BEVOEGDHEIDSRECHTELIJKE TOLERANTIE VOOR FISCALE VERDRAGEN? (ON)VERWACHTE IMPLICATIES BIJ EEN RECENTE EVOLUTIE IN DE ADVIESPRAKTIJK VAN DE RAAD VAN STATE

Dries VAN EECKHOUTTE

Eerste auditeur-afdelingshoofd Raad van State
Gastprofessor, UCLouvain Saint-Louis Bruxelles

Tim CORTHAUT

Staatsraad Raad van State
Deeltijds docent, VUB
Gastprofessor, Universität Wien[1]

[1] We danken prof. dr. Cedric Jenart, prof. dr. Rik Smet en de twee anonieme reviewers voor hun waardevolle opmerkingen bij een eerdere versie van deze bijdrage.

We hebben Bruno Peeters leren kennen bij zijn installatie in 2015 als assessor in de afdeling wetgeving van de Raad van State. Sindsdien hadden we allebei zowat een wekelijkse afspraak met hem op de dinsdagse zittingen van de Derde Kamer om van gedachten te wisselen over fiscale en andere dossiers.

De uitdrukking "van gedachten wisselen" is hier bewust gekozen. De termen "discussie" of "debat" lijken ons minder geschikt voor Bruno zijn voorname omgangsvormen. Hij is altijd vriendelijk, aimabel en discreet. Nooit heeft hij in ons bijzijn zijn stem verheven of voor zijn beurt gesproken. Hij luistert geduldig naar je toelichting, wacht zijn beurt af, en geeft vervolgens zijn deskundige mening en zijn persoonlijke bedenkingen. Dit wil niet zeggen dat zijn interventies niet scherp of kritisch zijn, maar ze worden zo constructief mogelijk geformuleerd, en waar noodzakelijk nemen ze de vorm aan van een nauwkeurig geplaatste vraag of een verdergaande bedenking.

Soms genoten we van een hoorcollege: rustig en geduldig plamuurde hij dan een gat dicht in onze fiscale kennis. Op andere momenten maakte hij de brug met de fiscale praktijk door te wijzen op de concrete of praktische gevolgen van een ontworpen regeling voor bepaalde groepen van particulieren of wees hij ons op bruikbaar materiaal uit recent of nog lopend academisch onderzoek.

Maar Bruno is meer dan een fiscaal expert. Zijn belangstelling is ruim en hij werkt zich in en komt tussen in de meest uiteenlopende en complexe aangelegenheden, zoals het energierecht of mobiliteitsrecht, waarbij hij als jurist en mens mee op zoek gaat naar het juiste oordeel over gevoelige of fundamentele, juridische knelpunten.

Beste Bruno, het was een eer om de voorbije tien jaar samen met jou dit traject in de afdeling wetgeving van te hebben mogen afleggen. Je bijdrage als fiscaal expert, als jurist met een open blik en als voorname en innemende mens zorgen ervoor dat we steeds uitkijken naar onze afspraak op dinsdag. Dank je wel daarvoor!

STELLING

Er bestaat een weerlegbaar vermoeden dat wijzigingen van verdragen die eerder vanuit bevoegdheidsrechtelijk perspectief als 'gemengd' werden beschouwd, zodat zowel de federale overheid als de gemeenschappen en/of gewesten ermee moeten instemmen, eveneens gemengd zijn. Dat vermoeden wordt sneller weerlegd met betrekking tot dubbelbelastingverdragen. Hoewel dit de verdragsluitingsprocedure van het wijzigingsverdrag op papier voor de federale overheid lijkt te vereenvoudigen en te versnellen om bijvoorbeeld eenzijdig verdragen over onder meer de personenbelasting te sluiten, blijkt in de praktijk dat een dergelijk eenzijdig optreden achteraf vaak toch samenwerking met de deelstaten vereist. Aangezien voorkomen beter is dan genezen, verdient het de voorkeur om de betrokkenheid van de deelstaten zo vroeg mogelijk in het proces te garanderen, en de sterkste manier om dat te doen is vereisen dat ook zij instemmen met het wijzigingsverdrag.

I. Introductie

1. In deze bijdrage willen wij nader ingaan op enkele recente wijzigingen in de adviespraktijk van de Raad van State wat betreft de bevoegdheidsverdeling voor verdragen inzake belastingen. De keuze voor het thema is evident: bevoegdheidsverdeling inzake fiscaliteit is een van de stokpaardjes van Bruno. Ook het fiscaal verdragsrecht ligt hem nauw aan het hart.[2] Heel wat verdragen bevatten fiscale bepalingen: ze creëren belastingen of retributies, verdelen de belastingbevoegdheid tussen verschillende staten, of verlenen voorrechten of fiscale vrijstellingen. Je vindt dergelijke bepalingen uiteraard in dubbelbelastingverdragen, maar ook in zetelakkoorden, akkoorden tot oprichting van internationale organisaties, luchtvaartakkoorden, bilaterale investeringsakkoorden, economische partnerschapsovereenkomsten, enzovoort. Deze fiscale bepalingen

[2] Zie bv. het artikel van Bruno over Adv.RvS 69.098/VR van 18 mei 2021 (Br. Peeters en R. Smet, "De bevoegdheidsrechtelijke verdeling inzake het sluiten en het wijzigen van verdragen ter voorkoming van dubbele belastingen: een analyse van het al dan niet gemengde karakter van de verrichtingen" in C. Jenart e.a. (eds.), *De Grondwet en Jan Velaers*, Brugge, die Keure, 2022, 487-498). Deze bijdrage gaat met het voornoemde artikel niet in dialoog, maar belicht een aantal andere facetten van hetzelfde advies.

kunnen aanleiding geven tot complexe bevoegdheidsvragen, en een beslissing hierover kan heel wat consequenties hebben.

2. De basistheorie inzake bevoegdheidsverdeling voor verdragen in het federale België is ondertussen genoegzaam bekend: sinds 1993 moet elk bevoegd parlement met een verdrag instemmen opdat het uitwerking zou kunnen hebben in de interne, Belgische rechtsorde. Verdragen worden bevoegdheidsrechtelijk gekwalificeerd volgens de aangelegenheden die ze regelen, met andere woorden: volgens de materiële bevoegdheidsverdeling.[3] De mate waarin een verdrag een bepaalde aangelegenheid regelt, doet er op zich niet toe. Zelfs al is de verdragsbepaling slechts een intentieverklaring, is de uitoefening ervan vooralsnog hypothetisch of wordt de aangelegenheid thans nog niet uitgeoefend, dan nog dient het bevoegde parlement er in beginsel mee in te stemmen opdat het verdrag werking zou kunnen hebben in de Belgische rechtsorde.[4]

Heeft een verdrag betrekking op fiscale aangelegenheden, en is het toepassingsgebied ervan niet duidelijk beperkt tot bepaalde zuiver federale of gewestelijke belastingaangelegenheden, dan zou de conclusie in principe moeten zijn dat het verdrag "dubbel gemengd" is, met name dat het tot de bevoegdheid behoort van zowel de federale overheid, de gewesten als de gemeenschappen, en dat bijgevolg elk van hun parlementen ermee moeten instemmen vooraleer het verdrag werking kan hebben in de Belgische rechtsorde.[5]

De gewesten mogen heffingen en retributies invoeren, en maken van die mogelijkheid zelfs gretig gebruik. Bovendien heeft artikel 3 van de bijzondere wet van 12 januari 1989 'betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten' (hierna: Bijzondere Financieringswet) een aantal specifieke belastingen aan de gewesten overgedragen. Ten slotte geldt voor hen sinds de Zesde Staatshervorming dat zij overeenkomstig artikel 5/1 van de Bijzondere Financieringswet in het kader van de personenbelasting opcentiemen kunnen heffen op een deel van de (federale) personenbelasting en daarop kortingen, belastingverminderingen en belastingvermeerderingen kunnen

---

3 Art. 167, § 1, eerste lid, § 2 en § 3 Grondwet; art. 16, § 1 BWHI; GwH 7 mei 2020, nr. 57/2020, B.16.1-B.16.2, noot D. Van Eeckhoutte en T. Corthaut, "De Belgische milieubeschermingsregels voor activiteiten, infrastructuur en voertuigen op Antarctica in het licht van de bevoegdheidsverdeling", *MER* 2020, 240-248 en Adv.RvS 53.534/VR van 25 juli 2013, http://www.raadvst-consetat.be/dbx/adviezen/53534.pdf, nr. 4.

4 D. Van Eeckhoutte en T. Corthaut, "In foro interno et in foro externo" in M. El Berhoumi en S. Van Drooghenbroeck (eds.), *Principes de la répartition des compétences*, Brussel, Larcier, 2022, (329) 330-331, nr. 304 en 345-347, nr. 320. Zie bv. recent nog Adv.RvS 71.537/1 van 15 juni 2022, http://www.raadvst-consetat.be/dbx/adviezen/71537.pdf, nrs. 3.3-3.4 (het doet er niet toe of de betrokken verdragsbepaling een "puur declaratoir karakter" zou hebben).

5 De bekrachtigings- of toetredingsoorkonde van België mag overigens pas worden opgemaakt nadat de instemming in alle betrokken parlementaire assemblees werd verkregen (artikel 12 van het samenwerkingsakkoord van 8 maart 1994 tussen de federale overheid, de gemeenschappen en de gewesten over de nadere regelen voor het sluiten van gemengde verdragen, en § 7 van de toelichting erbij).

toepassen. Verdragen die betrekking hebben op de personenbelasting hebben bijgevolg al snel ook gevolgen voor de gewesten.

De gemeenschappen hebben eveneens een principiële belastingbevoegdheid, ook al hebben ze die tot op heden nog niet uitgeoefend. Dat neemt niet weg dat ze op termijn hierin zouden kunnen voorzien.[6] Nu al voorzien ze in retributies en gebruiksvergoedingen die overigens gelijkaardige vragen kunnen opwerpen als belastingen. Verdragen die bijvoorbeeld in het algemeen fiscale immuniteiten of voorrechten invoeren, die betrekking hebben op een algemene categorie van gebruiksheffingen of retributies, of op een thans nog niet in België ingevoerde (vermogens)belasting, hebben dan ook vaak betrekking op gemeenschapsaangelegenheden.[7]

Bovendien moet voor de gewesten en de gemeenschappen rekening worden gehouden met artikel 170, § 2, tweede lid van de Grondwet, dat bepaalt dat de federale wetgever uitzonderingen kan bepalen op de belastingbevoegdheid van de deelstaten. Indien de federale overheid al zelf een materie heeft belast verhindert het fiscale *ne bis in idem*-beginsel dat de gemeenschappen of gewesten dat ook zouden doen.

3. Deze bijdrage heeft betrekking op enkele 'kanttekeningen' bij deze basistheorie. Maar dergelijke discussies 'in de marge', kunnen aanleiding geven tot vrij complexe juridische vragen en knelpunten, met potentieel verstrekkende gevolgen. Immers, mocht alsnog blijken dat de bevoegdheid van een of meer bevoegde overheden is uitgehold, dan kan een rechter tot de conclusie komen dat het verdrag geen werking heeft in de Belgische rechtsorde.[8] Hij moet dit dan zonder meer naast zich neerleggen. Omgekeerd is het begrijpelijk dat de federale overheid soms poogt om aan de complexiteit van een (dubbel) gemengd verdrag te ontsnappen: vele overheden zullen anders moeten worden betrokken bij het sluiten van het verdrag en de parlementen van elk van hen zullen ermee moeten instemmen, ook al is hun belang of interesse eerder beperkt.

---

6 Zie bv. R. Smet, "Fiscale verdragsbevoegdheden in federale staten. Hoe zouden ze verdeeld moeten worden en hoe zijn ze verdeeld in België", *TBP* 2021 (596) 606-607 en verwijzingen aldaar. Zie ook: C. Jenart, 'Gelaagd fiscaal besturen', in *Liber amicorum prof. dr. Nicole Plets*, Herentals, KnopsPublishing, 2023, 277-302.

7 Bv. Adv.RvS 53.534/VR van 25 juli 2013, http://www.raadvst-consetat.be/dbx/adviezen/53534.pdf, nr. 5; Adv.RvS 59.688/3/VR-VAC van 26 augustus 2016, http://www.raadvst-consetat.be/dbx/adviezen/59688.pdf, nr. 4.2; Adv.RvS 64.599/VR van 21 december 2018, http://www.raadvst-consetat.be/dbx/adviezen/64599.pdf, nr. 5; adv. RvS 65.244/VR van 19 maart 2019, http://www.raadvst-consetat.be/dbx/adviezen/65244.pdf, nrs. 3.2-3.3.

8 Artikel 167, § 2, tweede zin en § 3, tweede zin, Grondwet en Cass. 12 maart 2001 en Liga van Arabische Staten, nr. S.99.0103. Het Hof van Cassatie lijkt in dit arrest ook een zogenaamde partiële werking in de interne orde uit te sluiten in geval het parlement van een deelstaat wel al met het verdrag zou hebben ingestemd.
Voor de hypothese van een vernietiging van een instemmingswet met een verdrag door een hogere rechtsnorm waaraan het Grondwettelijk Hof vermag te toetsen (bv. wetgever is onbevoegd of schendt het gelijkheidsbeginsel), zie R. Smet, "Wat als … een instemmingswet zou worden vernietigd? Hoe een Keniaans arrest wijst op een onvermoed risico voor Belgische DBV", *TFR* 2019, 798-807.

Het vertrekpunt van deze bijdrage is de wijziging van de adviespraktijk over de bevoegdheidsrechtelijke kwalificatie van wijzigingen van dubbelbelastingverdragen in advies 69.098 van de Verenigde Kamers van de Raad van State van 18 mei 2021. In deze bijdrage schetsen we eerst de context: de draagwijdte van het aan de Raad van State voorgelegde Avenant (II), maar vooral de verschillende mogelijke vragen en bezorgdheden die rijzen bij de bevoegdheidsrechtelijke kwalificatie ervan (III). Na een beknopte bespreking van het advies 69.098 zelf (IV), onderzoeken we de daaropvolgende adviezen van de Raad van State teneinde de draagwijdte van de nieuwe adviespraktijk beter te begrijpen, en een inzicht te krijgen tot welke nieuwe vragen en knelpunten deze aanleiding geeft (V). We sluiten af met een besluit (VI).

Het doel is om wat meer inzicht te verschaffen in de verschillende overwegingen, bedenkingen en bezorgdheden die speelden bij de beoordeling van de Raad van State, en in de verwachte en soms onverwachte implicaties van zijn oordeel, dit zonder het geheim van het beraad te schenden.[9]

II. De aanleiding: invoering van een tolerantieregel voor grensarbeiders in een dubbelbelastingverdrag

4. Aan de Raad van State werd een voorontwerp van wet voorgelegd tot instemming met het Avenant, gedaan te Luxemburg op 31 augustus 2021 (hierna: het Avenant), bij de Overeenkomst tussen het Koninkrijk België en het Groothertogdom Luxemburg (hierna: Luxemburg)[10] 'tot het vermijden van dubbele belasting en tot regeling van sommige andere aangelegenheden inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, en het desbetreffende slotprotocol, ondertekend te Luxemburg op 17 september 1970' (hierna: de Overeenkomst), zoals voorheen al werd gewijzigd door de Avenanten van 11 december 2002, van 16 juli 2009 en van 5 december 2017.

Het Avenant wijzigt paragraaf 8 van het Slotprotocol van de Overeenkomst teneinde een tolerantieregel voor grensarbeiders in te voeren van maximaal 24 werkdagen.

5. Het gaat er in essentie om dat de basisregel voor het belasten van lonen en salarissen, op basis waarvan de lonen van grensarbeiders worden belast in de staat van tewerkstelling en niet in hun woonstaat, van toepassing blijft ook al heeft de betrokkene een beperkt aantal dagen in een andere staat gewerkt. Een beperkt aantal dagen worden door de vingers gezien, met andere woorden: getolereerd.

---

9 Om die reden worden de verschillende in het kader hiervan geuite argumenten en bezorgdheden niet te geattribueerd. We verwijzen ook enkel naar publiek beschikbare documenten.

10 Als we in de tekst de 'provincie' Luxemburg viseren, wordt dit daarentegen uitdrukkelijk gepreciseerd.

Overeenkomstig artikel 15, § 1 van de Overeenkomst worden de lonen, salarissen en de andere soortgelijke beloningen die zijn verkregen door een verblijfhouder van een overeenkomstsluitende staat, slechts in die staat belast waar deze wordt verkregen. Bijvoorbeeld een grensarbeider die zijn verblijf heeft in België, maar zijn dienstbetrekking in Luxemburg uitoefent, wordt slechts in Luxemburg belast.

Als diezelfde verblijfhouder dienstbetrekkingen uitoefent in de andere overeenkomstsluitende staat, wordt deze "ter zake daarvan verkregen beloningen in de andere Staat belast".[11] Dus als diezelfde grensarbeider dienstbetrekkingen in België uitvoert, wordt hij voor de beloningen die hiermee verband houdt in België belast. Het determinerende criterium is hierbij de fysieke aanwezigheid.[12]

De nieuwe tolerantieregel vormt hierop een uitzondering. Een inwoner van een overeenkomstsluitende staat die een dienstbetrekking uitoefent in de andere overeenkomstsluitende staat, en die in de loop van een belastbaar tijdperk gedurende maximaal 24 werkdagen fysiek aanwezig is in zijn woonstaat of in een derde staat om aldaar zijn dienstbetrekking uit te oefenen, wordt geacht alsnog zijn dienstbetrekking daadwerkelijk in de andere overeenkomstsluitende staat uit te oefenen gedurende het gehele belastbare tijdperk. Met andere woorden, als diezelfde grensarbeider tot 24 werkdagen in België werkt, zou hij voortaan alsnog volledig in Luxemburg belastbaar zijn. België zou hem voortaan niet meer kunnen belasten voor de beloning die verband houdt met de 24 werkdagen die hij in België heeft uitgevoerd.[13]

Het gaat over een regeling inzake de personenbelasting die door het Avenant wordt gewijzigd.

III. De bevoegdheidsrechtelijke context en overwegingen

A. De context

6. De basisovereenkomst die door het Avenant wordt gewijzigd is zelf een gemengd verdrag dat tot de bevoegdheid van de federale overheid, de gewesten en de gemeenschappen behoort.[14]

---

11 Art. 15, § 2 van de Overeenkomst.
12 Het huidige § 8, 1° van het Slotprotocol bij de ondertekening van de Overeenkomst.
13 Zie ook *Parl.St.* Kamer 2020-21, nr. 55-2158/001, 6-7.
14 Het basisverdrag heeft immers betrekking op alle "belastingen van elke soort en benaming, die worden geheven ten behoeve van de verdragsluitende Staten", wat geen onderscheid maakt tussen federale belastingen, zoals de personenbelasting, en heffingen door andere entiteiten zoals de gemeenschappen en gewesten, zie daarover bv. Adv.RvS 47.964/1 van 25 maart 2010, http://www.raadvst-consetat.be/dbx/adviezen/47964.pdf.

De federale overheid had het voorontwerp van instemmingswet met het Avenant op eigen initiatief aan de afdeling Wetgeving van de Raad van State voorgelegd en hield voor dat het Avenant tot de exclusieve bevoegdheid van de federale overheid behoort. Pas nadat erop was gewezen dat alle verdragen in beginsel voor hun bevoegdheidsrechtelijke kwalificatie aan de interfederale werkgroep gemengde verdragen (WGV) en aan de interministeriële conferentie voor het buitenlands beleid (ICBB) moeten worden voorgelegd, en een kopie van de stukken was gevraagd waaruit bleek dat deze voorafgaande vormvereisten waren vervuld, kwam de aap uit de mouw. Het Avenant was wel degelijk aan de WGV voorgelegd,[15] maar binnen de werkgroep was een impasse ontstaan over de bevoegdheidsrechtelijke kwalificatie ervan. Uit de overgemaakte stukken bleek dat er, ten eerste, onenigheid was over de impact van de Zesde Staatshervorming op de bevoegdheidsrechtelijke kwalificatie van dubbelbelastingverdragen: volgens de federale overheid was er geen impact van de Zesde Staatshervorming op de bevoegdheidsrechtelijke kwalificatie van dubbelbelastingverdragen, terwijl het Waalse Gewest oordeelde dat de gewesten voortaan ook bevoegd zijn voor de bepalingen inzake personenbelasting. In de achtergrond speelden ook andere overwegingen mee. In antwoord op een reeks adviezen van de Raad van State in 2010 hadden de federale overheid en de deelstaten destijds een consensus bereikt over de bevoegdheidsrechtelijke kwalificatie van (wijzigingen aan) dubbelbelastingverdragen waarbij was aanvaard dat de wijziging van verschillende bepalingen als exclusief federaal konden worden behandeld.[16] De federale overheid vreesde dat de uitbreiding van het gemengde karakter van (wijzigingen van) dubbelbelastingverdragen een nefaste invloed zou kunnen hebben op de slagkracht van België om dergelijke verdragen te sluiten. Dat was een tweede knelpunt. Ten derde had het Avenant een budgettaire negatieve impact voor hoofdzakelijk het Waalse Gewest. De tolerantieregel zorgt er immers voor dat meer personen exclusief in Luxemburg zullen worden belast in het kader van de personenbelasting, waardoor het Waalse Gewest en de gemeenten in het grensgebied

---

15 Het Avenant was besproken in de WGV van 19 september 2017 en had voorafgaandelijk het voorwerp uitgemaakt van verschillende besprekingen in een ad-hocoverleg tussen de federale overheid, de gemeenschappen en de gewesten aangaande belastingverdragen (de zogenaamde "*groupe de concertation ad hoc 'Etat fédéral – entités fédérées'*") dat aan de WGV verslag uitbrengt: met name op 30 januari 2015, 24 april 2015, 3 juli 2015, 23 oktober 2015, 5 februari 2016, 18 november 2016, 3 februari 2017 en 22 september 2017.

16 Deze kon als volgt, worden samengevat:
- het dubbel gemengde karakter (federale staat, gewesten en gemeenschappen) van het dubbelbelastingverdrag is beperkt tot de titel, de preambule, de ondertekeningsformule, artikel 2 ('Materiële werkingssfeer'), artikel 3 ('Definitie van bevoegde autoriteit'), artikel 6 ('Inkomsten uit onroerende goederen'), de artikelen inzake de uitwisseling van inlichtingen, invorderingsbijstand en non-discriminatie (indien deze artikelen betrekking hebben op alle belastingen, met inbegrip van de gewestbelastingen), en tot slot de clausule aangaande de inwerkingtreding van het verdrag;
- het gemengde karakter van het dubbelbelastingverdrag is daarentegen beperkt tot de federale staat en de gewesten (en dus niet de gemeenschappen) indien het materieel toepassingsgebied van de verdragsbepalingen inzake de uitwisseling van inlichtingen, invorderingsbijstand en non-discriminatie beperkt is tot de inkomstenbelastingen en de daarop betrekking hebbende voorheffingen.

De artikelen verwijzen naar de bepalingen van het Belgische model van het dubbelbelastingverdrag.

inkomsten mislopen. Er zijn met Luxemburg immers gevoelig meer uitgaande, dan inkomende grensarbeiders, en de uitgaande grensarbeiders verblijven voornamelijk in het Waalse Gewest, in het bijzonder in de provincies Luxemburg en Luik.[17]

De adviesaanvraag van de federale overheid had als doel om uit de aldus ontstane impasse te geraken.

De federale overheid argumenteerde dat het Avenant tot de exclusieve bevoegdheid van de federale overheid behoort omdat deze betrekking heeft op de *grondslag* van de personenbelasting, wat een exclusieve federale bevoegdheid is.

Maar is dit wel zo? Deze bevoegdheidsrechtelijke stelling roept verschillende vragen op, zowel vanuit een materieel (B), als instrumenteel oogpunt (C), evenals op het niveau van de beginselen inzake bevoegdheidsverdeling (D).

B. De fiscale, materieelrechtelijke kwalificatie

7. Ten eerste, sinds de Zesde Staatshervorming zijn de gewesten ook bevoegd inzake personenbelastingen. Zoals hoger werd opgemerkt, zijn ze bevoegd om opcentiemen te heffen op een deel van de personenbelasting, kortingen toe te staan en belastingverminderingen en belastingvermeerderingen toe te passen op de voormelde opcentiemen.[18] De inkomsten uit de regionale inkomstenbelasting zijn hierdoor zonder meer afhankelijk van de opbrengst van de inkomstenbelasting *in globo* beschouwd. Bijgevolg rijst de vraag of elke wijziging in een dubbelbelastingverdrag die een impact heeft op de regionale inkomstenbelastingen niet eveneens moet worden gekwalificeerd als behorend tot de bevoegdheid van de gewesten.

8. Ten tweede, heeft het Avenant wel betrekking op de *grondslag* van de personenbelasting? Het Avenant regelt immers de *heffingsbevoegdheid* (een vraag van internationale jurisdictie), die door het Avenant verdeeld wordt tussen Luxemburg enerzijds en België anderzijds. Het betreft aldus de belasting *in globo* die tussen de twee staten wordt verdeeld, *in casu* de personenbelasting,[19] die zoals vermeld ondertussen tot de gemengde bevoegdheid van de gewesten en de federale overheid behoort. Dat neemt

---

17 Op 30 juni 2023 waren er 580 inkomende Luxemburgse grensarbeiders tegenover 48.183 uitgaande grensarbeiders. Van de uitgaande grensarbeiders wonen 77% (36.904) in de provincie Luxemburg en 18% (8.484) in de provincie Luik (https://www.riziv.fgov.be/SiteCollectionDocuments/statistieken_grensarbeiders_2023.pdf).

18 *Supra* nr. 2.

19 Dit wordt verder bevestigd bijvoorbeeld doordat op de vrijgestelde inkomsten progressievoorbehoud wordt toegepast (art. 23 van de Overeenkomst) en doordat de inkomsten *pro rata* verdeeld worden volgens het aantal dagen fysieke aanwezigheid (zie Circulaire AAFisc Nr. 22/2015 (nr. Ci.700.520) d.d. 1 juni 2015 'Regeling in onderling overleg van 16.03.2015 inzake de toepassing van artikel 15 van de Belgisch-Luxemburgse Overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting van 17.09.1970' https://eservices.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/fisconet/document/d0a92c1a-f78a-4f74-a758-38cb9aba7db4/Ci.700.520).

niet weg dat het resultaat van die verdeling van de heffingsbevoegdheid de *waarde* van de belastbare grondslag zal doen krimpen doordat uiteindelijk een deel van de theoretisch belastbare activiteiten aan de andere staat zullen worden toegeschreven teneinde dubbele belastingen te voorkomen. Wat meer specifiek het Avenant betreft, was duidelijk dat meer activiteiten, en de daaraan verbonden inkomsten, aan Luxemburg zouden worden toegeschreven, dan aan België,[20] doordat er meer grensarbeiders richting Luxemburg trekken.[21] Dat is evenwel het effect van de verdragsregel, niet het voorwerp ervan. Ook de belastbare grondslag zelf (de beroepsinkomsten) van de personenbelasting wordt door het Avenant eigenlijk niet gewijzigd; die beroepsinkomsten worden enkel anders gealloceerd aan de twee mogelijk heffingsbevoegde staten.

C. De instrumentele kwalificatie: wijziging van een gemengd verdrag

9. Ten derde voert het Avenant *formele* wijzigingen door in het dubbelbelastingverdrag.[22] Deze laatste is zoals eerder werd vermeld, een zogenaamd dubbel gemengd verdrag dat tot de bevoegdheid van de federale overheid, de gewesten en de gemeenschappen behoort. De vraag rijst dan ook of één Belgische overheid *alleen* een dergelijk gemengd verdrag kan wijzigen. Een dubbelbelastingverdrag is immers een overeenkomst waarop het beginsel *pacta sunt servanda* van toepassing is. Dit geldt niet enkel tussen Luxemburg en België enerzijds, maar ook tussen de verschillende Belgische overheden onderling anderzijds. Een dergelijk verdrag kan bijgevolg als een *package deal* worden gezien, die – behoudens indien voorafgaandelijk een andersluidende afspraak werd gemaakt tussen de partijen onderling – in beginsel niet meer *eenzijdig* kan worden gewijzigd.[23] Wat dit betreft, is het Avenant het sluitstuk van een ruimer Belgisch-Luxemburgs compromis over de toepassing van het dubbelbelastingverdrag op hoofdlijnen, al blijkt dat niet uit de tekst van het Avenant. Tot dat compromis be-

---

20 Althans op het niveau van België en Luxemburg voor alle belastingplichtigen samen. Op individueel niveau werkt het verdrag in beide richtingen.

21 *Supra* vn. 17.

22 Merk op dat vele protocollen of avenanten hun basisverdrag materieel wijzigen, zonder deze ook formeel te wijzigen.

23 Dit beginsel wordt onder meer tot uitdrukking gebracht in artikel 167, § 5 van de Grondwet, overeenkomstig welke de Koning de verdragen die vóór 18 mei 1993 werden gesloten en betrekking hebben op ondertussen gemengd geworden aangelegenheden (zoals dit het geval is voor de geviseerde Overeenkomst), enkel kan opzeggen "in overeenstemming met de betrokken Gemeenschaps- en Gewestregeringen" (zie ook art. 17 en § 10 van de toelichting bij het samenwerkingsakkoord van 8 maart 1994 tussen de federale overheid, de Gemeenschappen en de Gewesten 'over de nadere regelen voor het sluiten van gemengde verdragen'). Veronderstel bijvoorbeeld dat de federale overheid het dubbelbelastingverdrag absoluut wenst aan te passen op het stuk van de vennootschapsbelasting (wat een exclusieve federale aangelegenheid is), maar de verdragspartner Luxemburg wenst daar niet in mee te gaan, dan kan de Koning het dubbelbelastingverdrag enkel opzeggen met instemming van de gewesten en de gemeenschappen. Vergelijk overigens ook met artikel 39 van het Verdrag van Wenen inzake het verdragenrecht, gedaan te Wenen op 23 mei 1969.

hoort bijvoorbeeld ook een belangrijke verhoging van de financiële compensatie ten voordele van de Belgische gemeenten waarvan een hoog aantal inwoners een beroepswerkzaamheid uitoefent in Luxemburg.[24,25]

10. Ten vierde moet worden gewezen op het beginsel "*in foro interno et in foro externo*" dat is neergelegd in de artikelen 167 van de Grondwet. Dit beginsel wil zeggen dat indien een gewest of gemeenschap bevoegd is om binnen zijn/haar grondgebied een bepaalde aangelegenheid op wetgevend vlak te regelen, dan is die entiteit ook bevoegd om over deze aangelegenheid internationale samenwerking aan te gaan, waaronder het sluiten van verdragen. De Grondwetgever wou immers dat de autonomie die aan de gewesten en de gemeenschappen intern wordt toegekend, eveneens tot uiting komt op het externe vlak.[26] Hij wou aldus voorkomen dat de alsmaar toenemende internationale en Europese samenwerking aanleiding zou geven tot een uitholling van de autonomie van de deelstaten.[27] Het handhaven van de autonomie van de deelstaten verklaart de welwillendheid in de Belgische bevoegdheidsuitoefening om een verdrag gemengd te verklaren, ook al is de deelstatelijk bevoegdheid beperkt, accessoir of eerder hypothetisch. In dit opzicht wordt in de rechtsleer wel eens de beeldspraak gebruikt van de pastis-doctrine: net zoals een druppeltje pastis je drankje troebel maakt, maakt een druppeltje deelstaatsbevoegdheid je verdrag gemengd.[28]

D. Autonomie *versus* evenredigheid

11. Tegen een dergelijke strikte toepassing van de bevoegdheidsverdeling bij het sluiten van verdragen wordt evenwel ingebracht dat diezelfde autonomie van de Belgische overheden mogelijk op een onevenredige wijze in het gedrang dreigt te worden gebracht. Wat immers gedacht van bijvoorbeeld de situatie waarbij een gemeenschap de wijziging van het dubbelbelastingverdrag op het punt van de vennootschapsbelasting zou blokkeren om volledig van het dubbelbelastingverdrag losstaande, beleidsmatige overwegingen? Hoe zou een dergelijke strikte interpretatie overigens te rijmen vallen

---

24 *Parl.St.* Kamer 2020-21, nr. 55-2158/001, 5-8. Zie ook Circulaire AAFisc Nr. 22/2015 (nr. Ci.700.520) d.d. 1 juni 2015, *supra* vn. 19.

25 Van dit luik van de *package deal* stelde de Raad van State later (i.h.k.v. een volgend Avenant) vast dat dit tevens tot de bevoegdheid van de gewesten behoort: *infra* nr. 18.

26 *Parl.St.* Senaat 1991-92, nr. 100-1611, 1 en R. Moerenhout, "De instemming met verdragen na de vierdestaatshervorming", *TBP* 1995, (411) 420-421.

27 D. Van Eeckhoutte en T. Corthaut, "In foro interno et in foro externo" in M. El Berhoumi en S. Van Drooghenbroeck (eds.), *Principes de la répartition des compétences*, Brussel, Larcier, 2022, (329) 331.

28 D. Van Eeckhoutte en T. Corthaut, "In foro interno et in foro externo" in M. El Berhoumi en S. Van Drooghenbroeck (eds.), *Principes de la répartition des compétences*, Brussel, Larcier, 2022, (329) 345-348.

met het verbod op eeuwigdurende verbintenissen als die gemeenschap zich blijft verzetten tegen een wijziging van dat verdrag?[29]

Dit is een aandachtspunt in het doctoraat van Sofia Vandenbosch. Het vertrekpunt voor haar proefschrift is immers de CETA-saga, waarbij het Waalse Gewest eenzijdig de instemming met dit verdrag, dat werd gesloten door de EU en zijn lidstaten enerzijds en Canada anderzijds, hypothekeerde. Ze vroeg zich in haar onderzoek onder meer af of het vetorecht waarvan het Waalse Gewest dreigde gebruik te maken, niet onevenredig en laattijdig was in de verdragsluitingsprocedure.[30]

In de adviespraktijk, in het bijzonder in fiscale zaken,[31] blijkt dat de Raad van State bij zijn bevoegdheidsrechtelijke kwalificatie van een dochterprotocol bij een gemengd basisverdrag bereid is om enig pragmatisme aan de dag te leggen. Het hanteert hierbij de zogenaamde moeder-dochter-vuistregel als vertrekpunt: er is een vermoeden dat het dochterprotocol de kwalificatie van het moederverdrag volgt, maar dit staat niet in

---

29 Zie ook R. Smet, "Les compétences en matière de conventions fiscales dans les Etats fédéraux. Comment devraient-elles être réparties et comment sont-elles réparties en Belgique", *RFRL* 2020, (231) 244-245 (met betrekking tot wijzigingen van dubbelbelastingverdragen) en T. Corthaut en D. Van Eeckhoutte, "Samenwerkingsakkoorden als interne Belgische verdragen? Gelijkenissen en verschillen tussen samenwerkingsakkoorden en verdragen en hun constitutionele implicaties" in A. Wirtgen (ed.) *Liber amicorum Marnix Van Damme*, Brugge, die Keure, 2021, (3) 42-43 (met betrekking tot de eenzijdige opzegging van samenwerkingsakkoorden).

30 S. Vandenbosch, "Vers une procédure démocratique de conclusion des traités ? Contribution à l'étude des effets de l'Européanisation du treaty-making power sur la démocratie parlementaire nationale à partir des cas d'études belge et néerlandais", doctoraatsthesis UCL, 2022, 708 p., *onuitg.*; S. Vandenbosch, "Wat er met CETA is gebeurd, kan opnieuw gebeuren", *Juristenkrant* 29 juni 2022, 10-11; S. Vandenbosch, *Vers une procédure démocratique de conclusion des traités ?*, Brussel, Larcier, 2025. Zie ook T. Verellen, *Foreign Relations Federalism – The EU in Comparative Perspective*, OUP, Oxford, 2023, 336 p.

31 In andere materies lijkt de Raad van State juist heel strikt, zie bijvoorbeeld Adv.RvS 67.896/VR van 29 september 2020, http://www.raadvst-consetat.be/dbx/adviezen/67896.pdf, zie ook S. Van Drooghenbroeck, "La 'mixité' des instruments rélatifs à la surveillance internationale des droits de l'Homme. Une pratique en quête de clarté" in C. Jenart e.a. (eds.), *De Grondwet en Jan Velaers*, Brugge, die Keure, 2022, 477-486. Er moet echter worden opgemerkt dat de Raad van State niet enkel al eerder had geoordeeld dat mensenrechten horizontale bevoegdheden zijn die uit de aard alle overheden aanbelangen, maar ook dat de afdwingingsmechanismen van internationale verplichtingen, zoals de rol van internationale rechtscolleges en de mogelijkheid van prejudiciële vragen door nationale hoven en rechtbanken aan die internationale rechtscolleges, als instrumentele bevoegdheden die hoofdbevoegdheden volgen. Bijgevolg volgen internationale akkoorden over 'nalevingsmechanismen' van internationale verplichtingen de bevoegdheidsverdeling voor de af te dwingen materiële regels, en worden die niet beschouwd als maatregelen van gerechtelijk procesrecht waarvoor in beginsel enkel de federale overheid bevoegd is. Zie Adv.RvS 58.676/VR van 26 januari 2016, http://www.raadvst-consetat.be/dbx/adviezen/58676.pdf.

steen gebeiteld en is bijgevolg weerlegbaar.[32,33] Het al dan niet 'onlosmakelijk verband' tussen het dochterprotocol en het moederverdrag is hierbij bijvoorbeeld een belangrijk beoordelingscriterium,[34] evenals de bevoegdheidsrechtelijke kwalificatie van dit dochterprotocol zelf.[35]

We vatten de situatie in een eerdere publicatie als volgt samen:

> "De zgn. moeder-dochter-regel wordt weleens als vuistregel gehanteerd voor het bevoegdheidsrechtelijk kwalificeren van verdragen. Die komt erop neer dat de bevoegdheidsrechtelijke kwalificatie van een basisverdrag (moeder) als indicatie wordt gebruikt voor de kwalificatie van latere wijzigings- of uitvoeringsprotocollen (dochter) bij dit basisverdrag, waarbij de kwalificatie van de dochter die van de moeder zou volgen. In de vorige kroniek waarschuwden we al dat voorzichtig met dergelijke vuistregels moet worden omgesprongen[36], wat inmiddels ook door de Raad van State werd bevestigd.
>
> Om advies gevraagd over een voorontwerp van instemmingswet bij een aanvullend verdrag waarbij vrijstelling van verkeersbelasting en belasting op de inverkeerstelling wordt verleend, merkte de Raad van State op dat het aanvullend verdrag uitsluitend betrekking heeft op gewestaangelegenheden en bijgevolg niet de instemming van het federale parlement vereist. Dat het moederverdrag ook betrekking had op federale aangelegenheden, kon volgens de Raad van State de kwalificatie als gemengd verdrag (gewest – federaal) niet verantwoorden: 'het feit dat het om een aanvulling gaat bij een verdrag waarbij de federale overheid wel partij is, biedt

---

32 Wat betreft dubbelbelastingverdragen, zie in het bijzonder Adv.RvS 58.735/3 van 26 januari 2016, http://www.raadvst-consetat.be/dbx/adviezen/58735.pdf.

33 Dat vermoeden kan overigens ook in de omgekeerde zin worden weerlegd. Het feit dat het basisverdrag als exclusief federaal werd beschouwd, betekent nog niet dat dit ook geldt voor een later wijzigingsverdrag, zie Adv.RvS 63.586/VR/3 van 12 juli 2018, http://www.raadvst-consetat.be/dbx/adviezen/63586.pdf, nr. 3. Indien het wijzigende verdrag bovendien niet los kan worden gezien van het basisverdrag, betekent dit dat alsnog door de deelstaatsparlementen zal moeten worden ingestemd met het basisverdrag, zie Adv.RvS 69.366/VR van 8 juni 2021, http://www.raadvst-consetat.be/dbx/adviezen/69366.pdf, nr. 3.

34 Vgl. bv. met Adv.RvS 57.970/VR van 6 oktober 2015, http://www.raadvst-consetat.be/dbx/adviezen/57970.pdf en Adv.RvS 49.625/1 van 23 juni 2011, http://www.raadvst-consetat.be/dbx/adviezen/49625.pdf.

35 Adv.RvS 69.366/VR van 8 juni 2021, http://www.raadvst-consetat.be/dbx/adviezen/69366.pdf, nr. 2.3.

36 Voetnoot uit het artikel: *Kroniek* 2009-10, nr. 12 (voor de kwalificatie als verdrag van afspraken of overeenkomsten die hun grondslag vinden in een 'moederverdrag').

> daartoe geen verantwoording vermits beide verdragen niet onlosmakelijk met elkaar verbonden zijn'[37]."[38]

Het blijkt hier om een feitelijke toepassing te gaan van het evenredigheidbeginsel als bevoegdheidsverdelend criterium.[39]

Wat meer specifiek dubbelbelastingverdragen betreft, komt Rik Smet in zijn doctoraat tot de conclusie dat de toepassing van het evenredigheidsbeginsel er vaker toe zou mogen leiden dat de wijziging van een gemengd verdrag alsnog als exclusief federaal kan worden bestempeld. Hij wijst er immers op dat de aangelegenheden die in dubbelbelastingverdragen worden geregeld overwegend tot de bevoegdheid van de federale overheid behoren, dat de bevoegdheden van de gemeenschappen vooralsnog eerder theoretisch zijn, en dat de bevoegdheden van de gewesten vooralsnog beperkt zijn (en dat deze voornamelijk de algemene en institutionele bepalingen betreffen). Ook het engagement van de deelstaten op technisch en beleidsmatig niveau in de onderhandeling en sluiting van deze verdragen zou vooralsnog eerder beperkt zijn. De vraag rijst dan ook of het wel opportuun is dat een deelstaat in een dergelijke context over een vetorecht beschikt over de wijziging van een dubbelbelastingverdrag die betrekking heeft op bepalingen die louter tot de bevoegdheid van de federale overheid behoren, en of er niet meer ruimte is om deze om pragmatische redenen alsnog exclusief federaal te kwalificeren. Rik Smet stelt om die reden voor om de beeldspraak van de pastisdoctrine te vervangen door de beeldspraak van de campari-orange: door het verschil in densiteit krijg je vanzelf afzonderlijk identificeerbare laagjes fruitsap en Campari. Bijgevolg kun je perfect fruitsap of Campari bijgieten zonder dat het de andere laag aantast. Vertaald naar verdragen kun je in die zienswijze wel degelijk de federale laag van het verdrag wijzigen zonder dat de gewestelijke laag aan de orde is.[40]

---

37 Voetnoot uit het artikel: Advies 50.202/1 van 29 september 2011 over een voorontwerp van wet houdende instemming met de Aanvullende Uitwisseling van brieven tussen het Koninkrijk België en het OHQ EU van de Operatie ALTHEA geïnstalleerd bij de SHAPE, vertegenwoordigd door zijn Bevelhebber, bij de Uitwisseling van brieven tussen het Koninkrijk België en het OHQ EU van de Operatie ALTHEA van 10 juli 2006 en 14 juli 2006 betreffende de toekenning van een vrijstelling van verkeersbelasting en belasting op de inverkeerstelling aan de leden van het HQ ALTHEA van 30 januari 2008 en 22 mei 2008, (niet bekendgemaakt). Zie ook het hierna besproken advies 49.625/1 van 23 juni 2011 (*infra*, vn. 30) (exclusief federaal moederverdrag en gemengd dochterverdrag).

38 D. Van Eeckhoutte, F. Vanneste, J. Van Nieuwenhove en I. Verheven, "Behoorlijke wetgeving in de adviespraktijk van de afdeling Wetgeving van de Raad van State (2011 en 2012)", *TvW* 2013, (124) 130, nr. 14.

39 Vgl. ook met Adv.RvS 68.936/AV van 7 april 2021, http://www.raadvst-consetat.be/dbx/adviezen/68936.pdf, nr. 33. Zie ook D. Van Eeckhoutte en T. Corthaut, "In foro interno et in foro externo" in M. El Berhoumi en S. Van Drooghenbroeck (eds.), *Principes de la répartition des compétences*, Brussel, Larcier, 2022, (329) 359-361, nrs. 335-336.

40 R. Smet, "Fiscale verdragsbevoegdheden in federale staten. Hoe zouden ze verdeeld moeten worden en hoe zijn ze verdeeld in België?", *TBP* 2021, (596) 611 en 613-614, nrs. 36 en 41-42; R. Smet, "Les compétences en matière de conventions fiscales dans les Etats fédéraux. Comment devraient-elles être réparties et comment sont-elles réparties en Belgique", *RFRL* 2020, (231) 244-245 en R. Smet, *Treaty-Making in Federations*, Antwerpen, Intersentia, 2021, 277-278.

IV. Het advies 69.098/VR: wijziging dubbelbelastingverdrag met significant belang voor het Waalse Gewest alsnog exclusief federaal

12. Onder meer dankzij haar assessor Bruno Peeters was de afdeling Wetgeving van de Raad van State geïnformeerd over de voormelde belangen en overwegingen die in dit dossier speelden. Deze geven duidelijk aan dat het voor advies voorgelegde Avenant zich in een bevoegdheidsrechtelijke grijze zone bevond, waarbij verschillende kwalificaties ervan, de toepassing van verschillende beginselen erop, of zelfs de toepassing van verschillende facetten van eenzelfde beginsel,[41] tot een andere bevoegdheidsrechtelijke conclusie konden leiden.

Ondanks de complexiteit van de voorgelegde vraag zag de afdeling Wetgeving zich evenwel genoodzaakt om op relatief korte termijn te trancheren. Het advies was aangevraagd op een standaardtermijn van dertig dagen, die wegens de verwijzing van het dossier naar de Verenigde Kamers (in die samenstelling oordeelt één Franstalige en één Nederlandstalige Kamer samen) met vijftien dagen is verlengd. Dergelijke termijnen blijven evenwel uitermate kort – zeker als je rekening houdt met de standaard zaaklast van alle betrokkenen[42] – om veel bijkomende inlichtingen in te winnen of om nader onderzoek te doen. Dergelijke korte termijnen laten doorgaans ook niet toe dat nog een tweede keer over hetzelfde dossier wordt beraadslaagd. In dergelijke omstandigheden is de aanvullende onderzoeks- of praktijkervaring van de leden van de afdeling Wetgeving – zoals die van haar assessoren – meer dan welkom.

13. In advies 69.098/VR van 18 mei 2021 argumenteerden de Verenigde Kamers van de Raad van State in de traditionele continentale traditie recht op doel af. De Raad van State neemt weliswaar duidelijk een standpunt in over de bevoegdheidsverdeling, maar geeft daarbij niet aan dat er ook andere plausibele antwoorden op de hem voorgelegde bevoegdheidsrechtelijke vraag voorhanden waren, noch waarom die zijn verworpen.

---

41 Bv. het autonomiebeginsel, *supra* nrs. 10 en 11.

42 Adviesaanvragers durven wel eens van de verkeerde veronderstelling uit te gaan dat hun dossier het enige dossier is dat voor advies wordt voorgelegd, en dat de leden van de Raad van State over de volle 30 dagen zouden beschikken om enkel hun dossier te onderzoeken en er advies over uit te brengen. *Grosso modo* beschikt een auditeur over twee à drie werkdagen, en een staatsraad over een anderhalve werkdag per dossier. Het gaat over globale cijfers waarbij abstractie moet worden gemaakt van het feit dat de instroom aan dossiers sterk fluctueert, dat sommige dossiers meer of minder onderzoek vereisen, en dat niet elk dossier even grondig zal worden onderzocht door elke staatsraad (deze waarin hij optreedt als staatsraad-verslaggever, zal een grotere tijdsinvestering vereisen). Zie Raad van State, *Vademecum adviesprocedure voor de afdeling wetgeving*, 2024, beschikbaar op http://www.raadvst-consetat.be/?page=proc_consult&lang=nl.

De Raad van State merkt vooreerst op dat het dubbelbelastingverdrag met Luxemburg een gemengd verdrag is,[43] maar springt vervolgens abrupt over naar een bevoegdheidsrechtelijke kwalificatie van het Avenant op zichzelf beschouwd.[44] Deze onverwachte gedachtesprong staat in elk geval op gespannen voet met de hiervoor weergegeven eerdere adviespraktijk waarbij op zijn minst wordt onderzocht of het wijzigingsverdrag al dan niet onlosmakelijk is verbonden met het basisverdrag, om tot zijn bevoegdheidsrechtelijke kwalificatie te komen. Over de ratio hiervoor ontbreekt elk spoor. Oordeelt de Raad van State dat het Avenant geen onlosmakelijke band heeft met het dubbelbelastingverdrag? Zo ja, waarom? Of moeten volgens de Raad van State voortaan alle wijzigingsverdragen los van hun basisverdrag op zelfstandige wijze bevoegdheidsrechtelijk worden gekwalificeerd? Of is deze nieuwe wijze om wijzigingsverdragen bevoegdheidsrechtelijk te kwalificeren enkel relevant voor dubbelbelastingverdragen? Zo ja, waarom? Of heeft de Raad van State een ander onderscheidend criterium met zijn eerdere adviespraktijk in het achterhoofd? Op geen enkele van die vragen wordt in het advies uitdrukkelijk geantwoord. Het antwoord op die vragen is, gelet op het vermoeden dat het dochterverdrag bevoegdheidsrechtelijk het moederverdrag volgt, nochtans een cruciale eerste stap in de bevoegdheidsanalyse, met gevolgen die bovendien de dubbelbelastingverdragen overstijgen.

14. De Raad van State vervolgt met een bevoegdheidsrechtelijke kwalificatie van de in het Avenant geregelde aangelegenheden.

De Raad stelt vast dat het Avenant betrekking had op de personenbelasting en op de belasting van de niet-inwoners. Deze laatste is een exclusieve federale bevoegdheid. Wat betreft de personenbelasting merkt de Raad van State op dat de gewesten slechts over limitatief opgesomde bevoegdheden beschikken. Ze kunnen opcentiemen heffen op een deel van de personenbelasting, wat neerkomt op een 'belasting op een belasting'. De gewesten zouden om die reden geen enkele bevoegdheid hebben inzake het vaststellen van de belastbare grondslag in de personenbelasting (in antwoord op het eerste argument *supra* nr. 7).[45]

In antwoord op het argument dat het Avenant eerder de verdeling van de heffingsbevoegdheid betreft (*supra* nr. 8, tweede argument), oordeelt de Raad van State dat ook dit een exclusieve federale bevoegdheid is. Dit zou blijken uit het feit dat de belastingvermindering voor inkomsten uit het buitenland overeenkomstig artikel 155 WIB en artikel 5/2, § 2, 4°, b) van de Bijzondere Financieringswet een federale bevoegdheid is.[46]

43 Nr. 3.1.
44 Nrs. 3.2 e.v.
45 Nr. 3.2.1.
46 Nr. 3.2.2.

De Raad van State toont vervolgens niettemin een openheid ten aanzien van de bezorgdheid van het Waalse Gewest door erop te wijzen dat de federale overheid bij de uitoefening van haar exclusieve bevoegdheid de federale loyauteit in acht moet nemen.[47] In het voorliggende geval zouden er volgens de Raad van State op het eerste gezicht echter geen aanwijzingen zijn dat het sluiten van het Avenant, "dat in elk geval een beperkte budgettaire draagwijdte heeft", de uitoefening door de gewesten van hun bevoegdheden op het vlak van de personenbelasting onmogelijk of overdreven moeilijk zou maken.[48,49] Maar wat dan wel aanleiding zou geven tot een schending van de federale loyauteit, wordt door de Raad van State niet verduidelijkt.[50]

V. De daaropvolgende toepassingen en verdere afbakening van het precedent

15. Volgens het spreekwoord maakt één zwaluw de lente nog niet. De vraag is bijgevolg of het advies vervolgens ook navolging kreeg. Zo ja, kan hieruit een antwoord op de voormelde vragen worden verkregen[51] en kan hieruit een preciezere draagwijdte van het nieuwe precedent worden afgeleid?

Zoals vaak is het met een nieuw precedent wel even zoeken voor de rechter: is hij wel zeker dat de nieuwe weg de juiste is? Kan deze nieuwe weg zijn collega's overtuigen? Zo ja, op welke andere situaties en onder welke voorwaarden is het precedent nog verder toepasbaar? Dat geldt evenzeer voor de adviezen van de afdeling Wetgeving van de Raad van State.

In advies 69.570/3[52] van 8 juli 2021 over een voorontwerp van wet houdende instemming met het Protocol, gedaan te Moskou op 30 januari 2018, tot wijziging van het dubbelbelastingverdrag met de Russische Federatie,[53] is advies 69.098/VR bevestigd. Het wijzigingsprotocol voegde een nieuw paragraaf 4 toe aan artikel 13 van het dubbel gemengd dubbelbelastingverdrag met Rusland. Deze paragraaf had betrekking op

---

47 Art. 143, § 1 van de Grondwet. Zie ook GwH 30 juni 2004, nr. 119/2004, randnr. B.3.3.

48 Nrs. 3.3.2-3.4.

49 Voor een bespreking van het advies, zie ook Br. Peeters en R. Smet, "De bevoegdheidsrechtelijke verdeling inzake het sluiten en het wijzigen van verdragen ter voorkoming van dubbele belastingen: een analyse van het al dan niet gemengd karakter van de verrichtingen" in C. Jenart e.a. (eds.), *De Grondwet en Jan Velaers*, Brugge, die Keure, 2022, 487-498.

50 Uit GwH 21 januari 2016, nr. 8/2016, randnrs. B.16.1 en B.16.2 kan bijvoorbeeld wel worden afgeleid dat de raadpleging van andere overheden (deels) een oplossing kan bieden voor knelpunten met het evenredigheidsbeginsel dat eigen is aan elke bevoegdheidsuitoefening (zie bv. ook Adv.RvS 71.158/1 van 13 mei 2022, http://www.raadvst-consetat.be/dbx/adviezen/71158.pdf, 4).

51 *Supra* nr. 13.

52 De Nederlandstalige derde kamer, die advies 69.570 uitbracht, vormde samen met de Franstalige vierde kamer de Verenigde Kamers, die eerder advies 69.098 hadden uitgebracht.

53 Voluit: de Overeenkomt tussen het Koninkrijk België en de Russische Federatie tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontduiken van belasting inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, gedaan te Brussel op 19 mei 2015.

inkomsten ("meerwaarden") die voortkomen uit de vervreemding van aandelen of soortgelijke rechten uit vennootschappen. Volgens de Raad van State heeft dit artikel 13 betrekking op "vermogenswinst" als belastbare grondslag en, met uitzondering van de onroerende voorheffing, betreft het bepalen van de belastbare grondslag in de inkomstenbelastingen een exclusieve federale bevoegdheid.[54] In het feit dat de bestaande paragraaf 4 door het Protocol werd vernummerd tot paragraaf 5 zag de Raad van State ook geen bevoegdheidsrechtelijk knelpunt: omdat de vernummering van de paragraaf een logisch en legistiek voortvloeisel is van de toevoeging van de nieuwe paragraaf 4 aan het artikel 13, behoort zij volgens de Raad van State tot de exclusieve bevoegdheid van de federale overheid.[55] De conclusie van de Raad van State was dat aangezien het Protocol in zijn geheel een aangelegenheid betreft die behoort tot de exclusieve bevoegdheid van de federale overheid, enkel de federale wetgever ermee dient in te stemmen.

16. In advies 71.255/VR van 17 mei 2022 werd advies 69.098/VR dan weer niet gevolgd. De adviesaanvraag betrof een voorontwerp van decreet 'houdende instemming met de Regeling tussen het Koninkrijk België en de Noord-Atlantische Verdragsorganisatie betreffende de rechtspositie van tijdelijk personeel dat wordt aangeworven door en tewerkgesteld in een orgaan van de NAVO dat op het grondgebied van het Koninkrijk België gevestigd is, ondertekend te Brussel op 7 februari 2022' (hierna: de Regeling). Artikel 2 van deze regeling bepaalt dat het tijdelijk personeel in de inkomstenbelastingen vrijgesteld is van de federale en regionale belastingen op de door het orgaan van de NAVO betaalde salarissen en emolumenten, evenwel met een progressievoorbehoud voor de vrijgestelde inkomsten. Gezien deze vrijstelling van federale en regionale belastingen oordeelde de Raad van State dat de Regeling betrekking heeft op de bevoegdheid van de federale overheid en van de gewesten.[56,57] De Raad van State maakt hier een formeel onderscheid met advies 69.098/VR. Naar de letter van de Regeling wordt immers een "vrijstelling" voorzien, de "belastbaarheid" wordt niet geregeld.

---

54 Nrs. 3.1-3.2.

55 Nr. 3.3.

56 Nr. 3. De Raad van State oordeelde dat de Regeling overigens ook tot de bevoegdheid van de gemeenschappen behoort.

57 Zie ook advies 73.770/3 van 25 oktober 2023, http://www.raadvst-consetat.be/dbx/adviezen/73770.pdf, nr. 3 waarin de Raad van State oordeelde dat een bepaling in een bilaterale luchtvaartovereenkomst met Mexico die voor de fiscale behandeling van de door de partijen aangewezen luchtvaartmaatschappijen verwees naar artikel 8 van het (dubbel gemengd) dubbelbelastingverdrag met Mexico, er niet voor zorgt dat het gemengde karakter van de luchtvaartovereenkomst (federale overheid – gewesten) zou moeten worden uitgebreid naar de gemeenschappen. De betrokken bepaling van het dubbelbelastingverdrag waarnaar wordt verwezen, regelt immers de belasting van winst uit de exploitatie van schepen of luchtvaarttuigen in het internationale verkeer: "In zoverre die bepaling betrekking heeft op de belasting van winst in de vennootschapsbelasting, gaat het om een federale aangelegenheid. In zoverre ze betrekking heeft op de belasting van winst in personenbelasting, […] gaat het om een aangelegenheid die tot de bevoegdheid van de federale overheid en de gewesten behoort." De Raad van State nam om die reden aan dat de luchtvaartovereenkomst geen geschillen regelt over een aangelegenheid die behoort tot de bevoegdheid van de gemeenschappen.

Het zou ook om een vrijstelling "van federale en regionale belastingen" gaan. Maar is dit formele onderscheid wel pertinent in de praktijk? De vrijstelling heeft volgens de tekst van de Regeling immers enkel betrekking op "de inkomstenbelasting". De tekst van de Regeling lijkt er met andere woorden van uit te gaan dat er in België regionale inkomstenbelastingen zijn[58] (en deelt het uitgangspunt van de Raad van State niet dat de gewestelijke bevoegdheid inzake de personenbelasting louter een belasting-op-de-belasting is). Bovendien maakt het formele onderscheid tussen de belastbaarheid en de vrijstelling in de praktijk vaak weinig verschil uit, behalve dat de vrijstelling soms een minder vergaande impact heeft, zoals dit *in casu* het geval was door het progressievoorbehoud voor de gemeentelijke opcentiemen. Dit leidt tot de paradoxale conclusie dat bij verdragswijzigingen inzake de personenbelasting met een minder vergaande impact (vrijstelling met progressievoorbehoud voor de gemeentelijke opcentiemen) de gewestparlementen wel hun instemming moeten geven, maar dat dit niet het geval is voor vergelijkbare verdragswijzigingen met een verdergaande impact (niet-belastbaarheid).

17. Om advies gevraagd over een volgend Avenant bij het dubbelbelastingverdrag met Luxemburg (hierna: tweede Avenant) waarin de tolerantieperiode nog verder wordt opgetrokken van 24 naar 34 dagen, bevestigde de Raad van State logischerwijze zijn advies 69.098/VR, een advies dat de Raad letterlijk citeerde en vervolgens *mutatis mutandis* toepaste.[59] Het wordt evenwel interessant wanneer de Raad van State een wet voorgelegd krijgt waarin tot nadere uitvoering wordt overgegaan van het ruimere akkoord dat met Luxemburg was gesloten, en waarvan het tweede Avenant deel uitmaakt.

18. Dit ruimere akkoord tussen België en Luxemburg voorzag immers in de compensatie van een aantal gemeenten (deze met veel grensarbeiders) voor de door het dubbelbelastingverdrag (met inbegrip van de tolerantieregel) weggevallen inkomsten.

Luidens artikel 2 van de beslissing van het Comité van Ministers van de Belgisch-Luxemburgse Economische Unie (hierna: BLEU) van 14 december 2001 'tot wijziging van de beslissing van 24 oktober 1975 betreffende de toepassing van artikel 8 van de gecoördineerde overeenkomst tot oprichting van de Belgisch-Luxemburgse Economische Unie', zoals vervangen bij artikel 1 van de beslissing van hetzelfde Comité van 31

---

58 In dat verband moet worden opgemerkt dat dit ook de positie lijkt van het Grondwettelijk Hof, in de mate dat de door artikel 4 van de Bijzondere Financieringswet aan de gewesten toegewezen onroerende voorheffing volgens dat Hof als een inkomstenbelasting moet worden beschouwd (zie bv. GwH 4 maart 2008, nr. 44/2008, en GwH 19 juni 2014, nr. 93/2014), wat meteen verklaart waarom artikel 6 van het OESO (en Belgisch) Modelverdrag als een gemengd artikel wordt beschouwd. Zie daarover R. Smet, "Schizofrenie in onroerende voorheffingsland" in *Liber amicorum prof. dr. Nicole Plets*, Knops-Publishing, 2024, 471-500.

59 Adv.RvS 72.434/3 van 7 december 2022, http://www.raadvst-consetat.be/dbx/adviezen/72434.pdf, nr. 3.

augustus 2021,[60] wordt in het bijzondere kader van het stelsel van gemeenschappelijke ontvangsten van de BLEU vanaf het jaar 2022 een forfaitair bedrag van 48 miljoen euro in mindering gebracht van het nettoaandeel dat toekomt aan het Groothertogdom Luxemburg om te worden toegevoegd aan het nettoaandeel dat toekomt aan België. Dit bedrag wordt vanaf 2023 jaarlijks verhoogd met 2,4 miljoen euro. Het gaat om een compensatie voor de door Belgische gemeenten gederfde inkomsten ten gevolge van de onmogelijkheid om aanvullende belastingen op de personenbelasting te heffen op beroepsinkomsten van Luxemburgse oorsprong (*supra* nrs. 6 en 8).

De minister van Financiën legde aan de Raad van State een wetsontwerp voor dat tot doel had om dat bedrag toe te wijzen aan de betrokken gemeenten. De Raad van State besloot echter tot de onbevoegdheid van de federale overheid om dit eenzijdig te regelen.

De Raad van State erkent weliswaar dat er een duidelijke samenhang is van het ontwerp met de eerder exclusief federaal bevonden Avenanten, maar stelt vast dat het voorwerp van het nieuwe wetsontwerp verschillend is:

> "3.2. In tegenstelling tot de avenanten waaromtrent de Raad van State de voormelde adviezen 69.098/VR en 72.434/3 heeft gegeven, wordt in de ontworpen regeling noch de belastbare grondslag noch de vermindering voor de inkomsten uit het buitenland geregeld: het voorontwerp beperkt zich ertoe een bedrag toe te wijzen aan de Belgische gemeenten en de verdeling ervan te regelen.
>
> Weliswaar wordt dat bedrag aan de gemeenten toegewezen ter compensatie van de inkomsten die deze mislopen doordat ze, mede ten gevolge van de voormelde avenanten, geen aanvullende belastingen kunnen heffen op de beroepsinkomsten die hun inwoners verwerven in het Groothertogdom Luxemburg. Het voorgaande impliceert echter niet dat met de ontworpen regeling de belasting op die inkomsten wordt geregeld. Het gaat daarentegen om een regeling van de financiering van de gemeenten."[61]

De algemene en de bijzondere financiering van de gemeenten is echter een bevoegdheid van de gewesten (art. 6, § 1, VIII, eerste lid, 9° en 10° BWHI), tenzij het gaat om de financiering van specifieke opdrachten aan die gemeenten door de federale overheid of de gemeenschappen. De Avenanten met Luxemburg hebben weliswaar een financiële last gecreëerd voor de gemeenten, maar die is niet het gevolg van een specifieke taak waarmee die gemeenten zouden worden belast door de federale overheid, maar hangt samen met het aantal grensarbeiders dat in de gemeente woont.

---

60 Beslissing van het Comité van Ministers van de BLEU van 31 augustus 2021 'tot herziening van het bedrag dat werd vastgelegd in artikel 2 en artikel 3 van de Beslissing van het Comité van Ministers van 14 december 2001', beschikbaar op http://www.raadvst-consetat.be/dbx/adviezen/72562/ontwerp.

61 Adv.RvS 72.562/3 van 23 januari 2023, beschikbaar op http://www.raadvst-consetat.be/dbx/adviezen/72562.pdf.

Bijgevolg moet over de verdeling van die middelen – die feitelijk in handen zijn van de federale overheid, maar door de gewesten verdeeld moeten worden – een samenwerkingsakkoord worden gesloten. De gewesten die enerzijds aan de kant zijn geschoven bij het onderhandelen en het sluiten van het Avenant, blijken onmisbaar te zijn voor de uitvoering van het met Luxemburg gesloten ruimere politieke akkoord.[62] Het kan verkeren! Dit toont ook de relativiteit aan van exclusieve verdragen in België; vroeg of laat hebben de verschillende Belgische overheden elkaar toch weer nodig.

19. Strikt genomen zijn de inhoud van het Avenant en de verdeling van de middelen twee onderscheiden aangelegenheden, die bevoegdheidsrechtelijk anders behandeld kunnen worden. Niettemin moge duidelijk zijn dat de feitelijke en juridische impact van een internationale overeenkomst soms verder gaat dan het onderwerp doet vermoeden, en onvermoede gevolgen kan hebben voor de bevoegdheden van andere overheden.

Exclusief federale internationale overeenkomsten zouden dan ook veeleer de uitzondering moeten zijn, en de drempel om het vermoeden van een gemengd karakter bij dochterverdragen van een gemengd verdrag te weerleggen zou best voldoende hoog worden gelegd.[63]

20. Dat blijkt overigens ook uit de aanpak in andere domeinen. Zo lijkt de Raad van State er bijvoorbeeld standaard van uit te gaan dat latere wijzigingen aan luchtvaartakkoorden, die gelet op onder meer de federale bevoegdheid voor het vliegverkeer en de gewestbevoegdheden voor de luchthavens gemengd zijn, per definitie gemengd zijn, zonder dat er wordt onderzocht op welke aspecten de wijzigingen betrekking hebben.[64]

---

62 Zie ook het persbericht van de Ministerraad van 1 september 2023 "Samenwerkingsakkoord Belgisch-Luxemburgse Economische Unie (BLEU), beschikbaar op https://news.belgium.be/nl/samenwerkingsakkoord-belgisch-luxemburgse-economische-unie-bleu. Voor het ontwerp van samenwerkingsakkoord, zie https://beslissingenvlaamseregering.vlaanderen.be/document-view/65E9D97D153F3C9CEF7C0215 en http://www.raadvast-consetat.be/dbx/adviezen/77303/ontwerp.

63 Het vermoeden werkt bovendien niet in de omgekeerde zin. Gelet op de opeenvolgende staatshervormingen moet elk wijzigingsverdrag van een oorspronkelijk exclusief federaal verdrag toch worden onderzocht om na te gaan of er intussen geen reden is om het verdrag als gemengd te beschouwen, zoals de Raad van State heeft geëxpliciteerd in Adv.RvS 69.365/VR van 8 juni 2021, http://www.raadvst-consetat.be/dbx/adviezen/69365.pdf. Zie ook *supra*, vn. 14.

64 Zie bv. Adv.RvS 74.987/3 van 2 februari 2024, http://www.raadvst-consetat.be/dbx/adviezen/74987.pdf, nr. 5.4; Adv.RvS 73.770/3 van 25 oktober 2023, http://www.raadvst-consetat.be/dbx/adviezen/73770.pdf, nr. 5.4 en Adv.RvS 71.343/4 van 3 mei 2022, http://www.raadvst-consetat.be/dbx/adviezen/71343.pdf, nr. 3.4.

VI. Besluit

21. De in deze bijdrage besproken wijziging in de adviespraktijk heeft een al bij al beperkte draagwijdte: voor dubbelbelastingverdragen is de Raad van State iets sneller bereid om het vermoeden te weerleggen dat een wijzigingsverdrag van een gemengd basisverdrag wordt verondersteld ook gemengd te zijn. Worden enkel bepalingen van het dubbelbelastingverdrag gewijzigd die betrekking hebben op federale aangelegenheden, dan mag het wijzigingsverdrag als exclusief federaal worden gekwalificeerd, en behoeft het enkel de instemming van de Kamer van Volksvertegenwoordigers.[65] Ook in andere aangelegenheden is de Raad van State soms bereid om het evenredigheidsbeginsel toe te passen bij de bevoegdheidsrechtelijke kwalificatie van een wijzigingsverdrag,[66] maar die bereidheid gaat alvast niet zover als deze thans blijkt bij wijzigingen van dubbelbelastingverdragen.

22. Dat een dergelijke beperkte wijziging in de adviespraktijk niettemin aanleiding kan geven tot verschillende andere vragen, onverwachte knelpunten en dat deze verstrekkende gevolgen kunnen hebben, hebben we in deze bijdrage proberen te illustreren, zowel op fiscaal vlak als met betrekking tot de verdragsbevoegdheid.[67]

23. Bij zijn bevoegdheidsrechtelijke kwalificatie hanteert de Raad van State een vrij formele benadering: het analyseert louter de aangelegenheid die in het verdrag wordt geregeld. Het feitelijke belang of de impact van de bepaling voor een andere overheid neemt de Raad van State hierbij in beginsel niet in aanmerking.

Dit is enerzijds wel in lijn met de vaste rechtspraak dat de bevoegdheidsrechtelijke kwalificatie van verdragen wordt bepaald volgens de 'aangelegenheid' of de materiële bevoegdheid die daarin wordt geregeld,[68] maar kan zoals hiervoor werd geïllustreerd anderzijds wel tot eigenaardige gevolgen aanleiding geven, bijvoorbeeld:

- het louter hanteren van de term 'vrijstellingen van regionale belastingen' kan volstaan om het verdrag gemengd te verklaren, ook al hadden de partijen bij het verdrag hiermee mogelijk iets anders beoogd;
- wijzigingsverdragen met een kleinere impact op de deelstaten kunnen gemengd worden verklaard, terwijl verdragen met een grotere impact exclusief federaal kunnen worden verklaard.[69]

Dat er geen rekening wordt gehouden met de impact van een bepaling voor de deelstaten moet bovendien worden genuanceerd: de Raad wijst erop dat elke overheid bij

---

65 Art. 167, § 1, eerste zin Grondwet.
66 *Supra* nr. 11.
67 *Supra* nrs. 6-14.
68 *Supra* nr. 2.
69 *Supra* nr. 16.

de uitoefening van haar bevoegdheden de federale loyauteit in acht moet nemen. Uit zijn adviespraktijk blijkt tevens dat zo dit niet gebeurt, diezelfde overheid hiervoor de rekening gepresenteerd kan krijgen: de federale overheid die had nagelaten om de deelstaten te raadplegen over het tweede Avenant, werd bij de nadere uitvoering van het ruimere akkoord waarvan dit Avenant deel uitmaakte, teruggefloten omdat de uitvoering ervan ook tot de bevoegdheid van de gewesten behoort.[70]

24. Er kan begrip worden opgebracht voor de extra marge die de Raad van State aan de federale overheid wenst te geven bij het sluiten van bepaalde wijzigingsverdragen van dubbelbelastingverdragen. Niet alleen ligt het zwaartepunt van de bevoegdheden inzake dubbelbelastingverdragen bij de federale overheid, maar de fiscaliteit is ook een bijzondere bevoegdheid in het Belgische federale staatsbestel: het gaat immers om een van de weinige instrumentele en federerende bevoegdheden.[71] Door het hanteren van fiscale instrumenten beschikt de federale overheid over de mogelijkheid om alsnog een doelstelling na te streven die in beginsel tot de bevoegdheid van de deelstaten behoort. Dergelijke federerende instrumenten zijn een belangrijk smeermiddel in het raderwerk van elke federale staat om lacunes op te vullen of om stimulansen te geven op een schaal die deze van één enkele deelstaat overschrijden.[72]

Er kan ook begrip worden opgebracht dat de federale overheid met haar adviesaanvraag 69.098 een poging deed om uit een moeilijke juridische en beleidsmatige impasse te geraken.

25. Maar we betwijfelen of het sluiten van een verdrag zonder het betrekken van deelstaten die erbij een belang hebben (bv. omdat het een wijziging betreft met een basisverdrag waarvoor ze bevoegd zijn, of bv. omdat ze een directe budgettaire impact ondervinden) uiteindelijk wel ten goede komt van de snelheid en efficiëntie van de Belgische buitenlandse betrekkingen.[73] Het kan op het eerste gezicht misschien wel verleidelijk, sneller en daadkrachtiger lijken om wat minder overheden te betrekken bij internationale onderhandelingen; en we begrijpen tevens dat overheden die een negatieve budgettaire impact van het gesloten verdrag zullen ondervinden niet de ge-

---

70 *Supra* nr. 18.

71 Voor andere voorbeelden van uitzonderingen op de beginselen van exclusiviteit en autonomie in de Belgische bevoegdheidsverdeling, zie bv. C. Jenart, "De nuancering van het autonomiebeginsel in de Belgische bevoegdheidsverdeling door de adviespraktijk van de afdeling Wetgeving van de Raad van State" in C. Jenart e.a. (eds.), *De Grondwet en Jan Velaers*, Brugge, die Keure, 2022, 21-30.

72 Voor Rik Smet is er ook meer plaats voor de toepassing van het evenredigheidsbeginsel inzake fiscale verdragen omdat de verdragspraktijk in deze materie zou beantwoorden aan de vereisten van procedurele legitimiteit: "*The component states are heard, can give their input regarding upcoming negotiations and can even assign representatives to ongoing negotiations*." Hij voegt er wel aan toe dat dit veronderstelt dat: "*The quality and completeness of information exchange between FPS Finance Treaty Departement and component state representatives must of course be safeguarded*" (R. Smet, *Treaty-Making in Federations*, Antwerpen, Intersentia, 2021, 278, nr. 16). In de sluitingsprocedure van het tweede hier besproken Avenant met Luxemburg is het op dit laatste punt evenwel fout gelopen.

73 *Supra* nr. 6.

makkelijkste gesprekspartners zijn. Het traject van de onderhandelingen en sluiting van het tweede hiervoor besproken Avenant met Luxemburg is dan ook gevoelig sneller verlopen. Maar laten we niet kortzichtig zijn: later of in een ander proces dreigt diezelfde overheid immers hiervoor de rekening te worden gepresenteerd. Dit wordt treffend geïllustreerd door de casus van het tweede Avenant met Luxemburg: de snelle sluiting van dit Avenant kende een stevige terugslag bij de verdere uitvoering van het met Luxemburg gesloten ruimere akkoord wanneer de Raad van State vaststelde dat de verdeling van de financiële compensatie een gewestbevoegdheid is. De beleidsmatige gevolgen van een dergelijke soloslim-actie kunnen bovendien nog verder reiken. Dit kan bijvoorbeeld het vertrouwen tussen de betrokken overheden onderling op langere termijn hypothekeren. De in haar belangen miskende overheid zou wel eens haar ongenoegen kunnen laten blijken door een ander belangrijk dossier – zelfs in een volledig ongerelateerde materie – te blokkeren. Bovendien zullen onderhandelpartners niet aarzelen om Belgische overheden tegen elkaar uit te spelen als ze merken dat deze niet aan hetzelfde zeel trekken. De miskende Belgische overheid beschikt mogelijk over cruciale input of werkt in een andere aangelegenheid samen of onderhandelt met diezelfde vreemde staat. Met andere woorden, het versneld kunnen onderhandelen en sluiten van een klein Avenant draagt niet bij tot een efficiënter Belgisch buitenlands beleid als blijkt dat het vervolgens bij de uitvoering ervan spaak loopt, als dit de samenwerking tussen Belgische overheden inzake het sluiten van fiscale verdragen op middellange termijn verzuurt, als een miskende deelstaat om die reden een ander voor de federale overheid belangrijk dossier blokkeert, of indien blijkt dat België er niet in slaagt om met zijn verdragspartners het voordeligste compromis te bereiken in fiscale of andere materies.[74]

Een sneller, efficiënter en legitiemer Belgisch buitenlands beleid wordt niet bereikt door het zonder meer schrappen van de verplichtingen tot instemming, transparantie, en het reduceren van de kansen voor overleg en samenwerking tussen de verschillende Belgische overheden, maar wel door de coördinatie en transparantie juist proactiever te maken en te verhogen. We delen ook de stelling van zowel Sofia Vandenbosch als Rik Smet in hun doctoraal onderzoek dat een efficiënt Belgisch buitenlands beleid eerder zou worden bevorderd door onder meer duidelijke, gecoördineerde beleids-

[74] Zie ook D. Van Eeckhoutte, "De Belgische interfederale standpuntbepaling inzake buitenlandse betrekkingen en de besluitvorming in de federale ministerraad" in T. Moonen, E. Desmet en T. Ruys (eds.), *Het Migratiepact: Kroniek van een crisis*, Brugge, die Keure, 2020, (37) 41-42, nr. 9, 50, nr. 22 en D. Van Eeckhoutte en T. Corthaut, "In foro interno et in foro externo" in M. El Berhoumi en S. Van Drooghenbroeck (eds.), *Principes de la répartition des compétences*, Brussel, Larcier, 2022, (329) 358-359, nr. 334 en 332-333, nr. 307.

standpunten inzake het betrokken buitenlands beleid op hoofdlijnen en dit van bij de aanvang van de onderhandelingen.[75]

26. We hopen met deze bijdrage ook een inzicht te hebben kunnen verschaffen in de zwarte doos die de werking van de afdeling Wetgeving van de Raad van State wel eens kan zijn. Zo wezen we in deze bijdrage op de vrij divergente overwegingen en implicaties die verscholen kunnen liggen achter een op het eerste gezicht helder en logisch advies. Al deze overwegingen en implicaties benadrukken het belang van de collegiale beraadslaging en de input van assessoren als Bruno Peeters in de Raad van State voor de beoordeling van maatschappelijk belangrijke teksten zoals dubbelbelastingverdragen.

---

[75] Rik Smet wijst onder meer op het belang van "*a genuine, coordinated tax treaty policy*", "*coordinated and joint position statements regarding the Belgian tax treaty policy*" en van "*a general tax treaty policy […] developed in parliament*", wat de deur zou openen voor een sneller en efficiënter buitenlands beleid inzake fiscale verdragen (R. Smet, *Treaty-Making in Federations*, Antwerpen, Intersentia, 2021, 281 respectievelijk 280 en 279). Sofia Vandenbosch komt met vergelijkbare conclusies vanuit een parlementaire en Europese invalshoek in het algemeen buitenlands beleid. Ze wijst er onder meer op dat wegens de grote openheid van de Belgische rechtsorde naar de internationale rechtsorde toe "*le besoin d'implication du parlement au stade de l'élaboration de la norme internationale est d'autant plus grand*" (631, nr. 588), een betrokkenheid die met afdoende waarborgen omgeven moet zijn, zoals het beschikken over afdoende informatie (S. Vandenbosch, "Vers une procédure démocratique de conclusion des traités ? Contribution à l'étude des effets de l'Européanisation du treaty-making power sur la démocratie parlementaire nationale à partir des cas d'études belge et néerlandais", doctoraatsthesis UCL, 2022, 636, nr. 596 en 638, nr. 598). Ze merkt tevens op: "Een versterking van het parlement in deze materie betekent niet per se minder efficiënte of vertraagde procedures. Het tegenovergestelde kan zelfs gebeuren: als het parlement vanaf het begin van de procedure zijn input kan geven over de tekst van het verdrag, en de ontwikkeling van de onderhandelingen kan volgen, kan het vertrouwen tussen het parlement en de regering die verantwoordelijk is voor de onderhandeling toenemen" (S. Vandenbosch, "Wat er met CETA is gebeurd, kan opnieuw gebeuren", *Juristenkrant* 29 juni 2022, 11). In een eerdere publicatie wezen we er overigens op dat een duidelijk politiek mandaat de positie van de Belgische onderhandelaar vereenvoudigt en versterkt, en de kans beperkt dat er in het latere traject alsnog problemen ontstaan (D. Van Eeckhoutte, "De Belgische interfederale standpuntbepaling inzake buitenlandse betrekkingen en de besluitvorming in de federale ministerraad" in T. Moonen, E. Desmet en T. Ruys (eds.), *Het Migratiepact: Kroniek van een crisis*, Brugge, die Keure, 2020, (37) 50, nr. 22, 52-53, nr. 26, 61, nr. 40). Andere auteurs komen tot vergelijkbare conclusies naar aanleiding van het zogenaamde Irangate-schandaal in de context van de ministeriële verantwoordelijkheid ten aanzien van het parlement: "*Ceci témoigne du caractère fondamental de la transparence sincère de l'action gouvernementale pour maintenir la confiance des parlementaires, à l'instar des citoyens*" (J. Clarenne, X. Miny en C. Romainville, "L'affaire des visas iraniens : manifestation d'une responsabilité politique fragmentée dans le domaine des affaires extérieures", *JT* 2024, (317) 324).