIS] en onder code N – Inkomsten van buitenlandse oorsprong en de desbetreffende kosten.

[OMISSIS]

[Gelet op verzoekers’ antwoorden op zijn verzoeken om inlichtingen stelt de belastingambtenaar hen ervan in kennis] [b]ij wijzigende aanslag van 27 mei 2009 betreffende de aanslagjaren 2007 en 2008 [OMISSIS] dat een deel van de Luxemburgse bezoldigingen voor de in België en in het buitenland, buiten het Groothertogdom Luxemburg, verrichte diensten tegen het volle tarief in België worden belast. De belastingambtenaar motiveert zijn standpunt als volgt:

„In uw antwoord op ons verzoek om inlichtingen van 23 april 2009 levert u ons gegevens aan (agenda) ter rechtvaardiging van een vrijstelling voor alleen een deel van het jaar. Na van u nieuwe telefonische informatie te hebben verkregen is besloten dat u wordt geacht in 2006 15 dagen in België en 7 dagen in het buitenland te hebben gewerkt (dat wil zeggen 22 dagen van de 220 werkdagen), en in 2007 18 dagen in België en 12 dagen in het buitenland (dat wil zeggen 30 dagen van de 220 werkdagen).

Bezoldigingen 2006 van Meneer 59 056,84 EUR (code 1250, dat wil zeggen 67.681,64 EUR verminderd met de socialezekerheidsbijdragen en de Luxemburgse belasting) die in België tegen het volle tarief belastbaar zijn voor een bedrag van 5 905,68 EUR (22/220)

Bezoldigingen 2007 van Meneer 58 638,81 EUR (code 1250, dat wil zeggen 74 566,67 EUR verminderd met de socialezekerheidsbijdragen en de Luxemburgse belasting) die in België tegen het volle tarief belastbaar zijn voor een bedrag van 7 996,20 EUR (30/220)” [OMISSIS]. [Or. 3]

Bij brief van 25 juni 2009 geven verzoekers aan het niet eens te zijn met de aangekondigde naheffingen; volgens verzoeker nemen zijn vergaderingen in Brussel niet meer dan een halve dag in beslag, zodat hij de rest van de dag, wanneer de vergadering is afgelopen, weer naar zijn kantoor in Luxemburg gaat; hij betoogt het voornaamste deel van zijn werkzaamheden daadwerkelijk in het Groothertogdom Luxemburg uit te oefenen.

Bij kennisgeving van de beslissing tot taxatie van 22 december 2009 blijft de belastingambtenaar bij zijn standpunt, gaat hij er niet mee akkoord dat de door verzoeker ingeroepen rechtspraak van het Hof van Cassatie die weliswaar beperkt is tot internationale vervoerders, hetgeen verzoeker niet is, op hem van toepassing zou zijn, en wijst hij erop dat de bezoldigingen voor de werkzaamheden die zijn uitgeoefend buiten het grondgebied van het Groothertogdom Luxemburg, krachtens de overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting tussen België en [het Groothertogdom Luxemburg] niet voor vrijstelling in aanmerking kunnen komen.

Op 22 december 2009 is overeenkomstig de aangegeven grondslagen een aanslag jegens verzoekers vastgesteld voor aanslagjaar 2007; op 14 januari 2010 is overeenkomstig de aangegeven grondslagen een aanslag jegens verzoekers vastgesteld voor aanslagjaar 2008.

Op 9 april 2010 is overeenkomstig de aangegeven grondslagen een aanslag jegens verzoekers vastgesteld voor aanslagjaar 2009.

Bij brief ontvangen op 29 juni 2010 maken verzoekers bezwaar tegen de aanslagen voor de aanslagjaren 2007 en 2008; verzoeker betoogt dat de beperkte en incidentele dienstreizen niet eraan in de weg staan dat de bronstaat exclusief heffingsbevoegd is, aangezien het merendeel van zijn werkzaamheden in loondienst op de zetel van de vzw in Luxemburg worden uitgeoefend. Subsidiair stelt verzoeker dubbele belastingheffing over het deel van de bezoldigingen dat betrekking heeft op de dagen van aanwezigheid buiten het grondgebied van Luxemburg.

Bij brief ontvangen op 19 augustus 2010 maakt verzoeker bezwaar tegen de aanslag voor aanslagjaar 2009.

Bij besluit van 17 februari 2011 wijst de gewestelijk directeur van de directe belastingen te Luik de bezwaarschriften af en beslist hij dat overeenkomstig artikel 15, § 1, van de tussen het Groothertogdom Luxemburg en België gesloten overeenkomst tot vermindering van dubbele belasting, Luxemburg voor de bezoldigingen van een in België wonende werknemer die werkzaam is voor een Luxemburgse werkgever, slechts heffingsbevoegd is naar rato van het gedeelte van de werkzaamheden die op het grondgebied van Luxemburg zijn verricht, en België heffingsbevoegd is voor alle bezoldigingen die de tegenprestatie vormen voor werkzaamheden die door een in België wonende persoon buiten Luxemburg zijn verricht, ook al

verricht deze Belgische inwoner zijn werkzaamheden gedeeltelijk in Luxemburg voor een Luxemburgse werkgever.

[OMISSIS]

Bij verzoekschrift, neergelegd ter griffie op 17 mei 2011, blijft verzoeker opkomen tegen de voorwaarde van een permanente, dagelijkse fysieke aanwezigheid van de werknemer in de bronstaat [die zou zijn vervat in] artikel 15 van de Belgisch-Luxemburgse overeenkomst, dat in zijn ogen slechts een geregelde daadwerkelijke aanwezigheid vereist. Subsidiair beroept verzoeker zich op het vrije verkeer van werknemers en de vrije verrichting van diensten, die door de artikelen 45 e.v. en 56 e.v. van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie zijn gewaarborgd. [Or. 4]

III. ONTVANKELIJKHEID

Het verzoekschrift [OMISSIS] is [OMISSIS] ontvankelijk.

IV. BESPREKING

Het geding is illustratief voor een situatie waarin diensten niet geheel op het grondgebied van de bronstaat worden verricht, aangezien verzoeker in 2006 15 dagen in België en 7 dagen in het buitenland (dat wil zeggen 22 dagen van 220 werkdagen), in 2007 18 dagen in België en 12 dagen in het buitenland (dat wil zeggen 30 dagen van de 220 arbeidsdagen), en in 2009 5,5 dagen in het buitenland heeft gewerkt. In een dergelijke situatie rijst de vraag welk belastingstelsel van toepassing is op de bezoldigingen van een in België wonende werknemer, inzonderheid voor het deel van de bezoldigingen dat betrekking heeft op diensten die buiten het grondgebied van Luxemburg zijn verricht.

4.1. Toepasselijke regelgeving en beginselen

Artikel 15 van de op 17 september 1970 tussen België en het Groothertogdom Luxemburg gesloten overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting bepaalt onder het opschrift „Niet zelfstandige beroepen”:

„§ 1. Onder voorbehoud van de bepalingen van de artikelen 16, 18, 19 en 20, zijn lonen, salarissen en andere soortgelijke beloningen verkregen door een verblijfhouder van een overeenkomstsluitende Staat ter zake van een dienstbetrekking slechts in die Staat belastbaar, tenzij de dienstbetrekking in de andere overeenkomstsluitende Staat wordt uitgeoefend. Indien de dienstbetrekking aldaar wordt uitgeoefend, zijn de ter zake daarvan verkregen beloningen in die andere Staat belastbaar.

[...]

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

Het Slotprotocol geeft aan hoe artikel 15, §§1 en 2, moet worden uitgelegd:

„Voor de toepassing van artikel 15, §§ 1 en 2[,] is overeengekomen dat een dienstbetrekking in de andere overeenkomstsluitende Staat wordt uitgeoefend wanneer de werkzaamheid uit hoofde waarvan de lonen, salarissen en andere beloningen worden betaald daadwerkelijk in die andere Staat wordt uitgeoefend, dit wil zeggen indien de persoon die de dienstbetrekking uitoefent [fysiek] aanwezig is in die andere Staat om er die werkzaamheid uit te oefenen.”

In een arrest van 28 oktober 2011 [OMISSIS] heeft het Hof van Cassatie met betrekking tot buiten het grondgebied van de bronstaat verrichte diensten geoordeeld dat met de omvang van de in het buitenland verrichte diensten ten opzichte van de in de bronstaat verrichte diensten als volgt rekening moet worden gehouden:

„Het arrest dat, zonder over de omvang ervan uitspraak te doen, weigert enig gevolg te verbinden aan het feit dat prestaties zijn verricht buiten het Luxemburgse grondgebied, verantwoordt de beslissing dat het geheel van de door de naamloze vennootschap Maxiflow [Or. 5] aan de verweerders uitgekeerde beloningen in België van belasting vrijgesteld is krachtens het bovenaangehaalde artikel 15, §1, niet naar recht.” [OMISSIS].

In dit arrest wordt de zogenaamde „thuishaventheorie”, die voorheen is toegepast op wegvervoerders, van de hand gewezen.

Toepassing op verzoeker

1. Krachtens zijn arbeidsovereenkomst verricht verzoeker in opdracht van zijn Luxemburgse werkgever korte dienstreizen in het buitenland en woont hij vergaderingen bij in Brussel, dus buiten het grondgebied van Luxemburg, (met name in Frankfurt, Geneve, Bazel, Rome, Amsterdam, Bratislava en Slovenië – zie zijn werkagenda – [OMISSIS]).

Het gaat hier om specifieke werkzaamheden en beperkte en incidentele verplaatsingen (buiten Luxemburg).

Voor het overige verricht verzoeker het merendeel van zijn gewone werkzaamheden bij zijn werkgever in het Groothertogdom Luxemburg. Dit wordt bevestigd door de verhouding die de belastingambtenaar heeft aangehouden (22, 30 en 5,5 dagen van de 220 werkdagen voor elk betwist aanslagjaar).

Het standpunt van de belastingadministratie komt erop neer dat de bezoldigingen van een inwoner van het Koninkrijk België die werknemer is van een Luxemburgse onderneming, waar hij zich fysiek niet permanent en dagelijks bevindt, voor een deel tegen het volle tarief in België kunnen worden belast, met name voor het deel dat verschuldigd is voor diensten die, zij het sporadisch en specifiek, buiten het grondgebied van Luxemburg zijn verricht, hetzij in België hetzij in derde landen.

De uitlegging die de Belgische belastingadministratie van artikel 15, § 1, van de Belgisch-Luxemburgse overeenkomst geeft, houdt in dat verzoeker het positieve bewijs moet leveren van zijn fysieke aanwezigheid in het Groothertogdom Luxemburg, België en de bezochte derde landen om te kunnen bepalen waar hij zijn werkzaamheden heeft uitgeoefend.

Wanneer artikel 15, § 1, van de Belgisch-Luxemburgse overeenkomst in die zin wordt uitgelegd, betekent dit dat de werkzaamheden van een werknemer worden uitgesplitst per bezochte staat en dat op grond van die concrete gegevens het Groothertogdom Luxemburg heffingsbevoegd wordt wanneer een daadwerkelijke fysieke aanwezigheid in Luxemburg wordt aangetoond (artikel 15, § 1, in fine), dan wel België, dat een grotere fiscale soevereiniteit krijgt wanneer wordt aangetoond dat de werknemer niet elke dag fysiek aanwezig is in het Groothertogdom Luxemburg, maar dit grondgebied verlaat zij het voor zijn werkzaamheden in opdracht van zijn Luxemburgse werkgever (artikel 15, § 1, initio).

Op 1 januari van het belastbare tijdvak kan de belastingplichtige werknemer van een Luxemburgs bedrijf niet weten hoe hij fiscaal zal worden behandeld; zolang het belastbare tijdvak niet is afgelopen, weet hij niet van te voren en kan hij evenmin bepalen hoeveel dagen hij op het grondgebied van zijn bedrijf zal verblijven en evenmin hoe groot het quotum van zijn in Luxemburg dan wel elders verrichte werkzaamheden zal zijn.

Deze belastingplichtige is niet in staat om vooraf vast te stellen waar hij daadwerkelijk zijn werkzaamheden zal verrichten en in welke Staat hij fysiek aanwezig zal zijn.

Toch zal deze belastingplichtige al het positieve en verifieerbare bewijs moeten zien te verkrijgen om aan te tonen waar hij van dag tot dag is, en dat gedurende het gehele jaar. Hij zal zo veel mogelijk sporen van zijn ophoud moeten bewaren. [Om de belastingplichtige te geloven] zal de Belgische belastingadministratie niet alleen van hem [**Or. 6**] [OMISSIS] een

gewone eenzijdige verklaring zoals zijn arbeidsovereenkomst of een werkgeversattest willen verkrijgen, maar bovendien van hem verlangen dat hij zijn „*tracéerbaarheid*” bijhoudt.

Bovendien kan deze belastingplichtige, van wie het voornaamste deel van de belastbare inkomsten bestaat in inkomsten uit arbeid, bovenop de bronbelasting ten behoeve van de Luxemburgse schatkist, bij de uitkering van zijn inkomsten van Luxemburgse oorsprong worden onderworpen aan een gedeeltelijke belastingheffing in België en dus aan een dubbele belastingheffing, hoewel het doel en de bestaansredenen van de bilaterale overeenkomsten, zoals hun opschrift aangeeft, erin bestaan dit risico van dubbele belastingheffing over dezelfde inkomsten te vermijden.

Deze situatie van dubbele belastingheffing is volkomen in strijd met de doelstelling zelf van een overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting, ook al staat het de staten vrij en blijven zij bevoegd om, door het sluiten van een overeenkomst of unilateraal, de criteria voor de verdeling van hun heffingsbevoegdheid vast te stellen teneinde dubbele belasting af te schaffen.

De belastingplichtige zal hierdoor genoodzaakt zijn om uit voorzorg en ter bewaring van zijn rechten zowel in België (ingeval van een wijzigende aanslag) als in het Groothertogdom Luxemburg (met het oog op terugvordering van hetgeen teveel aan de bron is ingehouden) bezwaarschriften in te dienen binnen de wettelijke termijnen.

Een dergelijke situatie tast de rechtszekerheid aan van de werknemer, die op 1 januari niet kan voorzien hoe hij fiscaal zal worden behandeld en daarom wellicht niet zal hebben gezorgd voor al het vereiste bewijs teneinde aan te tonen waar hij zijn werkzaamheden – in het Groothertogdom Luxemburg of elders – fysiek heeft uitgeoefend.

Deze voor verzoeker geldende belastingregeling vormt voor de in België wonende werknemers een beletsel om in het buitenland een baan te aanvaarden die in het bijzonder dienstreizen naar het buitenland meebrengt, en maakt daarom inbreuk op het beginsel van vrij verkeer van werknemers.

In meer fundamentele zin gaat het om een regeling zonder enige voorzienbaarheid, aangezien de Belgische belastingplichtige hierdoor wordt onderworpen aan een algehele of gedeeltelijke dubbele belastingheffing naargelang van waar hij zich geografisch bevindt.

Deze belastingregeling is log, onbetrouwbaar en veranderlijk, omdat de belastingplichtige het risico loopt van dubbele belastingheffing, onophoudelijk administratieve stappen moet ondernemen en continu bewijsmateriaal moet verzamelen.

Deze belastingregeling, zoals die voortvloeit uit het arrest van 28 oktober 2011 van het Hof van Cassatie, belemmert een redelijke rechterlijke toetsing, waarbij van enige soepelheid blijk wordt gegeven en die erop gericht is, *in concreto* en in het geheel te beoordelen in hoeverre de belastingplichtige daadwerkelijk geregeld fysiek aanwezig is bij zijn werkgever in de bronstaat, zonder dat deze toetsing zo ver moet gaan dat de werkzaamheden worden uitgesplitst naar de plaats waar zij worden verricht, en dat voor elke werkdag het aantal dagen van fysieke aanwezigheid bij de werkgever volgens een mathematisch percentage nauwkeurig wordt berekend.

2. Indien verzoeker een arbeidsovereenkomst met een Luxemburgse onderneming voor internationaal vervoer zou hebben gesloten, had hij voordeel kunnen halen uit de toepassing van § 3 van artikel 15 van de Belgisch-Luxemburgse overeenkomst, zoals gewijzigd, zodat thans ook internationale vrachtwagenchauffeurs zijn begrepen onder de bepaling die specifiek betrekking heeft op zee- en luchtvaartmaatschappijen voor de werknemers waarvan ambtshalve het thuishavenbeginsel geldt; zijn inkomsten van Luxemburgse oorsprong zouden zijn in het Groothertogdom Luxemburg belast en vrijgesteld in België. **[Or. 7]**

Dat ligt anders voor verzoeker louter omdat hij zich niet voortdurend verplaatst en zijn verplaatsingen niet inherent zijn aan zijn arbeidsovereenkomst.

De heffingsbevoegdheid komt dus niet in beginsel en ambtshalve toe aan het Groothertogdom Luxemburg krachtens artikel 15, § 1, van de Belgisch-Luxemburgse overeenkomst, dat vereist dat wordt bepaald waar de betrokken belastingplichtige fysiek aanwezig is.

De belastingplichtige vrachtwagenchauffeur die voor een Luxemburgse onderneming werkt, wordt een onveranderlijke en betrouwbare belastingregeling gewaarborgd, ongeacht de plaats waar hij daadwerkelijk werkt, met als enige voorwaarde dat de werkgever een daadwerkelijke bestuurszetel in de bronstaat heeft, waarbij deze regeling hem onvoorwaardelijk en absoluut garandeert dat zijn beroepsinkomsten door de bronstaat worden belast en ervan verzekert (door de werking van artikel 15, § 3, van de Belgisch-Luxemburgse overeenkomst) dat hij niet het risico loopt van een juridische dubbele belasting over zijn beroepsinkomsten.

3. Hoewel het aantal verplaatsingen fundamenteel verschilt tussen een vrachtwagenchauffeur en een werknemer die niet op zijn kantoor is wegens specifieke en incidentele vergaderingen in het buitenland, neemt dat niet weg dat, in het geval van werkzaamheden in loondienst die niet volledig op het grondgebied van de bronstaat worden uitgeoefend, het feit dat de bronstaat niet uitsluitend heffingsbevoegd is over de Luxemburgse bezoldigingen, een fiscale belemmering kan zijn voor het vrije verkeer van

werknemers die in België wonen maar geregeld hun beroepswerkzaamheden voor een werkgever in het Groothertogdom Luxemburg uitoefenen.

De Belgische belastingregeling van artikel 15 van de overeenkomst tot vermindering van dubbele belasting, zoals gewijzigd bij het avonant van 11 december 2002 en uitgelegd door de Belgische belastingadministratie en het Belgische Hof van Cassatie, roept vragen op over de rechtszekerheid, aangezien, wanneer de belastingplichtige niet iedere werkdag zijn permanente fysieke aanwezigheid op het grondgebied van Luxemburg kan bewijzen, hij voor een deel van zijn Luxemburgse inkomsten aan dubbele belastingheffing wordt onderworpen en hij op 1 januari van het belastbare tijdvak niet kan voorzien hoe de heffingsbevoegdheid onder de twee overeenkomstsluitende staten wordt verdeeld.

Over de verenigbaarheid van artikel 15, § 1, van de Belgisch-Luxemburgse overeenkomst met het Unierecht en het beginsel van vrij verkeer van werknemers kan aan het Hof van Justitie van de Europese Unie een prejudiciële vraag worden gesteld [OMISSIS].

4. De [in het dictum weergegeven] prejudiciële vraag is noodzakelijk voor de beslechting van het onderhavige geding.

[OMISSIS] **[Or. 8]** [OMISSIS]

OM DEZE REDENEN

[stelt]

de Tribunal de première instance de Liège

[OMISSIS] het Hof van Justitie van de Europese Unie de volgende prejudiciële vraag:

„Wanneer artikel 15, § 1, van de tussen België en het Groothertogdom Luxemburg op 17 september 1970 ondertekende overeenkomst tot vermindering van dubbele belasting aldus wordt uitgelegd dat het is toegestaan de heffingsbevoegdheid van de bronstaat voor de bezoldigingen van een in België wonende werknemer die zijn werkzaamheden voor een Luxemburgse werkgever uitoefent, te beperken naar rato van de op het grondgebied van Luxemburg uitgeoefende werkzaamheden, het is toegestaan de woonstaat heffingsbevoegdheid toe te kennen voor het saldo van de bezoldigingen voor de buiten het grondgebied van Luxemburg uitgeoefende werkzaamheden, het vereist is dat de werknemer permanent en dagelijks fysiek aanwezig is op de zetel van zijn werkgever, ook al wordt na een op basis van objectieve en verifieerbare gegevens en met enige soepelheid uitgevoerde rechterlijke toetsing niet betwist dat hij zich geregeld daarnaar begeeft, en van de hoven en rechtbanken wordt verlangd dat zij het bestaan en de omvang van de van dag tot dag in de betrokken Staten uitgeoefende werkzaamheden beoordelen

ter bepaling van een percentage van 220 werkdagen, schendt dit artikel dan artikel 45 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, doordat het een fiscale belemmering vormt waardoor grensoverschrijdende werkzaamheden worden ontmoedigd, alsmede het algemene beginsel van rechtszekerheid, doordat het niet voorziet in een onveranderlijke en betrouwbare vrijstellingsregeling voor alle bezoldigingen die zijn verkregen door een inwoner van België in loondienst van een werkgever met daadwerkelijke bestuurszetel in het **[Or. 9]** Groothertogdom Luxemburg, en deze inwoner het risico loopt van dubbele belastingheffing over het geheel of een deel van zijn inkomsten en wordt onderworpen aan een onvoorzienbare regeling zonder enige rechtszekerheid?”

[OMISSIS]