

**Over grensoverschrijdende fiscaliteit en de bijdrage van het Hof, het *Brussels International Business Court* en *bitcoins***

**Plechtige openingszitting van het Hof van Cassatie van België – 3 september 2018**

## Inleiding

1. Het Hof van Cassatie vervult binnen de rechterlijke orde een taak waardoor het pas later uitspraak kan doen over rechtsvragen die maatschappelijke evoluties betreffen. Er bestaat immers een, soms aanzienlijk, tijdsverschil tussen het ogenblik waarop de feitengerechten kennisnemen van een probleem en dat waarop het Hof een standpunt moet innemen over een rechtsvraag ter zake. Die omstandigheid wekt weleens de indruk dat het Hof tegen de stroom oproeit wanneer de wetgever intussen heeft ingegrepen om de toepasselijke wettelijke bepalingen te wijzigen.

Een recent voorbeeld, te midden van andere, zijn de vele geschillen betreffende de toepassing van artikel 219 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, dat een afzonderlijke aanslag vestigt op bepaalde kosten en voordelen van alle aard die niet worden verantwoord door individuele fiches en een samenvattende opgave. De vele arresten van het Hof betreffende die bepaling, gewezen vanaf 2015, zijn immers slechts van historisch belang, aangezien die bepaling werd gewijzigd door artikel 30 van de programmawet van 19 december 2014, waarbij de nieuwe bepaling van toepassing is op alle geschillen die nog niet definitief zijn berecht op de datum van de inwerkingtreding van de wet (art. 40 van de voormelde wet).

2. Die discrepantie tussen het tijdstip waarop de rechtsvraag opduikt en dat waarop het Hof optreedt, treffen we ook aan in de grensoverschrijdende fiscaliteit. De uitbreiding van het aantal geschillen inzake grensoverschrijdende fiscaliteit die voor het Hof worden gebracht, viel in eerste instantie niet meteen op. Die verhoging is pas bij het begin van de eenentwintigste eeuw duidelijk geworden en is sindsdien alleen maar bestendig. Dit is ongetwijfeld ook het gevolg van de verdieping van de Europese constructie die dankzij de Europese Akte van 17 en 18 februari 1986 tot stand is gekomen.

3. En dan is er ook nog een andere discrepantie, die meer uitgesproken is en minder makkelijk in te halen valt: de discrepantie tussen de politieke aankondiging van een hervorming of een economisch feit die een weerslag kunnen hebben op de werking van het Hof en zijn vermogen om op het debat te wegen.

2017 heeft ons twee perfecte voorbeelden geleverd, beide op economisch vlak maar met een fiscale weerslag: het plotse voorontwerp van wet tot oprichting van de *Brussels International Business Court* en, in schril contrast daarmee, het opvallende niemandsland binnen de Belgische rechtsorde waarin de *bitcoins* en andere cryptomunten, gewone betaalmiddelen, evolueren.

4. Deze openingsrede zal in het eerste gedeelte dus de bijdrage van het Hof aan het domein van het (grensoverschrijdende) internationaal fiscaal recht belichten. Na kort de evidente hoofddoelstellingen van dat recht – het vermijden van dubbele belasting – te hebben opgefrist, zal ze zich toespitsen op enkele grondslagen van dat recht en op de bijdrage van het Hof aan verschillende aspecten van dat recht<sup>1</sup> (I). Het tweede gedeelte is geheel

---

<sup>1</sup> Wegens de actuele onderwerpen die in het tweede gedeelte van de openingsrede behandeld worden, zal, in een bekommernis om het volume van de schriftelijke bijdrage te beperken, het thematisch onderzoek van de rechtspraak van het Hof betreffende de (grensoverschrijdende) internationale fiscaliteit, die moest volgen op

gewijd aan de twee hierboven vermelde onderwerpen uit de actualiteit, namelijk enerzijds het *Brussels International Business Court*, dat uit het niets verschijnt en een plotse hervorming van het gerechtelijk landschap aankondigt, en anderzijds de cryptomunten, die langzaam maar zeker de aandacht weten te trekken, niettegenstaande dat ze, in België, in de ogen van de hervormers blijkbaar niets meer zijn dan een non-event waaraan zij geen aandacht schenken (II).

## I. GRENDOVERSCHRIJDENDE FISCALITEIT: DOEL, GRONDSLAGEN, BIJDRAGE VAN HET HOF.- ALGEMEEN OVERZICHT<sup>2</sup>

### A. De dubbele belasting is het gevolg van de samenlopende uitoefening van de nationale soevereiniteiten.

5. In de verhandeling die professor Jacques Malherbe in 1994 schreef, startte hij zijn analyse met te herhalen dat het internationaal fiscaal recht grotendeels voortvloeit uit de nationale soevereiniteit<sup>3</sup>. Die stelling vormt de hoeksteen voor een goed begrip van de materie. Kortweg kunnen we stellen dat de gezamenlijke uitoefening van de soevereiniteit door de Staten het fenomeen van de dubbele belasting veroorzaakt, dat het internationaal fiscaal recht wil reglementeren.

Een woord van uitleg, voor zover dat nodig is.

Alles begint bij de autonomie van de Staten, die hen machtigt hun belastingplichtigen te identificeren en te bepalen welke inkomsten belast zullen worden. In het geval echter van de fiscaliteit met een buitenlandse component – de inkomsten of de verblijfplaats – botst die autonomie al meteen op minstens twee beperkingen: het grondgebied van de Staat en de samenlopende nationale soevereiniteiten.

Eenzijds veroordelen de territoriale grenzen van hun soevereiniteit de Staten ertoe hun belastinghonger te beperken tot de situaties waarin zij effectief dwang kunnen uitoefenen op de belastingplichtige die zij willen belasten. Dit komt erop neer dat zij enkel de *buitenlandse inkomsten van hun fiscale verblijfhouders* of de *binnenlandse inkomsten van de buitenlandse belastingplichtigen* op een efficiënte wijze (met andere woorden: het verzekeren van de invordering van de verschuldigde bedragen door middel van een dwangbevel<sup>4</sup>) kunnen belasten.

---

het algemeen overzicht van de doelstellingen, de grondslagen en de bijdrage van het Hof op het vlak van de grensoverschrijdende fiscaliteit, afzonderlijk gepubliceerd worden.

<sup>2</sup> Met mijn bijzondere dank aan referendaris D. Patart voor zijn substantiële bijdrage aan dit deel van de rede. Dit deel dat de jurisdictionele activiteit van het Hof betreft, is overeenkomstig de wet, vertaald naar het Nederlands door de dienst overeenstemming der teksten.

<sup>3</sup> J. MALHERBE, *Droit fiscal international*, Brussel, Larcier, 1994, p. 11: « Si le droit fiscal est l'ensemble des règles de droit en vertu desquelles un Etat prélève des impôts, c'est-à-dire impose des contributions qui ne sont pas la rémunération d'une prestation déterminée, le droit fiscal international présente un rapport renforcé avec le concept de souveraineté nationale s'exerçant sur un territoire ».

<sup>4</sup> Over het feit dat de effectiviteit van een norm – en het aanslagbiljet dat het bedrag van de aanslag vermeldt dat een belastingplichtige verschuldigd is voor een welbepaald aanslagjaar, is daar ongetwijfeld één van – afhangt van de graad waarin deze kan worden afgedwongen, zie bvb. L. FRANCOIS, *Introduction à un cours d'évolution de la philosophie du droit à l'époque contemporaine*, 5<sup>de</sup> uitgave, Librairie Fernand GOTHIER, Luik,

Anderzijds houdt de nationale soevereiniteit op te bestaan op het punt waar een andere soevereiniteit wordt uitgeoefend en waar deze haar eigen belastingbevoegdheid opeist. Wanneer aldus hetzelfde inkomen in aanmerking genomen wordt en vanuit elke betrokken Staat gelijktijdig in het vizier wordt genomen, komt dat *voor de ene* neer op buitenlandse inkomsten van fiscale verblijfhouders en *voor de andere* op binnenlandse inkomsten van buitenlandse belastingplichtigen.

Hetzelfde inkomen kan dus geïllustreerd worden door samenlopende aanspraken van twee verschillende soevereine entiteiten. Dit fenomeen ligt aan de basis van de dubbele belasting, waarbij hetzelfde inkomen zowel door de bronstaat van het inkomen als de woonstaat van de begunstigde belast wordt.

## **B. Het vermijden van de dubbele belasting is het gevolg van de beslissing om van de uitoefening van de nationale soevereiniteit af te zien**

6. Hoewel de samenloop van soevereiniteit van de Staten aan de oorsprong van het fenomeen van de dubbele belasting ligt, legt hij ook de grenzen vast die aan dat fenomeen worden gesteld. Immers, aangezien de dubbele belasting het resultaat is van de uitoefening van de nationale soevereiniteit, kan die soevereiniteit enkel met instemming van de soeverein worden begrensd.

Gewoonlijk deden zich twee situaties voor: ofwel zag de soeverein eenzijdig af van zijn recht om bepaalde inkomsten te belasten; ofwel kwam hij met zijn alter ego een territoriale verdeling van de uitoefening van hun samenlopende soevereiniteit overeen. Die twee mechanismen bestaan ook nu nog; thans worden de bevoegdheden van de soeverein echter nog op een derde manier begrensd, waarbij hij gedeeltelijk van zijn soevereiniteit afziet ten voordele van een internationale organisatie, die als een federale oerstaat is opgevat.

7. De *gevallen van unilaterale afstand* nemen de vorm aan van nationaalrechtelijke bepalingen die, in het interne recht, getuigen van de vrijwillige terughoudendheid van een Staat, die de belastingen die een van zijn verblijfhouders reeds in het buitenland heeft betaald, gerust zou kunnen negeren maar niettemin beslist om hiermee rekening te houden bij het vaststellen van het bedrag van zijn aanspraak. In ons land is het schoolvoorbeeld van dat soort maatregelen natuurlijk het forfaitair gedeelte van buitenlandse belasting dat, inzake inkomstenbelastingen, de belastingplichtige, tot op zekere hoogte en onder bepaalde voorwaarden die wettelijk zijn vastgesteld, toestaat van de in België verschuldigde belasting die reeds in de bronstaat van de buitenlandse inkomsten betaalde belasting af te trekken.

---

1973. In 1764 schreef markies Cesare BECCARIA in zijn *Traité sur les délits et les peines*: « un des moyens les plus sûrs de réprimer les délits, ce n'est pas la rigueur des châtements, mais leur caractère *infaillible* (...). La *certitude d'une punition*, même modérée fera toujours plus d'impression que la crainte d'une peine terrible si à cette crainte se mêle l'espoir de l'impunité ». In « Becket ou l'honneur de Dieu » legt ANOUILH, met zijn scherpzinnige pen, Thomas BECKET die, in zijn hoedanigheid van aartsbisschop en primaat van de Anglicaanse Kerk, zijn bisschoppelijke raad moet overtuigen van drie excommunicaties van Normandische edellieden die de wetten van de Kerk hebben overtreden, de volgende woorden in de mond: « Vous croyez que le droit n'a qu'à paraître et qu'il obtient tout sur sa bonne mine? Sans la force, sa vieille ennemie, il n'est plus rien » (J. ANOUILH, *Becket ou l'honneur de Dieu*, (acte II), Parijs, Livre de poche, 1966, 122).

8. De *gevallen van bilaterale afstand* die door twee Staten worden overeengekomen, nemen de welbekende vorm aan van een internationaal verdrag. Daaronder vinden we met name de overeenkomsten tot het vermijden van dubbele belasting terug, waaraan doorgaans meteen wordt gedacht wanneer het begrip “internationaal fiscaal recht” valt. Die overeenkomsten, die gebaseerd zijn op een model van de OESO<sup>5</sup>, de VN<sup>6</sup> of de Verenigde Staten van Amerika<sup>7</sup>, zijn echter niet de enige. Er bestaan immers andere verdragen die betrekking hebben op andere belastingen, met name de successierechten. Deze komen duidelijk minder voor; België, bijvoorbeeld, heeft dergelijke overeenkomsten met slechts twee landen gesloten, namelijk Frankrijk en Zweden<sup>8</sup>.

Nog steeds inzake overeenkomsten van bilaterale afstand moet bovendien erop gewezen worden dat er, naast de overeenkomsten tot het vermijden van dubbele belasting, ook overeenkomsten voorkomen waarvan de belangrijkste doelstelling niet bestaat in het coördineren van de uitoefening van de fiscale soevereiniteiten, doch op dat vlak gevolgen hebben. De verdragen van economische samenwerking, bijvoorbeeld, bevatten over het algemeen bedingen die een niet-discriminatoire behandeling van de onderdanen van de verdragsluitende Staten verzekeren<sup>9</sup>. Die bedingen van niet-discriminatie kunnen evenwel fiscale gevolgen hebben, doordat ze bepaalde bijzondere belastingregelingen verbieden.

9. Wat ten slotte de fenomenen van *overdracht van soevereiniteit* betreft, gaat het uiteraard – we beseffen het wel – om de gevolgen, in fiscale zaken, van de Europese integratie. Die gevolgen nemen de vorm aan van een fiscale integratie op Europees niveau, wat impliceert dat bepaalde belastingen voortaan niet meer door de lidstaten maar door de Europese Unie worden geheven.

Het meest opvallende voorbeeld is dat van de belasting op de omzet die in de meeste lidstaten in de een of andere vorm voorkomt en die werd geharmoniseerd in de vorm van een gemeenschappelijke btw-regeling. Die belasting wordt nog steeds georganiseerd door de lidstaten en het leeuwendeel van de opbrengst is voor hen bestemd, maar de belastbare grondslag en de verschillende tarieven werden vastgelegd in opeenvolgende Europese richtlijnen.

<sup>5</sup> [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version\\_9789264239081-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version_9789264239081-en#page1).

<sup>6</sup> [http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN\\_Model\\_2011\\_Update.pdf?bcsi\\_scan\\_1b700dd0a22c92b2=0&bcsi\\_scan\\_filename=UN\\_Model\\_2011\\_Update.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf?bcsi_scan_1b700dd0a22c92b2=0&bcsi_scan_filename=UN_Model_2011_Update.pdf).

<sup>7</sup> <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/Treaty-US%20Model-2016.pdf>

<sup>8</sup> Overeenkomst van 20 januari 1959 tussen België en Frankrijk tot het vermijden van dubbele belasting en tot regeling van sommige andere vraagstukken inzake belastingen op de erfenissen en registratierechten, goedgekeurd door de wet van 20 april 1960 (*BS*, 10 juni 1960); Overeenkomst van 18 januari 1956 tussen België en Zweden, tot het vermijden van dubbele belasting en tot regeling van zekere andere vraagstukken inzake belastingen op de erfenissen en het protocol, goedgekeurd door de wet van 28 februari 1958 (*BS*, 5 april 1958).

<sup>9</sup> Om maar één voorbeeld uit de recente actualiteit te geven, zie artikel 8.6.1 van de CETA, dat luidt als volgt: “each Party shall accord to an investor of the other Party and to a covered investment, treatment no less favourable than the treatment it accords, in like situations to its own investors and to their investments with respect to the establishment, acquisition, expansion, conduct, operation, management, maintenance, use, enjoyment and sale or disposal of their investments in its territory”. Zie [http://ec.europa.eu/trade/policy/in-focus/ceta/ceta-chapter-by-chapter/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/trade/policy/in-focus/ceta/ceta-chapter-by-chapter/index_en.htm).

Inzake directe belastingen hebben soortgelijke harmonisaties plaatsgevonden, maar de omvang ervan is geringer, omdat ze beperkt zijn tot welbepaalde, specifieke punten van de totstandkoming en de effectiviteit van de interne markt. De reden hiervoor is niet dat de Europese Unie geen ambitieuze plannen in die richting zou koesteren; het probleem is eerder dat de lidstaten niet gehaast zijn om hun soevereiniteit in die domeinen prijs te geven. De harmonisatie inzake directe belastingen heeft zodoende de vorm aangenomen van richtlijnen die beperkt blijven tot de regeling voor de moedermaatschappijen en dochterondernemingen<sup>10</sup> en tot de invoering van een gemeenschappelijke belastingregeling inzake uitkeringen van interest en royalty's tussen verbonden ondernemingen van verschillende lidstaten<sup>11</sup>. Die richtlijnen hebben in de grond meer gemeen met de klassieke overeenkomsten tot het vermijden van dubbele belasting dan dat ze de aanzet tot een werkelijk geharmoniseerde Europese belasting zouden vormen.

Een ander, niet te verwaarlozen aspect van de fiscale invloed van de Europese integratie heeft te maken met het feit dat sommige bepalingen van de verdragen, inzonderheid die welke de vier fundamentele vrijheden van de Unie waarborgen of een verbod op discriminatie invoeren, de keuzes van de lidstaten kunnen beperken.

### **C. Het afzien van de dubbele belasting mag het evenwicht tussen de grondwettelijke machten niet verstoren**

#### **1) Wettelijke grondslag**

**10.** De *gevallen van unilaterale afstand* zijn vastgelegd in het interne recht. Het zijn de belastingwetten die, in die hoedanigheid, zijn onderworpen aan de vereisten van de artikelen 170 tot 172 van de Grondwet, waaruit met name voortvloeit dat niemand anders dan de wetgever bevoegd is om de essentiële bestanddelen van de belasting vast te stellen<sup>12</sup>.

De afdeling wetgeving van de Raad van State herhaalt geregeld dat beginsel in haar adviezen, op grond dat « tout texte législatif réglant une matière fiscale est soumis au respect du principe de légalité qui se déduit des articles 170 et 172 de la Constitution. Ces dispositions constitutionnelles exigent que nul ne soit soumis à un impôt sans que celui-ci ait été décidé par une assemblée délibérante démocratiquement élue, seule compétente pour instaurer l'impôt. En application de ce principe de légalité, le législateur doit en principe déterminer lui-même tous les éléments essentiels de l'impôt, à savoir le fait générateur de l'impôt (la matière imposable), la base imposable (l'assiette de l'impôt), la désignation des contribuables, le taux

---

<sup>10</sup> Oorspronkelijk vastgelegd in de richtlijn 90/435/EEG van de Raad van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten, en herwerkt tot een gelijknamige richtlijn 2011/96/EG van de Raad van 30 november 2011; zie D. GEERTS en T. JANSEN, *Handboek internationaal en Europees belastingrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2004, p. 219 e.v.

<sup>11</sup> Richtlijn 2003/49/EG van de Raad van 3 juni 2003 betreffende een gemeenschappelijke belastingregeling inzake uitkeringen van interest en royalty's tussen verbonden ondernemingen van verschillende lidstaten; zie D. GEERTS en T. JANSEN, *op. cit.*, p. 236 e.v.

<sup>12</sup> Over dit onderwerp, zie W. J. GANSHOF VAN DER MEERSCH, « L'impôt et la loi », in *En hommage à Victor Gothot*, Luik, Ulg, 1962, p. 257 e.v.; E. WILLEMART, *Les limites constitutionnelles du pouvoir fiscal*, Brussel, Larcier, 1999, p. 91 e.v.

d'imposition et les éventuelles exonérations et diminutions d'impôt »<sup>13</sup>. Met andere woorden: « Le principe de légalité en matière fiscale, contenu aux articles 170 et 172 de la Constitution, n'autorise en principe pas la délégation à l'exécutif d'éléments essentiels de l'impôt »<sup>14</sup>.

Het Grondwettelijk Hof, van zijn kant, oordeelt in een vaste rechtspraak dat “de fiscale aangelegenheid een bevoegdheid is die door de Grondwet aan de wet wordt voorbehouden en dat elke delegatie die betrekking heeft op het bepalen van een van de essentiële elementen van de belasting in beginsel ongrondwettig is”, dat, niettemin, de grondwetsbepalingen “evenwel niet zover gaan dat ze de wetgever ertoe zouden verplichten elk aspect van een belasting of van een vrijstelling zelf te regelen” en dat “een aan een andere overheid verleende bevoegdheid niet in strijd is met het wettigheidsbeginsel voor zover de machtiging voldoende nauwkeurig is omschreven en betrekking heeft op de tenuitvoerlegging van maatregelen waarvan de essentiële elementen voorafgaandelijk door de wetgever zijn vastgesteld”. Volgens het Hof “behoren de aanwijzing van de belastingplichtigen, de belastbare materie, de heffingsgrondslag, de aanslagvoet en de eventuele belastingvrijstellingen tot de essentiële elementen van de belasting”<sup>15</sup>.

**11.** De *gevallen van overeengekomen afstand*, die het gevolg zijn van een internationaal verdrag, zijn dan weer onderworpen aan de bepalingen van titel IV van de Grondwet betreffende de buitenlandse betrekkingen. Krachtens artikel 167, §§ 2 en 3, van de Grondwet is het echter de uitvoerende macht die de verdragen sluit, onder voorbehoud van instemming van het wetgevend orgaan<sup>16</sup>. Die instemming is van essentieel belang voor het in de Grondwet

<sup>13</sup> L. JANS, M. JOASSART, C. MERTES en M. OSWALD, « Le Conseil d'Etat - Chronique de jurisprudence 2013 », *R.B.D.C.*, 2015, p. 173, nr. 207.

<sup>14</sup> L. JANS, M. JOASSART, C. MERTES en M. OSWALD, « Le Conseil d'Etat - Chronique de jurisprudence 2014 », *R.B.D.C.*, 2016, p. 302, nr. 119.

<sup>15</sup> GwH, nr. 88/2012, 12 juli 2012, consideransen B.8.1 tot en met B.8.3.

<sup>16</sup> Het gebruik van de generieke termen “uitvoerende macht” en “wetgevend orgaan” heeft te maken met de omstandigheid dat thans, in België, niet meer kan worden beschouwd dat de overeenkomsten tot het vermijden van dubbele belasting uitsluitend tot de bevoegdheid van de federale Staat behoren. Dit geldt vanzelfsprekend voor de overeenkomsten betreffende de successierechten die met Frankrijk en Zweden overeengekomen zijn: de gehele regionalisering van de successierechten impliceert dat dergelijke verdragen thans via de internationale betrekkingen van de Gewesten geregeld worden. Wat betreft de dubbelbelastingverdragen inzake inkomstenbelastingen, wordt over het algemeen aangenomen dat ze een gemengd karakter hebben, hetzij wegens hun toepasselijkheid op de voorheffingen (waaronder de onroerende voorheffing, die thans geregionaliseerd is) hetzij wegens de informatieplichten die ze bevatten. In dat geval moeten ze meermaals worden goedgekeurd (door de Kamer van volksvertegenwoordigers en door de parlementen van de Gewesten). Zie, bijvoorbeeld, C. MERTES, M. OSWALD, R. BORN, V. SCHMITZ, « Le Conseil d'Etat – Chronique de jurisprudence 2011 », *R.B.D.C.*, 2013, p. 147, nr. 94, noot 180, die verwijzen naar de adviezen van de Raad van State nrs. 49.880/2 en 49.881/2 van 11 juli 2011 over de voorontwerpen van decreet “houdende instemming met het Protocol, gedaan te Brussel op 14 juli 2009, tot wijziging van de Overeenkomst tussen het Koninkrijk België en de Republiek San Marino tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontduiken van belasting inzake belastingen naar het inkomen, ondertekend te San Marino op 21 december 2005”, *Parl.St.W.Parl.*, 2011-12, nr. 334/1 en *Parl.St.W.Parl.*, 2011-2012, nr. 539/1, en naar de adviezen nr. 49.882/2 en 49.883/2 bij de voorontwerpen van decreet “houdende instemming met het Avenant en de uitwisseling van brieven, gedaan te Brussel op 16 juli 2009, bij de Overeenkomst tussen het Koninkrijk België en het Groothertogdom Luxemburg 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, zoals gewijzigd door het Avenant, ondertekend

vastgelegde evenwicht tussen de machten, aangezien die eis voorkomt dat de uitvoerende macht, door internationale verdragen te onderhandelen, het werk van de wetgever wijzigt zonder zijn instemming te hebben verkregen.

## **2) De regelmatigheid van het afgeleid verdragsrecht van administratieve oorsprong**

**12.** De overeenkomsten tot het vermijden van dubbele belasting inzake inkomstenbelastingen vertonen kenmerken die, uit het oogpunt van de vereiste instemming van de wetgever, vragen oproepen.

In die verdragen vinden we immers een bepaling die een regeling invoert die gewoonlijk “minnelijke procedure” wordt genoemd<sup>17</sup> en verschillende doelstellingen heeft. Ze wil enerzijds een overleg tussen de belastingadministraties van de verdragsluitende landen tot stand brengen teneinde de individuele gevallen op te lossen en anderzijds diezelfde administraties de mogelijkheid bieden om een vergelijk te treffen over de vereiste maatregelen voor de tenuitvoerlegging van de overeenkomst, over de uitlegging van haar bepalingen of zelfs om, in voorkomend geval, die overeenkomst aan te vullen door samen oplossingen uit te werken voor gevallen van dubbele belasting die niet in de tekst voorkomen.

**13.** In bepaalde gevallen zijn die interventies aanleiding, voor de door de verdragsluitende Staten daartoe regelmatig aangewezen administratieve organen, om een afgeleid verdragsrecht uit te werken. Het Hof heeft de gelegenheid gehad daarop nogmaals te wijzen in een geschil betreffende de Overeenkomst van 10 maart 1964 tussen België en Frankrijk tot voorkoming van dubbele belasting en tot regeling van wederzijdse administratieve en juridische bijstand inzake inkomsten.

Het arrest van 9 mei 2008<sup>18</sup> betrefte een geschil tussen de Belgische Staat en een treinbestuurder die in dienst van de NMBS werkte en in Frankrijk gedomicilieerd was. De NMBS stortte hem zijn bezoldiging zonder inhouding van de bedrijfsvoorheffing omdat ze, op grond van artikel 11, 2, c), van de Overeenkomst van 10 maart 1964, ervan uitging dat de eiser de belasting op zijn lonen in Frankrijk en niet in België diende te betalen.

Oorspronkelijk bepaalde die tekst dat “de grensarbeiders die deze hoedanigheid aantonen door het overleggen van de grenskaart welke door de tussen de verdragsluitende Staten gesloten bijzondere overeenkomsten werd ingesteld, op hun salarissen, lonen en andere bezoldigingen die zij als dusdanig ontvangen slechts belastbaar zijn in de verdragsluitende Staat waarvan zij verblijfhouders zijn”.

De regeling die gebaseerd was op de overlegging van de grenskaart, werd evenwel ingetrokken in 1968, op grond dat ze in strijd was met de bepalingen van de EEG-verordening

---

te Brussel op 11 december 2002”, *Parl.St.W.Parl.*, 2011-12, nr. 342/1 en *Parl.St.W.Parl.*, 2011-12, nr. 547/1; advies 50.621/3 vaop 13 december 2011 bij een voorontwerp van wet “houdende instemming met het Verdrag betreffende de bescherming en de bevordering van de diversiteit van cultuuruitingen, en de Bijlage, aangenomen te Parijs op 20 oktober 2005”.

<sup>17</sup> Dat is trouwens ook de titel van artikel 25 van het model van de OESO-overeenkomst betreffende die materie (“mutual agreement procedure”). Zie de commentaar van de OESO: Model tax convention on income and capital, condensed version, OESO, 2008, p. 38, en de commentaar op p. 371.

<sup>18</sup> Cass. 9 mei 2008, AR F.06.0124.F, AC 2008, nr. 286.



nr. 1612/68 van 15 oktober 1968 betreffende het vrije verkeer van werknemers binnen de Gemeenschap. Ze werd vervangen door een regeling die steunt op de definitie van geografische zones die “grensstreek” worden genoemd. Aldus werd gepreciseerd dat, onder grensarbeider in de zin van die bepaling, “loon- en weddetrekkers worden verstaan, van welke nationaliteit ook, die hun werkzaamheden in de grensstreek van een overeenkomstsluitende Staat uitoefenen en hun woonplaats in de grensstreek van de andere Staat hebben waar ze in principe dagelijks terugkeren. De grensstreek van elke Staat wordt aan weerszijden van de gemeenschappelijke grens bepaald door een denkbeeldige op een afstand van twintig kilometer van de grens getrokken lijn, zoals deze streek is vastgelegd door de EEG-verordening nr. 117/65 van 16 juli 1965”<sup>19</sup>.

Thans wordt de belastingplichtige dus automatisch in de woonstaat belast: zodra hij binnen een straal van twintig kilometer aan weerskanten van de grens leeft en werkt, wordt hij ambtshalve belast in de staat van zijn verblijfplaats. Het gaat hier om een opmerkelijke verandering: in het verleden kon de belastingplichtige er immers voor kiezen om geen grenskaart aan te vragen, waardoor hij zeker was dat zijn loon in de bronstaat zou worden belast<sup>20</sup>.

**14.** Die wijziging, die ingrijpend is omdat ze de rechten en plichten van de belastingplichtigen wijzigt en om die reden in de vorm van een advies werd bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad*<sup>21</sup>, werd goedgekeurd op grond van artikel 24 van de Frans-Belgische Overeenkomst die voorziet in een specifieke regeling van de hogervermelde “minnelijke procedure”<sup>22</sup>.

Dat artikel bepaalt in zijn eerste paragraaf dat “de bevoegde autoriteiten van beide verdragsluitende Staten overleg zullen plegen met betrekking tot de administratieve maatregelen die voor de uitvoering van de bepalingen van deze Overeenkomst nodig zijn en inzonderheid omtrent de rechtvaardigingen door de verblijfhouders van elke Staat te verstrekken om in de andere Staat de bij deze Overeenkomst bepaalde belastingvrijstellingen of verminderingen te genieten”. Het is dus door middel van een akkoord tussen de

---

<sup>19</sup> Advies betreffende het “Frans-Belgisch dubbelbelastingverdrag van 10 maart 1964. Regeling van toepassing op de grensarbeiders”, *BS*, 11 september 1971, p. 10.539.

<sup>20</sup> Het Hof had in zijn arrest van 27 oktober 1994 (AR F.94.0011.F, AC 1994, nr. 457) beslist dat uit de artikelen 11.1 en 11.2.c) van de overeenkomst volgt “dat de arbeider, indien hij geen aanvraag indient aan de hand van het tussen de verdragsluitende Staten voorgeschreven stuk, onder de toepassing valt van artikel 11.1 en dus zal worden belast door de Staat op wiens grondgebied hij zijn werkzaamheden uitoefent; dat hij in de andere Staat niet aan belasting kan worden onderworpen”. Die handelwijze werd gevolgd door de Belgische verblijfhouders die in Frankrijk werkten en die, gelet op de verschillende structuur van de Belgische en de Franse belastingen, belang erbij hadden dat hun bruto-inkomsten – die in Frankrijk lager waren dan wat zij voor dezelfde functie in België ontvingen – belast zouden worden in Frankrijk – waar de belasting gekoppeld is aan het bedrag van de plaatselijke brutobezoldigingen – en niet in België – waar ze zwaarder worden belast, gelet op de hogere plaatselijke bruto-inkomsten.

<sup>21</sup> *BS*, 11 september 1971, p. 10.539.

<sup>22</sup> De Frans-Belgische Overeenkomst is geïnspireerd door het OESO-model uit 1963, maar vertoont tegelijk ook eigen, bijzondere kenmerken. Zie D. PATART, “La taxation des revenus professionnels payés par une autorité publique étrangère à des ressortissants belges résidant en Belgique”, *J.D.F.*, 2013, p. 134, nr. 6.

belastingadministraties van de verdragssluitende staten dat de beslissing werd genomen om het evenwicht van de Overeenkomst te wijzigen.

**15.** In de zaak die geleid heeft tot voornoemd arrest van 9 mei 2008, had de Belgische belastingadministratie een middel bij het Hof aanhangig gemaakt, dat de appelrechter verweet de draagwijdte van de in de Overeenkomst vastgelegde regeling te miskennen, zoals ze door het akkoord van de administraties was gewijzigd.

De Belgische Staat, die zijn cassatieberoep instelde zonder bijstand van een advocaat bij het Hof, stuitte bij het ontvouwen van zijn redenering op de vraag hoe het administratief akkoord dan wel gekwalificeerd moest worden. Hoe kon in rechte de vermeende schending van de bepalingen van die Overeenkomst bij het Hof aanhangig worden gemaakt? Moest de schending van het akkoord als zodanig aangevoerd worden? Of moest men ervan uitgaan dat het Hof enkel van die schending kon kennisnemen via de miskenning van de bewijskracht van het akkoord? De aarzeling houdt verband met de vraag naar de fundamentele aard van het akkoord en, méér nog, verraadt een gevoel van onbehagen over de vraag of een administratief akkoord het evenwicht van een verdrag wel kan wijzigen. De administratie besliste om haar middel op te bouwen rond een grief die de miskenning van de bewijskracht van het akkoord aanvoerde.

**16.** Het Hof heeft die denkwijze verworpen, op grond dat “de bepalingen van het akkoord dat tussen de Belgische en de Franse administratie is gesloten op grond van artikel 24.1 van de tussen België en Frankrijk gesloten Overeenkomst van 10 maart 1964 tot voorkoming van dubbele belasting en tot regeling van wederzijdse administratieve en juridische bijstand inzake inkomstenbelastingen, een wet zijn in de zin van artikel 608 van het Gerechtelijk Wetboek”. Hieruit volgt dat “een overtreding van een wet, in de zin van laatstgenoemd artikel, geen miskenning van de bewijskracht van die wet kan zijn en derhalve geen schending van de artikelen 1319 tot 1322 van het Burgerlijk Wetboek opleveren”<sup>23</sup>.

**17.** Het Hof, dat enkel diende te antwoorden op de grief van de eiser, hoefde niet daarenboven de vraag te beantwoorden of de uitwerkingsmodaliteiten van het akkoord dat in 1971 was bekendgemaakt, in zoverre dat akkoord een “wet” was in de zin van artikel 608 van het Gerechtelijk Wetboek, de bevoegdheidsverdeling tussen de grondwettelijke machten hadden geëerbiedigd. De rechtsleer die het arrest becommentarieert heeft, heeft het probleem daarentegen wel onderzocht<sup>24</sup>. Ze heeft in dat verband herhaald dat het Belgisch grondwettelijk recht duldt dat administratieve organen door het verdrag belast kunnen worden met het aannemen van wijzigingsmaatregelen, mits er tegelijk aan twee eisen wordt voldaan: het administratief akkoord moet door de wetgevende macht worden goedgekeurd en de bepalingen van het akkoord moeten worden bekendgemaakt.

<sup>23</sup> Cass. 9 mei 2008, AR F.07.0029.F, AC 2008, p. 1175, nr. 286.

<sup>24</sup> E. VAN BRUSTEM, “Quand un accord devient une loi au sens de l’article 608 du Code judiciaire – Propos sur la sécurité juridique”, noot onder Cass, 9 mei 2008, R.G.C.F., 2008, p. 402.

De tekst van het akkoord moet normaliter *in extenso* in het Belgisch Staatsblad worden bekendgemaakt<sup>25</sup>; binnen de rechtsleer zijn er echter ook auteurs die menen dat dit enkel vereist is om de bepalingen tegenstelbaar te maken aan de burgers, aan wie ze verplichtingen opleggen en niet het tegenovergestelde geval, namelijk dat waarin de tekst verplichtingen oplegt aan de Staat ten voordele van de burgers<sup>26</sup>. De instemming zelf kan *ad hoc* gegeven worden, op een manier die eigen is aan elk akkoord dat afgeleid is uit verdragsbepalingen. Die instemming kan ook vooraf gegeven worden, waarbij de aanvankelijke instemming met de basistekst geldt voor alle bepalingen die op een later tijdstip overeengekomen zouden worden in het raam van de minnelijke procedure<sup>27</sup>.

Opdat de akkoorden gedekt zijn door de aanvankelijke instemming, moet de basisovereenkomst evenwel de grenzen vastleggen waarbinnen deze gesloten kunnen worden en mag ze, uiteraard, de aldus vastgelegde grenzen niet overschrijden<sup>28</sup>. De afdeling wetgeving van de Raad van State herhaalt geregeld die vereisten in haar adviezen over de wetten en decreten die uiteenlopende internationale verdragen goedkeuren<sup>29</sup>.

---

<sup>25</sup> Cass. 19 maart 1981, AC 1980-1981, nr. 471; *J.T.*, 1982, p. 565, noot J. VERHOEVEN; E. VAN BRUSTEM, *op. cit.*, p. 404. Voor de Raad van State zou de niet-bekendmaking in het *Belgisch Staatsblad* geen bezwaar opleveren als het verdrag zelf de wijze van bekendmaking van zijn amendementen heeft bepaald (advies 52.638/VR van 22 januari 2013 over een voorontwerp van wet "houdende instemming met de Euro-mediterrane luchtvaartovereenkomst tussen de Europese Gemeenschap en haar lidstaten, enerzijds, en het Koninkrijk Marokko, anderzijds, gedaan te Brussel op 12 december 2006", *Parl.St.Senaat*, 2012-13, nr. 2015/1; advies 54.500/2 van 9 december 2013 over een voorontwerp van wet "houdende instemming met de Overeenkomst betreffende het eengemaakt octrooigerecht, gedaan te Brussel op 19 februari 2013", *Parl.St.Senaat*, 2013-14, nr. 2478/1; L. JANS, M. JOASSART, C. MERTES en M. OSWALD, "Le Conseil d'Etat - Chronique de jurisprudence 2013", *loc. cit.*, p. 121, nr. 129, noot 202).

<sup>26</sup> E. DAVID, *Droit des gens*, dl. I, Brussel, U.L.B., 2004, p. 117.

<sup>27</sup> P.F. SMET, *Les traités internationaux*, Brussel, Bruylant, 1966, p. 43, nr. 69; Cass. 19 maart 1981, AC 1980-1981, nr. 417; *J.T.*, 1982, p. 565, noot J. VERHOEVEN; Cass. 2 mei 2002, AC 2002, nr. 265. Laatstgenoemde zaak betrof het dwingend karakter, bij gebrek aan instemming, van de Overeenkomst van 25 april 1959, ondertekend te Brussel, tussen de Belgische regering en de regering van de Bondsrepubliek Duitsland tot het vergemakkelijken van de rechtsbetrekkingen bij de toepassing van het op 1 maart 1954 te 's-Gravenhage gesloten Verdrag betreffende de burgerlijke rechtsvordering. Hoewel het Verdrag van 's-Gravenhage was goedgekeurd bij wet van 28 maart 1958, was dat niet het geval voor de Overeenkomst tussen België en Duitsland. Die Overeenkomst strekte evenwel tot tenuitvoerlegging van artikel 1 van het Verdrag, luidens hetwelk twee verdragsluitende Staten zich kunnen verstaan om het rechtstreeks verkeer tussen hun wederzijdse overheden toe te laten. Het Hof, dat vaststelt dat "de Belgisch-Duitse Overeenkomst van 25 april 1959 (...) gesloten is tot het vergemakkelijken van de toepassing van het op 1 maart 1954 te 's-Gravenhage gesloten Verdrag betreffende de burgerlijke rechtsvordering en de grenzen van dat Verdrag niet overschrijdt, maar integendeel volledig past in het kader gecreëerd door het Verdrag", beslist vervolgens dat "die Overeenkomst niet meer door de wetgevende kamers moest worden goedgekeurd".

<sup>28</sup> Zie Cass. 2 mei 2002, AR C.99.0518.N, AC 2002, nr. 265.

<sup>29</sup> L. JANS, M. JOASSART, C. MERTES en M. OSWALD, "Le Conseil d'Etat - Chronique de jurisprudence 2013", *loc. cit.*, p. 121, nr. 129: "Si une convention prévoit une procédure particulière pour lui apporter des amendements sans porter atteinte à la prérogative parlementaire, le parlement concerné doit normalement aussi porter assentiment à ces amendements de la convention. S'il n'est pas exclu que cet assentiment soit donné anticipativement, pour être compatible avec l'article 167, § 3, de la Constitution, un tel assentiment préalable ne peut être admis que pour autant que le Parlement concerné connaisse les limites dans lesquelles il est donné. Outre la précision expresse de ces limites dans la convention, il faut que le gouvernement porte les modifications à la convention à la connaissance du Parlement, dans un délai relativement bref, ce dernier devant avoir l'opportunité de s'y opposer. Pour ce faire, il est en outre requis que l'amendement à la convention ne puisse pas produire ses effets avant que le Parlement n'ait obtenu un délai raisonnable pour s'y opposer".

In dat verband is het maar de vraag of het akkoord van 1971 in overeenstemming is met de grondwettelijke eisen: aangezien dat akkoord het evenwicht van de regeling voor grensarbeiders, zoals die in de eerste jaren van de toepassing van de Overeenkomst was vastgelegd, ingrijpend heeft gewijzigd, was daarvoor een specifieke instemming noodzakelijk geweest, terwijl die nooit is gegeven. Thans vertoont die problematiek echter nog maar een historisch belang, aangezien de betrokken bepalingen werden gewijzigd en er een aanvullend Protocol betreffende de grensarbeiders werd aangenomen<sup>30</sup>.

### 3) *De bevoegdheid tot uitlegging van de dubbelbelastingovereenkomsten*

18. We weten dat het beginsel van de scheiding der machten, dat is vastgelegd in de Grondwet, uitsluit dat de actieve administratie rechtsprekende functies kan uitoefenen. De actieve administratie is een procespartij en kan geen uitspraak doen over geschillen die tussen haar en de belastingplichtige ontstaan<sup>31</sup>. Hieruit kan worden afgeleid dat haar uitlegging van de norm geen enkele bijzondere waarde heeft en, meer bepaald, niet bindend kan zijn voor de rechter die hierin het laatste woord heeft. Binnen de rechterlijke macht is het het Hof dat, in laatste instantie, de betekenis bepaalt van de normen waarvan de uitlegging aanleiding geeft tot conflicten tussen de partijen<sup>32</sup>.

Toch lijkt de administratie soms in de verleiding te komen om dat beginsel te omzeilen. Uit het onderzoek van de internationale belastinggeschillen blijkt immers dat de administratie herhaaldelijk getracht heeft de rechtbanken te overtuigen om aan haar uitlegging een

---

éventuellement. Pour atteindre cet objectif, son assentiment ne pourra être tenu pour acquis qu'à l'expiration d'un certain délai. Enfin, il faudra également régler la publication de l'amendement à la convention".

<sup>30</sup> Avenant van 12 december 2008 bij de Overeenkomst tussen België en Frankrijk tot voorkoming van dubbele belasting en tot regeling van wederzijdse administratieve en juridische bijstand inzake inkomstenbelastingen, ondertekend te Brussel op 10 maart 1964 en gewijzigd door de Avenanten van 15 februari 1971 en 8 februari 1999, goedgekeurd bij de wet van 7 mei 2009 (*BS*, 8 januari 2010) en door het enig artikel van het decreet van het Waals Parlement van 26 april 2012 (*BS*, 22 mei 2012).

<sup>31</sup> Een beginsel dat pas na enige tijd ingang heeft gevonden aangezien, betreffende de gewestelijke directeur der belastingen die uitspraak doet over het bezwaar van de belastingplichtige, het tot het einde van de twintigste eeuw zou duren voordat de rechtsprekende aard van zijn opdracht in vraag werd gesteld. Zie, betreffende de rechtsprekende aard van de functies van de directeur: Cass. 31 januari 1956, *AC* 1956, p. 433; Cass. 28 februari 1957, *AC* 1957, p. 522; Cass. 21 februari 1961, *Pas.* 1961, I, p. 676, waarin enkel wordt aangenomen dat de beslissingen van de directeur gezag van gewijsde hebben. Later zou het Hof zich explicieter uitdrukken en nadrukkelijk vermelden dat de directeur rechtsprekend werk verricht: Cass. 14 december 1989, *AC* 1989-90, nr. 246; Cass. 23 maart 1990, *AC* 1989-90, nr. 446; Cass. 18 november 1993, *AC* 1993, nr. 470, met conclusie procureur-generaal Piret, toen advocaat-generaal; Cass. 21 november 1996, *AC* 1996, nr. 448, die betrekking hebben op de eis van onafhankelijkheid en onpartijdigheid van degene die een rechtsprekende functie uitoefent. Zie ook Cass. 26 juni 1998, *AC* 1998, nr. 343, waarin het Hof de kwestie van de aansprakelijkheid van de Staat onderzoekt, doordat de directeur een fout had begaan in het uitoefenen van zijn rechtsprekende functie. Zie, betreffende de onverenigbaarheid van die rechtsprekende opdracht met de beginselen van de grondwettelijke inrichting: Arbitragehof, 10 juni 1998, *AA*, nr. 67/98; M. MORIS, "La procédure de réclamation devant le directeur régional des contributions après l'arrêt de la Cour d'arbitrage du 10 juin 1998", *R.G.F.*, 1998, p. 331; T. AFSCHRIFT en M. IGALSON, "La procédure fiscale après les lois des 15 et 23 mars 1999", *J.T.*, 1999, p. 490; L. HERVE, *La nouvelle procédure fiscale issue de la réforme de 1999*, Brussel, Kluwer, 2001, p. 19 e.v., P. VAN ORSHOVEN, "Gerechtelijke geschillenregeling", in: *De hervorming van de fiscale procedure*, Antwerpen, Maklu, 1999, p. 205.

<sup>32</sup> Over die fundamentele taak van het Hof, raadpl. de openingsrede uitgesproken op de plechtige openingszitting van het Hof op 1 september 2016, te raadplegen op de website van het Hof (inz. p 111 e.v.).

bijzonder gezag toe te kennen dat vervolgens door die rechtbanken geëerbiedigd zou moeten worden.

De administratie heeft zich daarvoor gebaseerd op bepalingen van de “minnelijke procedure”, in zoverre die bepalingen de daarin aangewezen administratieve organen toestaan de uitlegging van dubbelbelastingovereenkomsten overeen te komen. In de OESO-modelovereenkomst gaat het om artikel 25.3, dat bepaalt: “The competent authorities of the Contracting States shall endeavour to resolve by mutual agreement any difficulties or doubts arising as to the interpretation or application of the Convention. They may also consult together for the elimination of double taxation in cases not provided for in the Convention”. In de Belgisch-Franse dubbelbelastingovereenkomst, die geleid heeft tot de zaken die we hier zullen bespreken, gaat het om artikel 24.2, dat luidt als volgt: “ingeval de uitvoering van sommige bepalingen van deze Overeenkomst tot moeilijkheden of twijfel aanleiding zou geven, zullen de bevoegde autoriteiten van beide verdragssluitende Staten overleg plegen om deze bepalingen in de geest van de Overeenkomst toe te passen”.

Op grond van die bepaling hebben de Belgische en Franse belastingadministraties meermaals overeengekomen hoe sommige bepalingen uitgelegd moesten worden. Die akkoorden hadden met name betrekking op de betekenis die gegeven moet worden aan artikel 10 van de Overeenkomst tussen Frankrijk en België, dat luidt als volgt:

“1. De bezoldigingen in de vorm van salarissen, lonen, wedden, soldijen en pensioenen toegekend door één van de verdragssluitende Staten of door een publiekrechtelijke rechtspersoon van deze Staat, die geen nijverheids- of handelsactiviteit uitoefent, zijn uitsluitend in deze Staat belastbaar.

2. Met wederzijds akkoord zal deze bepaling kunnen worden uitgebreid tot de bezoldigingen van de personeelsleden van openbare lichamen of instellingen of van juridische zelfstandige instellingen, door een van de verdragssluitende Staten of door de politieke onderdelen van deze Staat opgericht of gecontroleerd, zelfs indien deze lichamen of instellingen een nijverheids- of handelsactiviteit uitoefenen.

3. Nochtans vinden de voorafgaande bepalingen geen toepassing wanneer de bezoldigingen worden betaald aan verblijfhouders van de andere Staat, die de nationaliteit van deze Staat hebben”.

**19.** In een zaak die betrekking had op de vraag of een intercommunale voor economische ontwikkeling een publiekrechtelijk rechtspersoon is die een nijverheids- of handelsactiviteit uitoefent in de zin van artikel 10.1<sup>33</sup>, heeft de administratie tegen het arrest van het hof van beroep, dat beslist had dat een intercommunale een dergelijke nijverheids- of handelsactiviteit kan uitoefenen, met name opgeworpen dat die uitlegging foutief was, aangezien de Belgische en Franse belastingadministraties waren overeengekomen dat de

---

<sup>33</sup> Indien de Belgische intercommunale een publiekrechtelijk rechtspersoon is die geen nijverheids- of handelsactiviteit uitoefent, zijn de bezoldigingen van haar personeelsleden enkel in België belastbaar. Indien zulks daarentegen niet het geval is, zijn de personeelsleden van de intercommunale onderworpen aan de bepalingen betreffende de loontrekkenden en kunnen zij bijgevolg de regeling voor grensarbeiders genieten, waarvan de ambtenaren uitgesloten zijn.

bezoldigingen die door de Belgische intercommunales gestort werden noodzakelijkerwijs in België belastbaar zijn. In zijn cassatieberoep voerde de Belgische Staat impliciet aan dat de justitiële rechter gebonden was door de uitlegging van de administratie, op grond van artikel 24 van de Belgisch-Franse Overeenkomst en artikel 31, 3°, a), van het Verdrag van Wenen inzake het verdragenrecht<sup>34</sup>. In zijn arrest heeft het Hof de verdragsbepalingen uitgelegd, zonder zich gebonden te voelen door de analyse van de administraties<sup>35</sup>.

**20.** Een soortgelijke gedachtegang werd aangevoerd met betrekking tot artikel 10.3 van de Overeenkomst. Een akkoord, dat op 9 november 2009 werd bekendgemaakt in het Belgisch Staatsblad, bepaalde dat “de Belgische en Franse autoriteiten, in toepassing van de procedure tot overleg zoals voorzien in artikel 24 van het verdrag, overeenkomen dat de bezoldigingen, die door toepassing van artikel 10.3 uitgesloten zijn uit het toepassingsgebied van artikel 10.1, uitsluitend belastbaar zijn in de woonstaat van de genierter” en dat “dit akkoord niet van toepassing is op inwoners van een Staat die gelijktijdig de nationaliteit van deze staat en de nationaliteit van de uitbetalende Staat bezitten. De bezoldigingen die uitgekeerd worden aan deze personen blijven, zoals in het verleden, onder artikel 10, § 1, vallen”<sup>36</sup>.

Voornoemd akkoord en de bekendmaking ervan, op een tijdstip waarop de administratie verschillende processen voerde met betrekking tot de uitlegging van die bepaling, zijn in de rechtsleer niet onopgemerkt voorbijgegaan. In de ogen van die rechtsleer, « il ne fait aucun doute que l’administration fiscale belge considère cet accord comme une norme de droit international et entend que les tribunaux l’appliquent aux litiges qui leur sont soumis »<sup>37</sup>. Nochtans lijkt de rechtsleer allerminst geneigd een dergelijke handelwijze goed te keuren: « Certes, il faut admettre que l’article 24 de la Convention du 10 mars 1964 permet aux parties contractantes de conclure des accords. Il faut cependant cerner correctement la portée que peuvent revêtir ces derniers. Selon l’article 24, qui s’inspire, sans le reproduire exactement, de l’article 25 du modèle O.C.D.E. de 1963, trois mécanismes sont prévus: d’abord, un processus de révision des cas individuels dans lesquels une double imposition se produit (article 24.3); ensuite, un mécanisme de négociation en vue de résoudre les difficultés ou de lever les doutes auxquels donneraient lieu certains articles du texte (article 24.2); enfin, et c’est là une particularité des conventions belges par rapport aux modèles O.C.D.E. (21), une concertation en vue de convenir des mesures d’exécution administrative de la convention (article 24.1). Ce n’est que dans ce dernier cas qu’une véritable compétence normative est reconnue aux administrations fiscales des parties contractantes »<sup>38</sup>.

**21.** De rechtsleer meent dat de akkoorden tussen de belastingadministraties de rechter enkel kunnen binden indien ze voortvloeien uit het afgeleide verdragenrecht. De uitleggingsakkoorden hebben daarentegen geen enkele verbindende kracht voor de rechtbanken. Die oplossing moet worden goedgekeurd; de commentaar van de OESO over de

<sup>34</sup> Cass. 9 mei 2008, AR F.06.0124.F, AC 2008, nr. 285.

<sup>35</sup> Zie ook Cass. 23 april 2010, AR F.09.0046.F, AC 2010, nr. 280, gewezen op de eensluidende schriftelijke conclusie van het openbaar ministerie.

<sup>36</sup> BS, 9 november 2009, p. 71.774.

<sup>37</sup> D. PATART, *op. cit.*, p. 142, nr. 12.

<sup>38</sup> *Ibidem*, nr. 13.

modelovereenkomst tot het vermijden van dubbele belasting bevat overigens een uitdrukkelijk voorbehoud met betrekking tot de verdeling van de bevoegdheden tussen de organen van de verdragsluitende Staten. De OESO preciseert immers: “paragraph 3 (of article 25) confers on the ‘competent authorities of the Contracting States’, i.e. generally the Ministers of Finance or their authorised representatives normally responsible for the administration of the Convention, authority to resolve by mutual agreement any difficulties arising as to the interpretation of the Convention. However, it is important not to lose sight of the fact that, depending on the domestic law of Contracting States, other authorities (Ministry of Foreign Affairs, courts) have the right to interpret international treaties and agreements as well as the ‘competent authority’ designated in the Convention, and that this is sometimes the exclusive right of such other authorities”<sup>39</sup>.

In die omstandigheden is, in het Belgisch grondwettelijk stelsel, de uitlegging die de administratie van het Verdrag geeft de uitlegging van een procespartij en is ze niet bindend voor de rechter. Hoewel de rechter, in de zaken die betrekking hebben op de uitlegging van artikel 10.3 van de Frans-Belgische overeenkomst, heeft ingestemd met de analyse van de administratie, is dat niet omdat die administratie over enig bijzonder gezag ter zake zou beschikken, maar enkel omdat hij, na een onafhankelijk en onpartijdig onderzoek, tot dezelfde oplossing is gekomen<sup>40</sup>.

#### **D. Beperkingen van de fiscale soevereiniteit bij het verschil in behandeling tussen belastingplichtigen**

##### **1) *Beperkingen opgelegd door het verbod van discriminatie en de eerbiediging van de fundamentele vrijheden van de Europese Unie***

**22.** De overeenkomsten tot het vermijden van dubbele belasting passen een territoriale verdeling van de soevereiniteit toe: sommige inkomsten worden in de bronstaat belast, andere in de woonstaat. Die territoriale verdeling impliceert evenwel niet dat inkomsten van niet-ingezetenen of inkomsten van buitenlandse oorsprong in de bevoegde staat onderworpen worden aan een belastingheffing die vergelijkbaar is met de heffing op inkomsten van ingezetenen of op inkomsten van binnenlandse oorsprong. Meestal zijn er tussen de belastingplichtigen daarentegen verschillen in behandeling al naar gelang zij ingezetenen of niet-ingezetenen zijn, al naar gelang zij binnenlandse of buitenlandse inkomsten ontvangen.

Hoewel de verdeling van de soevereiniteit dus niet uitsluit dat er verschillen in behandeling zijn op grond van de verblijfplaats van de belastingplichtige of van de oorsprong van zijn inkomsten, kan daaruit evenwel niet worden afgeleid dat de staten vrij zijn te doen wat ze willen. Hun bevoegdheden ter zake worden beperkt door het *gelijkheidsbeginsel en het*

---

<sup>39</sup> Model Tax Convention on Income and on Capital, OECD, 2008, p. 389, nr. 53.

<sup>40</sup> Cass. 27 januari 2011, AR F.09.00130.F, AC 2011, nr. 81 met concl. OM; Cass. 17 maart 2011, AR F.10.0003.F, AC 2011, nr. 208.

*verbod van discriminatie*<sup>41</sup> en door de verplichte eerbiediging van de *fundamentele vrijheden van de Europese Unie*<sup>42</sup>.

**23.** Het beginsel van non-discriminatie beperkt de verschillen van de belastingheffing tussen ingezetenen en niet-ingezetenen belastingplichtigen, tussen binnenlandse en buitenlandse inkomsten. Dat beginsel is geregeld op verschillende niveaus die niet allemaal dezelfde gevolgen hebben. Non-discriminatie wordt vermeld in de Belgische Grondwet, in de overeenkomsten tot het vermijden van dubbele belasting en in multilaterale verdragen.

**24.** In de Belgische Grondwet is dat beginsel vervat in de artikelen 10 en 11 en de naleving ervan wordt door de wetgever gewaarborgd via het Grondwettelijk Hof. De overeenkomsten tot het vermijden van dubbele belasting bevatten eveneens een bepaling met een verbod op discriminatie. In het OESO-model wordt het in artikel 24 vermeld. Het verbod van discriminatie in de overeenkomsten tot het vermijden van dubbele belasting is echter beperkt aangezien slechts bepaalde vormen van gedifferentieerde behandelingen verboden zijn<sup>43</sup>. Ten slotte zijn er ook bepalingen die discriminatie in de multilaterale verdragen verbieden: dat is het geval, zoals we verder zullen zien, in het Verdrag van 3 februari 1958 tot oprichting van de Benelux Economische Unie. Een ander voorbeeld treffen we aan in artikel 18 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie dat het volgende bepaalt: “Binnen de werkingsfeer van de Verdragen en onverminderd de bijzondere bepalingen, daarin gesteld, is elke discriminatie op grond van nationaliteit verboden”.

Een andere factor die in sommige situaties noopt tot een soortgelijke behandeling van ingezetenen en niet-ingezetenen of van binnenlandse en buitenlandse inkomsten stoelt op de verplichting die de staten hebben om de vier vrijheden van verkeer binnen de Europese Unie te eerbiedigen: vrij verkeer van goederen, vrij verkeer van kapitaal, vrij verkeer van diensten en vrij verkeer van personen.

Het fenomeen is mettertijd in omvang toegenomen. Zo werd in 1992 voor het Hof betoogd dat de regeling die de aftrekbaarheid van de bijdragen in de verzekering tegen ziekte en invaliditeit of tegen ouderdom of overlijden afhankelijk stelt van de voorwaarde dat die bijdragen in België zijn betaald, indruiste tegen het vrij verkeer van werknemers en het vrij

<sup>41</sup> Naast de bepalingen van non-discriminatie in de internationale verdragen, is gelijkheid en non-discriminatie ook verplicht op grond van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet. Zie bv. GwH, 24 april 2014, nr. 68/2014, geciteerd en bestudeerd *infra*.

<sup>42</sup> HvJ, arrest van 7 september 2004, *Manninen*, C-319/02, Rec. p. I-7477, punt 19 en de geciteerde rechtspraak (“ofschoon de directe belastingen tot de bevoegdheid van de lidstaten behoren, deze niettemin verplicht zijn die bevoegdheid in overeenstemming met het gemeenschapsrecht uit te oefenen”). HvJ, arrest van 22 maart 2007, *Talotta*, C-383/05, EU:C:2007:181. Lees online: <https://www.doctrine.fr/d/CJUE/2007/CJUE62005CJ0383>

<sup>43</sup> OESO-modelverdrag inzake belasting naar inkomen en vermogen, verkorte uitgave, OESO, 2008, p. 314 e.v. Zie J. AVERY JONES en C. BOBBETT, “Interpretation of the Non-Discrimination Article of the OECD Model”, *Bull. Int. Tax.*, 2008, p. 50 e.v. Voorbeeld van toepassing, zie Cass. 26 januari 1995, AR F.93.0115.F, AC 1995, p. 85, nr. 48, waarin de kop preciseert: “Art. 192, tweede lid, WIB, in zijn op de aanslagjaren 1981 tot 1988 toepasselijke versie, volgens hetwelk bij aan de belasting der niet-verblijfhouders onderworpen belastingplichtigen, zoals de buitenlandse vennootschappen met een vaste inrichting in België, geen roerende voorheffing wordt afgetrokken uit hoofde van inkomsten uit aandelen of delen en van inkomsten uit belegde kapitalen, is niet in overeenstemming met het non-discriminatievoorschrift van art. 25, § 3, Overeenkomst van 28 augustus 1978 tussen België en Zwitserland tot het vermijden van dubbele belasting inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen”.



verkeer van diensten. De Belgische wetgeving ontsprong evenwel de dans. Op de prejudiciële vraag van het Hof<sup>44</sup>, heeft het Hof van Justitie van de Europese Unie geantwoord dat de belastingheffing op het verzekerde kapitaal die tegenover de aftrekbaarheid staat, niet kon worden verzekerd als de premies aan een buitenlandse verzekeraar werden betaald<sup>45</sup>. Bijgevolg heeft het arrest van 25 juni 1992 het middel, dat berustte op de strijdigheid van het Belgische belastingstelsel met het Europees recht, verworpen op grond dat het faalde naar recht<sup>46</sup>. De arresten die het Hof van Justitie in deze zaak heeft gewezen, beklemtonen dat de belemmeringen voor het vrij verkeer enkel gerechtvaardigd zijn in de toenmalige stand van het gemeenschapsrecht<sup>47</sup>.

Maar de uitdieping van de Europese integratie impliceert onvermijdelijk dat de beperkingen mettertijd strikter dienen te worden beoordeeld. Aldus overweegt het Hof van Justitie vanaf 1995 “dat een regeling van een Lid-Staat, op grond waarvan ingezetenen van deze staat de voor de vorming van een oudedagsreserve bestemde winst uit onderneming op het belastbaar inkomen in mindering kunnen brengen, doch die dit voordeel onthoudt aan belastingplichtige gemeenschapsonderdanen die in een andere Lid-Staat wonen, maar in de eerste staat hun gehele inkomen verwerven, niet kan worden gerechtvaardigd door het feit, dat de periodieke uitkeringen die de niet-ingezetenen belastingplichtige nadien uit de oudedagsreserve uitbetaald krijgt, niet in deze staat zijn belast, maar in de staat van de woonplaats —waarmee de eerste staat een bilaterale overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting heeft gesloten —, zelfs indien de veralgemening van het voordeel een strikte samenhang tussen de aftrekbaarheid van toevoegingen aan de oudedagsreserve en de belastbaarheid van afnemingen daarvan onder het in de eerste staat geldende belastingstelsel niet kan waarborgen. Een dergelijk verschil in behandeling is derhalve in strijd met (de vrijheid van vestiging)”<sup>48</sup>.

## 2) *Forfaitaire minimummaatstaven van heffing.*

25. Het Hof van Cassatie ziet erop toe dat de Belgische wetgever de hem opgelegde beperkingen eerbiedigt wanneer hij belastingplichtigen verschillend behandelt naargelang hun woonplaats of oorsprong van hun inkomsten. Dit was met name het geval inzake de problematiek van de forfaitaire minimummaatstaven van heffing.

Het juridisch kader dat daartoe heeft geleid is het volgende. Behoudens tegenbewijs mag de raming van de belastbare grondslag in België, zowel voor rechtspersonen als voor natuurlijke personen, worden gedaan volgens tekenen en indiciën waaruit een hogere graad van gegoedheid blijkt dan uit de aangegeven inkomsten (art. 341, eerste lid, WIB92). Evenwel, “bij gebreke van bewijskrachtige gegevens, geleverd door de belanghebbenden, hetzij door de

<sup>44</sup> Cass. 28 juni 1990, AC 1989-90, nr. 637.

<sup>45</sup> HvJ, 28 januari 1992, C-204/90, *Bachmann, Rec.*, 1990, p. 276. De Commissie had om dezelfde redenen een beroep wegens niet-nakoming bij het Hof van Justitie aanhangig gemaakt. Het Hof heeft het verworpen in een arrest van diezelfde dag: HvJ, 28 januari 1992, C-300/90, *Commissie t. België, Rec.*, 1990, p. 314.

<sup>46</sup> Cass. 25 juni 1992, AC 1991-92, p. 963. Zie ook noot B.D. en J.M.R., “Verenigbaarheid van de fiscale aftrek inzake de levensverzekering, invaliditeit en gezondheidszorg: arresten van het Hof van Justitie van de E.G.”, *Bull. Ass.*, 1992, p. 776.

<sup>47</sup> Bv. in de zaak C-300/90, overwegingen 10 tot 20.

<sup>48</sup> HvJ, 11 augustus 1995, nr. C-80/94, *Wielockx, Rec.*, 1995, p. 2508.

administratie, worden de in artikel 23, § 1, 1° en 2° vermelde winst of baten voor elke belastingplichtige bepaald naar de normale winst of baten van ten minste drie soortgelijke belastingplichtigen en met inachtneming, volgens het geval, van het aangewende kapitaal, van de omzet, van het aantal werklieden, van de benuttigde drijfkracht, van de huurwaarde van in bedrijf genomen gronden, alsmede van alle andere nuttige inlichtingen [...] (artikel 342, § 1, WIB92).

Krachtens de tweede paragraaf van die bepaling bepaalt de Koning, met inachtneming van de in § 1, eerste lid vermelde gegevens, het minimum van de winst dat belastbaar is ten name van de vreemde firma's die in België werkzaam zijn.

Artikel 182 van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (Belgisch Staatsblad van 13 september 1993, hierna "KB/WIB 92") bepaalt, met name:

"§ 1. De minimumwinst die belastbaar is ten name van buitenlandse firma's die in België werkzaam zijn en volgens de vergelijkingsprocedure neergelegd in artikel 342, § 1, eerste lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 belastbaar zijn, wordt bepaald als volgt: [...]

3° ondernemingen uit de handelssector en de dienstverlenende sector:

a) [...] horeca [(hotels, restaurants, cafés)] [...]: 100 [BEF] per 1000 [BEF] omzet, met een minimum van 300 000 [BEF] per personeelslid (gemiddeld aantal over het beschouwde jaar);

§ 2. Het bedrag van de overeenkomstig § 1 vastgestelde belastbare winst mag in geen geval lager zijn dan 400 000 [BEF].

[...]"

**26.** Die regelgeving werd herhaaldelijk aangevochten in het licht van de non-discriminatiebepaling vervat in de dubbelbelastingovereenkomsten. De Belgische rechtspraak heeft deze redenering echter nooit aanvaard en is altijd van oordeel geweest dat non-discriminatiebepalingen in de dubbelbelastingovereenkomsten<sup>49</sup> niet strijdig zijn met het stelsel dat in voornoemd artikel 342, tweede lid, is opgenomen<sup>50</sup>.

Twee belastingplichtigen die de invalshoek veranderden, hebben achtereenvolgens het volgende aangevoerd: de ene dat dit stelsel strijdig is met de bepalingen van het Verdrag

<sup>49</sup> Zie bv. artikel 24, § 5, van de overeenkomst tussen België en het Groothertogdom Luxemburg tot het vermijden van dubbele belasting en tot regeling van sommige andere aangelegenheden inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, ondertekend te Luxemburg op 17 september 1970 dat bepaalt dat "de belastingheffing van een vaste inrichting die een onderneming van een overeenkomstsluitende Staat in de andere overeenkomstsluitende Staat heeft in die andere Staat niet ongunstiger is dan de belastingheffing van ondernemingen van die andere Staat die dezelfde werkzaamheden uitoefenen."

<sup>50</sup> Zie Brussel, 30 juni 1994, R.G.F., 1995, p. 100 en noot W. PIOT; Brussel, 12 november 2003, T.F.R., 2003, p. 684, noot K. DEMEYRE en W. HEYVAERT; Luik, 16 juni 2004, F.J.F., nr. 2005/18; Gent, 2 juni 1969, Bull. contr., 1969, p. 1946; Brussel, 24 maart 1987, R.W., 1987-1988, p. 363. Zie ook D. GARABEDIAN en E. TRAVERSA, "Bases minimales d'imposition pour les non-résidents et interdiction des discriminations et entraves dans la jouissance des libertés de circulation garanties par l'ordre juridique de l'Union européenne", noot onder BenGH, 17 maart 2007 en HvJ, 22 maart 2007, R.C.J.B., 2011, p. 309.

betreffende de werking van de Europese Unie, met name met het beginsel van de vrijheid van vestiging (artikel 52), de andere dat hierdoor het Verdrag van 3 februari 1958 tot instelling van de Benelux Economische Unie geschonden wordt, inzonderheid de artikelen 2, a, (dat bepaalt dat de onderdanen van elk der Hoge Verdragsluitende Partijen die zich op het grondgebied van de andere Verdragsluitende Partijen bevinden de behandeling genieten die voor de eigen onderdanen geldt voor wat betreft de vrijheid van vestiging – en die kortweg als “nationale behandeling” wordt aangemerkt), 2, f, (krachtens hetwelk de gelijke behandeling ook geldt voor belastingen en heffingen van welke aard ook) en 59.1 (volgens hetwelk de vennootschappen welke zijn opgericht overeenkomstig de wetgeving van een Hoge Verdragsluitende Partij en binnen het grondgebied van een der Hoge Verdragsluitende Partijen hun fiscaal domicilie hebben, op het grondgebied der andere Verdragsluitende Partijen, niet onderworpen zijn aan hogere fiscale lasten dan die welke worden gedragen door soortgelijke nationale vennootschappen).

Deze grieven, die in de verzoekschriften tot staving van de cassatieberoepen tegen de beslissingen in hoger beroep die de argumenten van de belastingplichtigen hebben verworpen, zijn geformuleerd, hebben het Hof ertoe genoopt zich te wenden tot het Hof van Justitie van de Europese Unie (op grond van artikel 234 EG) en tot het Benelux-Gerechtshof (op grond van artikel 6.3 van het Verdrag betreffende de instelling en het statuut van een Benelux-gerechtshof, ondertekend te Brussel op 31 maart 1965), hetgeen geschied is aan de hand van twee arresten, een arrest van 7 oktober 2005<sup>51</sup> en een arrest van 23 februari 2006<sup>52</sup>.

**27.** In zijn arrest van 19 maart 2007<sup>53</sup> heeft het Benelux-Gerechtshof geoordeeld dat “uit het onderling verband van de voormelde artikelen van het BEU-Verdrag volgt dat zij zich verzetten tegen regelingen van een verdragsluitende staat die ertoe kunnen leiden dat aan vreemde vennootschappen fiscale lasten worden opgelegd die hoger kunnen zijn dan voor de soortgelijke nationale vennootschappen, ook al leiden die regelingen niet noodzakelijk in alle gevallen tot een zwaardere fiscale last”<sup>54</sup>. Daaruit volgt dat “die artikelen zich aldus verzetten tegen regelingen van een verdragsluitende staat die voor het bepalen van de inkomstenbelastingen van vreemde vennootschappen een forfaitair minimum belastbaar inkomen vaststellen dat alleen geldt voor die vreemde vennootschappen”<sup>55</sup>.

**28.** Enkele dagen later heeft het Hof van Justitie van de Europese Unie zich uitgesproken over de prejudiciële vraag die het Hof op 7 oktober 2005 had gesteld<sup>56</sup>. Het Hof doet daarin eerst het volgende opmerken: “19. In een aantal zaken die verband hielden met de inkomstenbelasting van natuurlijke personen heeft het Hof erkend dat de situatie van ingezetenen en van niet-ingezetenen van een bepaalde staat op het gebied van de directe belastingen in het algemeen niet vergelijkbaar is, aangezien die situaties objectief van elkaar

<sup>51</sup> Cass. 7 oktober 2005, AR F.04.0045.F, AC 2005, p. 1859, nr. 491.

<sup>52</sup> Cass. 23 februari 2006, AR F.04.0011. N, AC 2006, nr. 435.

<sup>53</sup> BenGH, 19 maart 2007, nr. A 2006/2/11, METABOUW BOUWBEDRIJF B.V. tegen Belgische Staat, [curia@benelux.be](mailto:curia@benelux.be)

<sup>54</sup> O. c., overweging nr. 15.

<sup>55</sup> O. c., overweging nr. 16.

<sup>56</sup> HvJ, 22 maart 2007, nr. C-383/05, *Talotta, R.C.J.B.*, 2011, p. 297 en noot D. GARABEDIAN en E. TRAVERSA; *R.G.C.F.*, 2007, p. 339 en noot M. WATHELET en J. MALHERBE.

verschillen, zowel wat de bron van inkomsten als wat de persoonlijke draagkracht of de persoonlijke en gezinssituatie betreft (arrest Schumacker, reeds aangehaald, punten 31-34; arresten van 11 augustus 1995, Wielockx, C-80/94, Jurispr. blz. I-2493, punt 18, en 27 juni 1996, Asscher, C-107/94, Jurispr. blz. I-3089, punt 41). Het heeft niettemin gepreciseerd dat, wanneer een fiscaal voordeel wordt onthouden aan niet-ingezetenen, een verschil in behandeling tussen deze twee categorieën van belastingplichtigen kan worden aangemerkt als discriminatie in de zin van het Verdrag, wanneer er geen objectief verschil bestaat dat grond kan opleveren voor een verschillende behandeling van de twee categorieën belastingplichtigen op dit punt (arresten Schumacker, reeds aangehaald, punten 36-38, en Asscher, reeds aangehaald, punt 42)<sup>57</sup> en het arrest stelt vervolgens vast dat “de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling belastingplichtigen verschillend behandelt naargelang zij al dan niet in België wonen”<sup>58</sup>.

Volgens het Hof van Justitie bevinden deze belastingplichtigen zich echter in vergelijkbare situaties, hetgeen impliceert dat “het echter onaanvaardbaar is dat de lidstaat van vestiging slechts voor niet-ingezeten belastingplichtigen minimummaatstaven van heffing zou mogen toepassen, alleen omdat hun woonplaats in een andere lidstaat is gevestigd; daarmee zou aan artikel 52 van het Verdrag immers iedere inhoud worden ontnomen (zie, mutatis mutandis, arrest van 28 januari 1986, Commissie/Frankrijk, C-270/83, Jurispr. blz. 273, punt 18)”<sup>59</sup>.

Het Hof van Justitie stelt eveneens vast dat dit verschil in behandeling geenszins gerechtvaardigd is: met name de praktische problemen in verband met de moeilijkheid om een niet-ingezeten belastingplichtige te controleren, zijn niet van aard dat zij de beoordeling van discriminatie kunnen wijzigen. Volgens het Hof “doen de door de Belgische regering aangehaalde praktische moeilijkheden, zich (...) enerzijds op dezelfde manier voor met betrekking tot ingezeten belastingplichtigen, anderzijds (...) heeft de betrokken lidstaat krachtens richtlijn 77/799 de mogelijkheid om inlichtingen uit te wisselen met de andere lidstaten”<sup>60</sup>.

Bijgevolg zegt het Hof van Justitie voor recht dat het beginsel van vrije vestiging “in de weg staat aan de regeling van een lidstaat, zoals die welke voortvloeit uit artikel 342, § 2, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 en uit artikel 182 van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, die alleen voor niet-ingezeten belastingplichtigen voorziet in minimummaatstaven van heffing”<sup>61</sup>.

**29.** Het Hof van Cassatie, dat uitspraak heeft gedaan nadat zijn twee prejudiciële vragen waren beantwoord, heeft twee arresten gewezen. In zijn arrest van 14 juni 2007 heeft het Hof voor de zaak die bij het Hof van Justitie van de Europese Unie aanhangig was gemaakt, het cassatieberoep van de eiser ontvankelijk verklaard. Die eiser verbleef in het

---

<sup>57</sup> *Id.*, overweging nr. 19.

<sup>58</sup> *Id.*, overweging nr. 24.

<sup>59</sup> *Id.*, overweging nr.(26) 25.

<sup>60</sup> *Id.*, overweging nr. 36.

<sup>61</sup> *Id.*, dictum.

Groothertogdom Luxemburg en exploiteerde een pizzeria in Aarlen en de Belgische belastingadministratie heeft een forfaitaire minimummaatstaf van heffing op hem toegepast<sup>62</sup>.

Het Hof heeft, bij arrest van 22 juni 2007, voor de zaak die bij Het Benelux-Gerechtshof aanhangig was gemaakt, eveneens het beroep van *Metabouw Bouwbedrijf* ontvankelijk verklaard. Dat is een vennootschap naar Nederlands recht die actief is in de bouwsector en die in de jaren 1983 en 1984 in België een stomerij had gebouwd. De Belgische belastingadministratie had destijds geoordeeld dat de eiseres een vaste inrichting had in België en ze bijgevolg, bij ontstentenis van aangifte, een forfaitaire minimummaatstaf van heffing voor ondernemingen in de bouwsector kon toepassen<sup>63</sup>.

**30.** D. GARABEDIAN en E. TRAVERSA doen opmerken dat die verschillende arresten “sont, chacun à leur manière, l’illustration parfaite — mais probablement indépassable — de la manière dont les juridictions supranationales peuvent permettre aux contribuables étrangers lésés dans l’exercice de leur activité économique par le législateur fiscal d’un Etat de faire valoir leurs droits. Parfaite, car il s’agit d’un cas d’école de discrimination basée sur la nationalité, en tout cas pour les sociétés. Probablement indépassable, car il est peu probable qu’à l’avenir, les contribuables puissent puiser dans le droit européen et international de nouveaux arguments pour justifier la non-application d’une législation fiscale nationale qui leur serait défavorable”<sup>64</sup>.

Dezelfde auteurs stellen eveneens vast dat de aanvoering dat een interne norm discriminerend is, een tweesnijdend zwaard is voor de belastingplichtige: de vaststelling van een discriminatie impliceert immers dat de wetgever optreedt om deze ongedaan te maken, maar een andere mogelijkheid is om de fiscale last, die tot dan slechts op de niet-ingezetenen van toepassing was, uit te breiden tot de ingezetenen<sup>65</sup>. In dat geval wordt niemand bevoordeeld.

### **3) Persoonlijke vrijstellingen**

**31.** De vraag met betrekking tot non-discriminatie en eerbiediging van de vrijheden van de Europese Unie werd ook gesteld in het kader van een andere problematiek, met name het verschil in behandeling tussen belastingplichtigen wat betreft de vrijstellingen die verband houden met hun persoonlijke situatie naargelang zij enkel binnenlandse inkomsten verwerven of, integendeel, bij verdrag vrijgestelde inkomsten van buitenlandse oorsprong.

**32.** In zijn arrest van 14 februari 1993 in de zaak *Schumacker* heeft het Hof van Justitie van de Europese Unie geoordeeld dat in beginsel de woonstaat bevoegd is om de

<sup>62</sup> Cass. 14 juni 2007, AR F.04.0045.F, AC 2007, p. 1217, nr. 327.

<sup>63</sup> Cass. 22 juni 2007, AR F.04.0011.N, AC 2007, p. 1302, nr. 349.

<sup>64</sup> D. GARABEDIAN en E. TRAVERSA, *op. cit.*, p. 327.

<sup>65</sup> D. GARABEDIAN en E. TRAVERSA, *ibidem*, doen in dat verband opmerken: “Quant à la réaction du législateur belge, loin de profiter aux contribuables, elle a été d’étendre le système des bases minimales d’imposition aux entreprises résidentes, qui en étaient précédemment exclues. Cette solution, semblable à celle que le législateur allemand a adoptée après l’affaire *Lankhorst-Hohorst* en matière de sous-capitalisation, met en lumière l’aspect paradoxal de l’utilisation par les contribuables des principes de la non-discrimination. Il s’agit d’une arme, certes, mais à double tranchant”.

belastingplichtige alle fiscale voordelen toe te kennen die verband houden met zijn persoonlijke situatie en zijn gezinssituatie aangezien die staat het best geplaatst is om de persoonlijke draagkracht van de belastingplichtige te beoordelen in zoverre laatstgenoemde daar het centrum van zijn persoonlijke en vermogensrechtelijke belangen heeft<sup>66</sup>.

Vervolgens werd aan het Hof van Justitie van de Europese Unie in 2002 een prejudiciële vraag gesteld over de verenigbaarheid met het gemeenschapsrecht van de Nederlandse fiscale wetgeving die de vrijstellingen die verband houden met de persoonlijke situatie en gezinssituatie van de ingezeten belastingplichtige verdeelt over alle inkomsten met als gevolg dat die vrijstellingen slechts in mindering gebracht worden op de in Nederland verschuldigde belastingen naar rato van de inkomsten die de belastingplichtige in die lidstaat heeft ontvangen, ook wanneer er in de bronstaat geen rekening gehouden werd met de gezinssituatie van de belastingplichtige.

In die zaak *De Groot* heeft het Hof van Justitie beslist dat het vrije verkeer van werknemers “in de weg staat aan een regeling als bedoeld in het hoofdgeding, die al dan niet is overgenomen in een overeenkomst ter voorkoming van dubbele belastingheffing, op grond waarvan een belastingplichtige voor de berekening van zijn inkomstenbelasting in de woonstaat een deel van het profijt van zijn belastingvrije som en van zijn persoonlijke fiscale tegemoetkomingen verliest doordat hij in het betrokken jaar ook in een andere lidstaat inkomsten heeft verworven, waarvoor hij aldaar is belast zonder dat daarbij zijn persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking is genomen”<sup>67</sup>. Het heeft bovendien geoordeeld dat “het gemeenschapsrecht geen specifieke eisen stelt aan de wijze waarop in de woonstaat rekening wordt gehouden met de persoonlijke en gezinssituatie van een werknemer die in een bepaald belastingjaar in die staat en in een andere lidstaat inkomsten heeft verworven, althans

---

<sup>66</sup> HvJ 14 februari 1995, nr. C-279/93, ECLI:EU:C:1995:31: “30. Volgens vaste rechtspraak is er slechts sprake van discriminatie, wanneer verschillende regels worden toegepast op vergelijkbare situaties of wanneer dezelfde regel wordt toegepast op verschillende situaties.

31. Bij de directe belastingen nu is de situatie van ingezetenen en die van niet-ingezetenen in het algemeen niet vergelijkbaar.

32. Het door een niet-ingezetene in een staat verworven inkomen vormt meestal slechts een deel van zijn totale inkomen, waarvan het zwaartepunt is geconcentreerd op de plaats waar hij woont. De persoonlijke draagkracht van de niet-ingezetene, die gevormd wordt door zijn totale inkomsten en zijn persoonlijke en gezinssituatie, kan voorts het gemakkelijkst worden beoordeeld op de plaats waar hij het centrum van zijn persoonlijke en vermogensrechtelijke belangen heeft. Die plaats correspondeert in het algemeen met de gebruikelijke woonplaats van de betrokkene. Ook in het internationale belastingrecht, en in het bijzonder het door de Organisatie voor economische samenwerking en ontwikkeling (OESO) opgestelde modelverdrag inzake dubbele belasting, wordt aanvaard dat het in beginsel de woonstaat is die bevoegd is de belastingplichtige naar het wereldinkomen te belasten, daarbij rekening houdend met diens persoonlijke en gezinsomstandigheden.

33. Dit is anders voor de ingezetene, aangezien in zijn geval de belangrijkste inkomstenbestanddelen gewoonlijk in de woonstaat zijn geconcentreerd. Voorts beschikt deze staat in het algemeen over de nodige gegevens om de globale draagkracht van de belastingplichtige, gelet op zijn persoonlijke en gezinssituatie, te kunnen beoordelen.

34. Wanneer derhalve een Lid-Staat een niet-ingezetene niet in aanmerking brengt voor bepaalde belastingvoordelen die hij aan de ingezetene verleent, dan is dat in de regel niet discriminerend, aangezien deze twee categorieën belastingplichtigen zich niet in een vergelijkbare situatie bevinden.

35. Onder deze omstandigheden verzet artikel 48 van het Verdrag zich in beginsel niet tegen de toepassing van een regeling van een Lid-Staat waardoor de inkomsten van de niet-ingezetene die in deze staat in loondienst werkzaam is, zwaarder worden belast dan die van de ingezetene met dezelfde werkzaamheid.”

<sup>67</sup> HvJ 12 december 2002, nr. C-385/00, ECLI:EU:C:2002:750.

voorzover de voorwaarden waaronder de woonstaat met deze situatie rekening houdt, geen rechtstreekse of indirecte discriminatie op grond van nationaliteit of een belemmering van een bij het Verdrag gegarandeerde fundamentele vrijheid opleveren”<sup>68</sup>.

**33.** In zoverre de Belgische wetgeving gelijkaardige kenmerken vertoonde als de Nederlandse, ontving België een ingebrekestelling van de Commissie. Dit noopte de belastingadministratie ertoe de omzendbrief RH.331/575.420 van 12 maart 2008 aan te nemen die een bijkomende belastingvermindering toekent die het verlies van de vermindering die verband houdt met de persoonlijke situatie compenseert wanneer de belastingplichtige aantoont “dat hij, in één of meer Lidstaten van de EER, inkomsten - van welke aard ook - heeft verkregen die al daar werden belast zonder dat zijn persoonlijke situatie en zijn gezinssituatie in acht zijn genomen”<sup>69</sup>.

**34.** Het Hof van Cassatie werd betrokken bij dit debat wanneer het in 2012 kennisnam van de vraag in hoeverre de bepalingen van het Belgisch recht verenigbaar zijn met het discriminatieverbod en de vrijheden van de Europese Unie wanneer die bepalingen het recht van de ingezeten belastingplichtige die bij verdrag vrijgestelde inkomsten van vreemde oorsprong ontvangt, beperken om in België alle belastingaftrekken voor kosten van kinderopvang en dienstencheques te genieten.

De belastingplichtige beriep zich op de Europese rechtspraak, inzonderheid op het arrest *De Groot*, en betoogde dat de door dat arrest ontwikkelde beginselen inhielden dat hij in België niet alleen de persoonlijke vrijstellingen voor gezinslasten kon genieten maar ook alle fiscale aftrekken in verband met kosten van kinderopvang en dienstencheques.

De omzendbrief RH.331/575.420 van 12 maart 2008 sluit dat echter uit aangezien die, enerzijds, van oordeel is dat de voordelen die verband houden met de aanwerving van huispersoneel niet onder de persoonlijke situatie vallen en, anderzijds, dat “het feit dat de Staat waar de inkomsten zijn verkregen de toekenning van bepaalde tegemoetkomingen niet voorziet (bv. er worden geen fiscale tegemoetkomingen verleend voor de oppaskosten van kinderen van minder dan 12 jaar) of wanneer de toegekende tegemoetkomingen beduidend minder voordelig zijn dan die welke in België worden toegekend (bv. een fiscale tegemoetkoming voor kinderen ten laste die minder belangrijk is of die niet varieert naar gelang van het aantal kinderen)” in geen enkel geval het recht kan openen op de bijkomende vermindering<sup>70</sup>.

In hun cassatieberoep tegen het arrest dat de aftrekken weigerde, voerden de belastingplichtigen met name aan dat het Belgisch recht in strijd is met de artikelen 18, 45 en 49 VWEU.

In zijn arrest van 16 februari 2012 heeft het Hof geoordeeld dat uit die bepalingen niet volgt dat “ingeval de inkomsten van een belastingplichtige op grond van een dubbelbelastingverdrag gedeeltelijk worden belast in de woonstaat en gedeeltelijk in de werkstaat, de belastingplichtige steeds aanspraak kan maken op integrale aanrekening op de

---

<sup>68</sup> *Ibidem*.

<sup>69</sup> Omzendbrief RH.331/575.420 d.d. 12 maart 2008, <http://www.fisconet.be>.

<sup>70</sup> *Ibidem*, punt 11 en 12.

belasting in de woonstaat van de belastingverminderingen voor kinderopvang en dienstencheques waarop de belastingplichtige recht zou hebben gehad indien de inkomsten integraal in de woonstaat zouden zijn belast<sup>71</sup>.

**35.** Het arrest *De Groot* en de daaropvolgende aanneming van de omzendbrief van 12 maart 2008 hebben niet alle problemen opgelost. Er rezen met name moeilijkheden met betrekking tot de verschillen in behandeling in het systeem van de verdeling van de belastingverminderingen voor kinderen ten laste tussen feitelijke gezinnen en andere samenlevingsvormen.

Wat de feitelijke gezinnen betreft, laat het Wetboek van Inkomstenbelastingen de ouders de vrije keuze in de onderlinge verdeling van de fiscale voordelen. Bijgevolg hebben feitelijke gezinnen waarvan één van de ouders bij verdrag vrijgestelde inkomsten ontvangt, de neiging om de fiscale tenlasteneming van de kinderen – en de daarbij horende belastingverminderingen – toe te wijzen aan de ouder die enkel Belgische inkomsten verwerft. Niets staat eraan in de weg dat de andere ouder in de bronstaat van de inkomsten zelf eventueel ook een vrijstelling geniet die verband houdt met zijn gezinssituatie.

Sommige getrouwde belastingplichtigen hebben aangeklaagd dat gezinnen die inkomsten van buitenlandse oorsprong ontvangen gediscrimineerd worden naargelang zij al dan niet feitelijke gezinnen zijn. De aanslag van de ouders die geen feitelijk gezin vormen, is immers gemeenschappelijk en de vermindering voor kinderen ten laste wordt automatisch toegewezen aan de echtgenoot met de hoogste beroepsinkomsten, *ook al zijn die bij verdrag vrijgesteld*.

**36.** Een dergelijk geschil werd aanhangig gemaakt bij de rechtbank van eerste aanleg te Aarlen, die vervolgens een prejudiciële vraag stelde aan het Grondwettelijk Hof met betrekking tot de verenigbaarheid met de Grondwet van artikel 134 WIB92 in zoverre dat artikel, voor de koppels voor wie een gemeenschappelijke aanslag wordt gevestigd, voorziet in de aanrekening van de toeslag op de belastingvrije som voor een kind ten laste bij de persoon met het hoogste belastbare inkomen, zelfs wanneer dat inkomen belastingvrij is met toepassing van een overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting, waardoor dat fiscale voordeel verdwijnt.

In zijn arrest van 9 juli 2013 heeft het Grondwettelijk Hof geoordeeld dat het door de rechter *a quo* opgeworpen verschil in behandeling onbestaande is: de kritiek van de rechter berustte immers op de onjuiste premisse dat de gehuwde belastingplichtige die bij verdrag in België vrijgestelde inkomsten van Luxemburgse oorsprong genoot, in Luxemburg geen vrijstelling zou kunnen genieten die verband houdt met zijn gezinslasten<sup>72</sup>.

<sup>71</sup> Cass. 16 februari 2012, AR F.10.0115.N, AC 2012, nr. 112.

<sup>72</sup> GwH 9 juli 2013, nr. 100/2013. Zie noot H. NIESTEN, “De aanrekening van de toeslag op de belastingvrije som voor een kind ten laste: fiscale discriminatie op grond van gekozen samenlevingsvorm?”, *T.F.R.*, 2013, p. 962. Zie ook H. NIESTEN, “Antwerpse hof van beroep bevestigt fel omstreden aanrekeningswijze van de verhoogde belastingvrije som voor kinderlast in een grensoverschrijdende context”, noot onder Antwerpen, 22 september 2015, *T.F.R.*, 2016, p. 191.



**37.** Geringe tijd later nam het Hof van Justitie opnieuw kennis van een prejudiciële vraag met betrekking tot de inachtneming van vrijstellingen in een grensoverschrijdende context. Het arrest *Imfeld en Garcet* van 12 december 2003 had betrekking op het probleem dat een koppel van in België ingezeten belastingplichtigen ondervond. De echtgenoot was als advocaat in Duitsland gevestigd en verwierf er het voornaamste deel van zijn beroepsinkomsten. In dit geval had de echtgenoot in Duitsland persoonlijke vrijstellingen genoten die echter minder hoog waren dan de vrijstellingen waarop hij had kunnen aanspraak maken als het geheel van zijn inkomsten in Duitsland belast was geweest. Wegens de inachtneming van zijn persoonlijke situatie in Duitsland had de Belgische staat de bepalingen van de omzendbrief van 2008 niet op dhr. Imfeld toegepast en hem geen aanvullende belastingvermindering toegekend<sup>73</sup>.

De prejudiciële vraag had betrekking op de verenigbaarheid met het Unierecht van “de gecombineerde toepassing van de vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud van artikel 155 WIB92 en van de in artikel 134 WIB92 vastgelegde wijze van aanrekening van de toeslag op de belastingvrije som voor kinderen ten laste”.

Het Hof van Justitie heeft beslist dat “artikel 49 VWEU aldus [dient] te worden uitgelegd dat het zich verzet tegen de toepassing van een belastingregeling van een lidstaat als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, die tot gevolg heeft dat een echtpaar dat in die staat woont en zowel in die staat als in een andere lidstaat inkomsten verwerft, daadwerkelijk een bepaald belastingvoordeel verliest als gevolg van de wijze waarop dit voordeel wordt aangerekend, terwijl dit echtpaar dat voordeel wel zou krijgen indien de echtgenoot met de hoogste inkomsten niet zijn volledig inkomen in een andere lidstaat zou verwerven”.

Het arrest *Imfeld en Garcet* ligt in de lijn van het arrest *De Groot*. In laatstgenoemd arrest vloeide de tegenstrijdigheid met het Unierecht voort uit de omstandigheid dat de belastingplichtige niet alle vrijstellingen voor gezinslasten genoot aangezien zij niet in aanmerking werden genomen door de staat waar de inkomsten werden verworven en slechts gedeeltelijk door de woonstaat. In zijn overwegingen volgt het arrest *Imfeld en Garcet* een vergelijkbare logica<sup>74</sup>. Dat voorbehoud is echter niet terug te vinden in het dictum van het arrest.

**38.** Het wellicht voorlopige eindpunt van de ontwikkelingen in deze materie is het arrest van het Grondwettelijk Hof van 24 april 2014<sup>75</sup>. De rechtbank van eerste aanleg te Aarlen stelde opnieuw een prejudiciële vraag aan het Grondwettelijk Hof, die vergelijkbaar was met diegene waarop het in zijn arrest van 9 juli 2013 had geantwoord. Met het in tussentijd

---

<sup>73</sup> Het arrest geeft aan dat uit het antwoord van dhr. Imfeld “op de schriftelijke vraag van het Hof blijkt dat hij in de in Duitsland voldane inkomstenbelasting een voordeel voor kinderen ten laste heeft genoten in de vorm van een belastingvrije som („Freibetrag für Kinder”). Dhr. Imfeld werd belast als alleenstaande, dat wil zeggen zonder dat hij in aanmerking kon komen voor de regeling van „Ehegattensplitting”, een gemeenschappelijke aanslag waarvoor ingevolge § 1a, lid 1, punt 2, van het Einkommensteuergesetz (Duitse wet op de inkomstenbelastingen) gehuwde en niet duurzaam gescheiden belastingplichtigen in aanmerking komen wanneer zij in Duitsland belastbaar zijn en in een andere lidstaat wonen.”

<sup>74</sup> Zie bv. overwegingen 72, 74 en 79.

<sup>75</sup> GwH 24 april 2014, nr. 68/2014.

uitgesproken arrest van het Hof van Justitie in het achterhoofd, wijzigde het Grondwettelijk Hof volledig zijn analyse.

Na *in extenso* het arrest van het Hof van Justitie geciteerd te hebben, zegt het Grondwettelijk Hof dat “om redenen die identiek zijn aan die van het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie van 12 december 2013 [...] dient te worden besloten dat artikel 134 van het WIB 1992 afbreuk doet aan de fundamentele vrijheid die het vrije verkeer van werknemers, gewaarborgd bij artikel 45 van het Verdrag, vormt” en zegt het bijgevolg voor recht dat “artikel 134 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 de artikelen 10 en 11 van de Grondwet [schendt], in samenhang gelezen met artikel 45 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie”.

**39.** Dat arrest van het Grondwettelijk Hof is opmerkelijk. De rechtsleer heeft er met name op gewezen dat het arrest van het Hof van Justitie waarnaar het Grondwettelijk Hof verwijst, betrekking heeft op de vrijheid van vestiging, terwijl het geschil voor de rechter *a quo* – en dus de prejudiciële vraag – betrekking heeft op het vrij verkeer van werknemers<sup>76</sup>. Niet dat aspect van het arrest trekt als dusdanig de aandacht maar wel het feit dat de vaststelling dat artikel 134 WIB92 ongrondwettig is wegens de discriminerende miskening van de Europese vrijheden zou kunnen leiden tot een dubbele vrijstelling.

De arresten van het Hof van Justitie hebben betrekking op situaties waarin de gezinssituatie van de belastingplichtige die vrijgestelde inkomsten ontvangt, niet geheel in aanmerking is genomen omdat de woonstaat een pro-ratasysteem gebruikt terwijl de bronstaat geen vrijstelling of een beperkte vrijstelling toekent. De hypothesen die aanleiding hebben gegeven tot de arresten van het Grondwettelijk Hof, verschillen in zoverre de bronstaat – het Groothertogdom Luxemburg – vrijstellingen toekent. De gehele vrijstelling in de woonstaat toekennen leidt bijgevolg tot een dubbele vrijstelling, iets waarop het Grondwettelijk Hof terecht had gewezen in zijn eerste arrest en dat de beslissing had gerechtvaardigd dat de artikelen 10 en 11 van de Grondwet niet geschonden werden.

Door de aanpassing van de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof aan die van het Hof van Justitie wordt dus een bepaling nietig verklaard die onterecht het recht van de ingezeten belastingplichtige beperkt om in België vrijstellingen te krijgen die hij niet in het buitenland genoten heeft. Maar die rechtspraak houdt ook in dat de grensoverschrijdende belastingplichtigen die die vrijstellingen in het buitenland hebben genoten, deze een tweede keer kunnen genieten in België.

Uiteindelijk stelt de opeenvolging van beslissingen in de plaats van een grensoverschrijdende discriminatie een situatie waarin bepaalde grensoverschrijdende belastingplichtigen – diegenen die een vrijstelling hebben genoten in de bronstaat – een bijkomend voordeel ontvangen, wat uiteraard een nieuwe discriminatie oplevert, ditmaal ten opzichte van de “zuiver binnenlandse” belastingplichtigen.

---

<sup>76</sup> A.M. VANDEKERKHOVE, “Aanrekening toeslag op belastingvrije som voor kinderen ten laste – Nieuwe visie Grondwettelijk Hof inzake discriminatie gezamenlijk belaste partners”, noot onder GwH 24 april 2014, nr. 68/2014, *T.F.R.*, 2015, p. 40.

**40.** Om de Belgische wetgeving in overeenstemming te brengen met de vereisten van het Unierecht, heeft de administratie haar omzendbrief RH.331/575.420 van 12 maart 2008 gewijzigd<sup>77</sup>. De wijzigingen die beogen de band te bewaren tussen de toekenning van een gehele vrijstelling in België en de afwezigheid van het in aanmerking nemen van de gezinssituatie in de bronstaat, worden echter bekritiseerd door de rechtsleer en bepaalde feitengerechten<sup>78</sup>.

Die laatstgenoemde zijn van mening dat het arrest van het Hof van Justitie en dat van het Grondwettelijk Hof inhouden dat de gehuwde belastingplichtigen naar het voorbeeld van de ongehuwde belastingplichtigen noodzakelijkerwijs recht hebben op een dubbele vrijstelling. Met andere woorden kunnen, volgens die analyse, de discriminatie en de tegenstrijdigheid met het Unierecht slechts worden opgelost door het stelsel van de vrije verdeling van de belastingverminderingen tussen de echtgenoten uit te breiden.

**41.** Een andere oplossing, die ook door de feitenrechters wordt toegepast, bestaat erin te oordelen dat thans geen rekening meer mag worden gehouden met bij verdrag vrijgestelde inkomsten wanneer moet worden bepaald welke van de echtgenoten het hoogste inkomen heeft<sup>79</sup>.

---

<sup>77</sup> Omzendbrief Ci.RH.331/633.468 d.d. 1.09.2014, [www.fisconet.be](http://www.fisconet.be); omzendbrief Ci.RH. 331/634.229 d.d. 11.08.2014, [www.fisconet.be](http://www.fisconet.be); wijziging d.d. 11.09.2015 aan de omzendbrief nr. Ci.RH.331/575.420, [www.fisconet.be](http://www.fisconet.be).

<sup>78</sup> H. NIESTEN, "Antwerpse hof van beroep bevestigt fel omstreden aanrekeningswijze van de verhoogde belastingvrije som voor kinderlast in een grensoverschrijdende context", noot onder Antwerpen, 22 september 2015, *T.F.R.*, 2016, p. 191.

<sup>79</sup> Het Hof van Cassatie heeft die handelswijze echter onrechtstreeks nietig verklaard in zijn arrest van 30 oktober 2015 (Cass. 30 oktober 2015, AR F.14.0160.F, AC 2015, nr. 643; *T.F.R.*, 2016, p. 199, en noot C. Buysse, "Agenten Eurocontrol: wat zijn 'vrijgestelde' inkomsten?"). Laatstgenoemde zaak had betrekking op de verdeling van de verminderingen voor dienstencheques en kosten van kinderopvang tussen twee ingezetenen Belgische echtgenoten, waarvan één inkomsten ontving die vrijgesteld waren krachtens een verdrag betreffende de voorrechten en immuniteiten van ambtenaren van een internationale organisatie, Eurocontrol in dit geval. Nadat het hof van beroep had vastgesteld dat de verweerder een ambtenaar van de internationale organisatie Eurocontrol was en dat hij net zoals de verweerder de hoedanigheid had van inwoner van het rijk die onderworpen is aan de belasting van de natuurlijke personen voor het aanslagjaar 2006, heeft het geoordeeld dat de bezoldigingen en salarissen die hij ontving van die organisatie, geen deel uitmaken van zijn belastbaar inkomen met toepassing van de artikelen 134, § 1, tweede lid, en 145<sup>23</sup> WIB92. De appelrechter had op die grondslag beslist dat ondanks de gemeenschappelijke aanslag van de verweerdere voor de belastingverminderingen voor kinderen ten laste en die voor met dienstencheques betaalde prestaties enkel moest worden rekening gehouden met de inkomsten van de verweerder. Het Hof heeft dat arrest vernietigd op grond dat het de artikelen 6, 23, § 2, en 155 WIB schendt. Hoewel die beslissing in de context van een zuiver intern geschil werd uitgesproken, moet volgens een auteur de lering die daaruit getrokken wordt, ook in een grensoverschrijdende context kunnen worden toegepast: "Een mogelijk nieuwe houvast wordt voor grensoverschrijdende economisch actieve EU-personen geboden door een aantal recente uitspraken van het Brusselse hof van beroep. Voor de bepaling van het hoogste belastbare inkomen in het gezin (cf. art. 134 WIB 1992) zou geen rekening moeten worden gehouden met bij verdrag of akkoord vrijgestelde inkomsten, zelfs al wordt die vrijstelling toegepast met progressievoorbehoud. In zijn arrest van 30 oktober 2015 wordt evenwel deze opmerkelijke conclusie door het Hof van Cassatie kort en krachtig van tafel geveegd. Volgens het Hof van Cassatie oordeelde het Brusselse hof van beroep onterecht dat de bezoldigingen ontvangen van Eurocontrol geen deel uitmaken van het hoogste belastbare inkomsten van de Eurocontrol-ambtenaar voor toepassing van de toeslagen op de belastingvrije som (en de belastingvermindering voor dienstencheques)" (H. NIESTEN, "Antwerpse hof van beroep bevestigt fel omstreden aanrekeningswijze van de verhoogde belastingvrije som voor kinderlast in een grensoverschrijdende context", *loc. cit.*, p. 198).

**42.** De poging van de administratie om het probleem per omzendbrief te regelen volstaat wellicht niet. In tegenstelling tot wat een deel van de rechtsleer en de feitengerechten betogen, is het niet zozeer dat de arresten van het Hof van Justitie en het Grondwettelijk Hof een recht op dubbele vrijstelling hebben bekrachtigd. Het door de administratie uitgewerkte systeem laat vooral een vorm van discriminatie bestaan tussen feitelijke gezinnen en andere koppels aangezien de eersten nog steeds de dubbele vrijstelling kunnen genieten terwijl de anderen onderworpen blijven aan een systeem dat de samenhang beoogt te bewaren tussen de belasting van de bronstaat en die van de woonstaat.

Tenzij het systeem van de feitelijke gezinnen per omzendbrief veralgemeend wordt naar de andere samenlevingsvormen, is een tussenkomst van de wetgever raadzaam om het stelsel van de feitelijke gezinnen in overeenstemming te brengen met dat van de andere samenlevingsvormen<sup>80</sup>.

---

<sup>80</sup> Er wordt gedacht aan een systeem van toekenning van vrijstellingen in België louter in zoverre zij niet in aanmerking werden genomen in de bronstaat.

## II. CONSIDÉRATIONS INCIDENTES SUR LA *BRUSSELS INTERNATIONAL BUSINESS COURT* ET SUR LES CRYPTO-MONNAIES

1. La seconde partie est, comme annoncée, dédiée, d'une part, à l'annonce politique d'une soudaine réforme dans le paysage juridictionnel belge, la *BIBC*, coulée en avant-projet (A) et, d'autre part, à l'opposé, à l'apparent *no man's land* juridique en Belgique des *bitcoins* et autres crypto-monnaies (B), deux développements ancrés dans l'économie et impactant potentiellement l'activité de la Cour ainsi que sa capacité de peser dans le débat juridique.

### A. La *Brussels International Business Court*<sup>81</sup>

2. Le conseil des ministres a approuvé le 27 octobre 2017 l'avant-projet de loi instaurant la *Brussels International Business Court*<sup>82</sup>. Dans l'exposé des motifs, le gouvernement indique que cet avant-projet a pour objectif de répondre aux nécessités qu'ont fait apparaître « les évolutions économiques et politiques nationales et internationales de ces derniers mois » et de satisfaire aux besoins des « nombreuses institutions et entreprises internationales et européennes » ayant leur siège à Bruxelles afin notamment de permettre à Bruxelles de conserver son rôle de « plaque tournante de la vie politique et du monde des affaires au niveau international ».

Dans la mesure où les décisions rendues par ce tribunal seront de nature à faire l'objet d'un pourvoi en cassation, je crois devoir faire part à la Cour de certaines réflexions, qui sont étrangères à l'opportunité<sup>83</sup> – même si elle ne tombe pas sous le sens – de créer un tel tribunal, que l'Exposé des motifs lui-même qualifie – sans doute par mégarde – de « nouveauté exotique » (p. 6).

### 1) *Présentation*

#### a. *Notion*

3. L'avant-projet de loi entend créer un tribunal étatique dénommé *Brussels International Business Court*. Il s'agit d'un tribunal de commerce anglophone dont les limites territoriales sont « l'ensemble de la Belgique » et dont le siège est établi à Bruxelles (art. 2).

Les règles propres aux juridictions de l'arrondissement judiciaire de Bruxelles visées à l'article 157bis de la Constitution ne lui sont pas davantage applicables (Commentaire de l'article 2, p. 7) que les règles du Code judiciaire relatives à la gestion des juridictions (art. 10).

#### b. *Organisation*

---

<sup>81</sup> Bij wijze van uitzondering is dit deel van de rede op dit ogenblik niet beschikbaar in het Nederlands, omwille van het feit dat de dienst overeenstemming der teksten van het Hof, die onderbemand en in herstructurering is, ontlast werd van deze gebruikelijke taak om hen toe te laten al hun inspanningen te wijden aan het verminderen van de aanzienlijke achterstand in de vertaling van de arresten, en in het bijzonder van de koppen. Nood breekt wet.

<sup>82</sup> Que Monsieur le président de section Chr. Storck, ancien président de la Cour, trouve ici l'expression de ma profonde gratitude pour la part déterminante que le bref examen de l'avant-projet de loi lui doit. Les conclusions n'engagent que moi.

<sup>83</sup> Voyez le point de vue critique de J. Oosterbosch et F. Georges, Entretien, Le Quinzième Jour, ULiège, Mai 2018, p. 68.

4. Le *Brussels International Business Court* est dirigé par un président et un vice-président qui sont désignés par le ministre de la Justice parmi les conseillers à la cour d'appel de Bruxelles qui siègent à la Cour des marchés. Ces magistrats sont chargés de la direction administrative du tribunal mais ne sont pas eux-mêmes appelés à siéger (art. 5).

5. Un mot à propos de cette « *Cour des marchés* ».

Elle est le fruit de la loi du 25 décembre 2016 modifiant le statut juridique des détenus et la surveillance des prisons et portant des dispositions diverses en matière de justice<sup>84</sup>, elle-même la concrétisation d'une mesure annoncée dans la note de politique générale du Ministre de la Justice.

L'idée de départ est que la cour d'appel de Bruxelles dispose d'un certain nombre de compétences particulières et exclusives, principalement en ce qui concerne les marchés régulés, comme le recours contre les décisions de l'Autorité de la concurrence, de la FSMA<sup>85</sup>, de l'IBPT, de la CREG et d'autres régulateurs<sup>86</sup>. Afin de professionnaliser ces procédures assez techniques, il est créé une section spécialisée sous forme de "chambres des affaires de marchés". Ensemble, ces chambres constitueront une section appelée "Cour des marchés", notamment pour promouvoir son rayonnement international. La Cour des marchés est compétente pour l'ensemble du pays, comme c'est déjà le cas actuellement pour ce contentieux exclusif de la cour d'appel de Bruxelles.

Il est soutenu que la constitution d'une section distincte doit faciliter l'organisation interne telles que l'appui administratif ou la gestion des audiences. Les extensions de cadre pourront également être réservées à cette section, ce qui doit garantir l'encadrement spécialisé.

Cette section spécialisée compte au moins six conseillers, qui ont au minimum quinze années d'expérience professionnelle utile attestant d'une connaissance spécialisée du droit économique, financier ou des marchés. Les autres conseillers éventuels sont des conseillers ne disposant pas de cette spécialisation. La section spécialisée doit compter autant de conseillers francophones que néerlandophones. Ils doivent disposer d'une connaissance fonctionnelle de l'autre langue. Pour s'en assurer ils doivent réussir l'examen sur la connaissance orale passive et active et sur la connaissance écrite passive de l'autre langue<sup>87</sup>.

Cette section spécialisée bénéficie d'une régime d'exception puisque la formation de jugement est toujours composée de trois conseillers. La justification clé pour cet incontestable bienfait de la collégialité est double: elle se prononce toujours en première et

---

<sup>84</sup> M.B. 30 décembre 2016 (artt. 51, 56, 59, 60, 64, 75, 77, 107, 109, 111-114, 157, 158 et 160-166). Ces nouvelles règles sont entrées en vigueur le 9 janvier 2017.

<sup>85</sup> L'Autorité des services et marchés financiers, en abrégé FSMA pour *Financial Services and Markets Authority*, qui succède à la Commission bancaire. La FSMA exerce, aux côtés de la Banque Nationale de Belgique (BNB) et la CTIF, le contrôle du secteur financier belge.

<sup>86</sup> C'était là le quotidien de la dix-huitième chambre spécialisée de la cour d'appel. Elle était notamment compétente pour le recours contre des décisions de l'Autorité de la concurrence, la FSMA, l'IBPT, la CREG et d'autres régulateurs...

<sup>87</sup> Loi du 15 juin 1935 concernant l'emploi des langues en matière judiciaire (art. 43bis).

dernière instance et les affaires y traitées sont souvent très techniques avec des ramifications dans diverses matières du droit et de l'économie.

Sa compétence est assez large puisqu'elle s'étend à la plupart des compétences exclusives qui sont attribuées à la cour d'appel de Bruxelles. Celles-ci sont énumérées à la fois dans le Code judiciaire<sup>88</sup> mais aussi dans des lois ordinaires telles la loi sur les produits gazeux, la loi sur l'électricité, la loi relative à la surveillance du secteur financier, la loi sur la protection contre le faux monnayage (procédure d'appel) et la loi relative aux offres publiques d'acquisition<sup>89</sup>.

**6.** Revenons au *Brussels International Business Court*. A côté de cette direction administrative spécialisée, la juridiction est pour le surplus composée de juges « professionnels » et de juges « consulaires » qui sont repris sur deux listes établies par le ministre de la Justice sur la proposition motivée d'une commission de sélection.

Les juges « professionnels » sont choisis parmi les juges et conseillers belges, qui justifient d'une connaissance suffisante de la langue anglaise et du droit commercial international. Compte tenu de la possibilité d'un pourvoi en cassation, les magistrats de la Cour de cassation n'entrent pas en ligne de compte. Les juges « consulaires », nommés *judges in the Brussels International Business Court*, sont choisis parmi des experts belges et étrangers en droit commercial international qui justifient d'une connaissance suffisante de la langue anglaise (art. 6).

Chaque fois qu'une cause sera inscrite au rôle du *Brussels International Business Court*, le président ou le vice-président de celui-ci désignera un juge « professionnel » et deux juges « consulaires » qui composeront le siège devant lequel cette cause sera plaidée, le magistrat « professionnel » en assurant la présidence (art. 5).

**7.** Comme on ignore si le *Brussels International Business Court* aura du succès, il a paru peut-être imprudent de le doter d'emblée d'un greffe autonome.

Le greffe sera donc, à titre provisoire, assuré par le greffe de la cour d'appel de Bruxelles (article 8). Au moins deux greffiers devront justifier d'une connaissance orale et écrite de la langue anglaise correspondant au niveau B2 du cadre européen commun de référence pour les langues institué par le Conseil de l'Europe<sup>90</sup> (art. 59).

---

<sup>88</sup> Code judiciaire (artt. 101, 109bis, 207, 605quater et 633bis).

<sup>89</sup> Loi du 12 avril 1965 relative au transport de produits gazeux et autres par canalisations.- Loi du 22 février 1998 fixant le statut organique de la Banque Nationale de Belgique (art. 36/21).- Loi du 29 avril 1999 relative à l'organisation du marché de l'électricité.- Loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers.- Loi du 17 janvier 2003 concernant les recours et le traitement des litiges à l'occasion de la loi du 17 janvier 2003 relative au statut du régulateur des secteurs des postes et télécommunications belges.- Loi du 12 mai 2004 organisant une procédure de recours dans le cadre de la protection contre le faux monnayage et du maintien de la qualité de la circulation fiduciaire (art. 2).- Loi du 9 juillet portant des dispositions diverses (art. 2).- Loi du 6 juillet 2005 relative à certaines dispositions judiciaires en matière de communications électroniques (art. 2).- Loi du 1er avril 2007 relative aux offres publiques d'acquisition.- Code de droit économique.- Loi du 30 août 2013 portant le Code ferroviaire (art. 221/1-221/5).

<sup>90</sup> Le CECR définit six niveaux de compétences en langues répartis selon les trois niveaux suivants: A1 et A2 (utilisateur élémentaire), B1 et B2 (utilisateur indépendant) et C1 et C2 (utilisateur expérimenté).

### c. Compétence

8. La compétence du tribunal, qui repose sur le consentement des parties, est définie en termes très larges à l'article 15 de l'avant-projet.

Le *Brussels International Business Court* connaît, du consentement de l'ensemble des parties, en premier et dernier ressort, des contestations internationales entre entreprises qui ne relèvent pas de la compétence exclusive d'une autre juridiction (al. 1<sup>er</sup>).

Une contestation est internationale si:

- soit les parties ont leur établissement ou leur résidence habituelle dans des États différents (al. 3, a);
- soit le lieu où doit être exécutée une partie substantielle des obligations ou le lieu avec lequel l'objet du litige a le lien le plus étroit sont situés hors de l'État où les parties ont leur établissement ou leur résidence habituelle (al. 3, b);
- soit les parties sont expressément convenues que l'objet du litige a des liens avec plus d'un pays (al. 3, c);
- soit les éléments de solution du litige se trouvent en droit étranger (al. 3, d).

Ces critères extrêmement large permettent *a priori* de soumettre au *Brussels International Business Court* des litiges ne présentant aucun lien avec la Belgique et échappant en principe à la compétence internationale des juridictions de notre pays.

Cette compétence particulière aura pour effet de multiplier les cas où les juges appelés à en connaître seront amenés à faire application de la loi étrangère<sup>91</sup>.

### d. Procédure

---

Niveau B2:

*Comprendre*: comprendre des conférences et des discours assez longs et même suivre une argumentation complexe si le sujet est relativement familier; comprendre la plupart des émissions de télévision sur l'actualité et les informations; comprendre la plupart des films en langue standard.

*Lire*: lire des articles et des rapports sur des questions contemporaines dans lesquels les auteurs adoptent une attitude particulière ou un certain point de vue; comprendre un texte littéraire contemporain en prose.

*Parler*: communiquer avec un degré de spontanéité et d'aisance qui rende possible une interaction normale avec un locuteur natif; participer activement à une conversation dans des situations familières, présenter et défendre ses opinions; s'exprimer de façon claire et détaillée sur une grande gamme de sujets relatifs aux centres d'intérêt; développer un point de vue sur un sujet d'actualité et expliquer les avantages et les inconvénients de différentes possibilités.

*Ecrire*: écrire des textes clairs et détaillés sur une grande gamme de sujets relatifs aux propres intérêts; écrire un essai ou un rapport en transmettant une information ou en exposant des raisons pour ou contre une opinion donnée; écrire des lettres qui mettent en valeur le sens que l'auteur attribue personnellement aux événements et aux expériences.

<sup>91</sup> Sans doute ne sera-ce pas là un problème pour des juges belges et étrangers experts en droit commercial international.



9. Compte tenu de la nature des litiges relevant de la compétence du *Brussels International Business Court*, « [le] Code [judiciaire] en général et l'article 2 en particulier doivent être éliminés »<sup>92</sup> (sic).

Le *Brussels International Business Court* peut donc, sous réserve des dispositions reprises aux articles 24 et suivants de l'avant-projet, procéder comme il le juge approprié (art. 24)!

Les dispositions du Code judiciaire ne s'appliqueront quant à elles que lorsqu'il y est expressément fait référence.

#### e. **Pourvoi en cassation**

10. Un pourvoi en cassation est ouvert contre les décisions du *Brussels International Business Court*. Le jugement préalable ne peut être attaqué par un pourvoi qu'après le jugement définitif (art. 18) . En cas de cassation avec renvoi - ce qui, d'après le commentaire des articles (p. 15), s'observerait de moins en moins dans la jurisprudence de la Cour !!! -, la cause est renvoyée devant le *Brussels International Business Court* autrement composé, qui se conformera à la décision de la Cour sur le point de droit jugé par elle (art. 19).

La requête en cassation peut être rédigée en anglais (art. 58, 2°) ! L'usage de la langue est réglé comme lorsque la décision attaquée est rédigée en allemand.

Le contrôle de la Cour devra donc, à l'instar du régime en usage à la Cour en cas de requête en langue allemande, s'effectuer sur la base de traductions.

## 2) **Avis du Conseil supérieur de la justice**

### a. **L'avant-projet in globo**

11. L'avis d'office adopté le 14 mars 2018 par le Conseil supérieur de la Justice sur l'avant-projet de loi instaurant la *Brussels International Business Court* est pour le moins critique, dès lors que sur la base des trois problématiques qu'il pense devoir épinglez, il fait connaître sa nette opposition à la création de la BIBC, telle qu'envisagée dans l'avant-projet<sup>93</sup>.

En résumé, l'Assemblée générale du CSJ est d'avis que:

- « le justiciable a droit à des institutions judiciaires indépendantes. L'avant-projet ne garantit pas l'indépendance de la BIBC et réserve, en outre, au pouvoir exécutif des compétences normalement dévolues au pouvoir législatif ou au CSJ, lequel est évincé dans des missions que la Constitution lui attribue. »

- « l'adoption de cet avant-projet aura des incidences sur le fonctionnement du pouvoir judiciaire dès lors qu'il est question de puiser, dans les juridictions ordinaires, sans compensation, les moyens humains destinés à permettre le fonctionnement de la BIBC, ce qui aggravera la situation critique dans laquelle se trouve déjà le pouvoir judiciaire et par voie de conséquence celle de tous les justiciables qui y ont recours, [et il faut craindre] que la

<sup>92</sup> Voir l'Exposé des motifs, p. 4) et le commentaire de l'article 2, p. 7.

<sup>93</sup> CSJ, Avis sur l'avant-projet de loi instaurant la *Brussels International Business Court*, 14 mars 2018, en ligne sur le site-web du CSJ.

création de la BIBC n'engendre une rupture d'égalité entre les justiciables, certains bénéficiant d'une juridiction conforme à leurs souhaits, dotée de moyens de nature à répondre à leurs attentes, à l'inverse d'autres, ne pouvant prétendre à tel privilège. »<sup>94</sup>

- « le financement de la BIBC [est] si peu transparent et [il] ne peut valider la conception nouvelle d'un financement privé de la fonction de juger, véhiculée dans l'avant-projet de loi, suivant laquelle ceux qui s'adressent à la justice doivent la financer et qui risquerait, à terme, de s'étendre à d'autres contentieux et de porter atteinte à l'accès de tous à la justice. »<sup>95</sup>

## **b. Le pourvoi en cassation**

**12.** Sur le recours en cassation, procédure prévue à l'article 16 de l'avant-projet de loi, et qui justifie la présente brève communication, le CSJ n'est pas plus accommodant, puisqu'il considère ce recours « peu utile »<sup>96</sup>.

Il s'en explique en mettant en perspective la mission et les pouvoirs de la Cour relativement aux droits soumis à sa juridiction, que ce soit « au fond » ou dans la procédure.

Quant au fond d'abord, partant du constat que la BIBC sera, par définition, amenée à faire très majoritairement application de la loi étrangère, le CSJ rappelle judicieusement que la Cour de cassation n'a (actuellement) pas pour mission d'assurer l'exacte et uniforme interprétation de la loi étrangère. Et, s'agissant de celle-ci, il observe que « la Cour de cassation n'exerce sur l'application de celle-ci qu'un contrôle de conformité, beaucoup plus léger que son habituel contrôle de légalité ».

Ensuite, quant à la procédure, elle n'est régie par les dispositions du Code judiciaire que lorsqu'il y est fait expressément référence; les règles de procédure habituellement applicables, expressément énoncées par l'avant-projet de loi, sont inspirées par la loi-type sur l'arbitrage commercial international de la commission des Nations Unies pour le droit commercial international (CNUDCI).

Par conséquent, conclut le CSJ, « il suit, d'une part, du contrôle limité de la Cour de cassation sur l'application de la loi étrangère, d'autre part, de la particularité des règles de procédure applicables qu'un pourvoi en cassation peut sembler ne présenter guère d'utilité et on peut dès lors s'interroger s'il ne convient pas de supprimer de l'avant-projet de loi l'existence d'un pourvoi en cassation, sauf éventuellement quant au contrôle de la bonne application des règles de compétence, et tout en lui laissant le soin de statuer dans le cadre de la prise à partie et de contrôler la légalité de la composition du siège.

La possibilité de pourvois en cassation peut en outre paraître contre-productive par rapport à l'objectif de rapidité de la procédure poursuivi par les auteurs de l'avant-projet de loi. »

## **3) Commentaire**

---

<sup>94</sup> Avis, Introduction, p.1.

<sup>95</sup> Il est renvoyé aux développements de ces critiques sévères faites par l'Assemblée générale du CSJ dans ledit avis.

<sup>96</sup> Avis, point 6, p. 10.

## a. Le pourvoi en cassation

13. Quant à la pertinence d'un recours en cassation, nous partageons, pour l'essentiel, sa remise en cause par le CSJ. Les écueils majeurs, quant à ce, sont bien décelés dans l'avis précité.

### (i) Contrôle formel

14. Commençons par la procédure applicable devant la BIBC.

L'article 2 de l'avant-projet dispose: « L'article 73 du Code judiciaire, modifié par les lois des 19 juillet 2012 et 1<sup>er</sup> décembre 2013, est complété par deux alinéas rédigés comme suit:

*« Il y a également un tribunal de commerce anglophone, appelé Brussels International Business Court, en abrégé BIBC, dont les limites territoriales sont l'ensemble de la Belgique et dont le siège est établi à Bruxelles.*

*L'organisation, la compétence, en ce compris le règlement des conflits sur la compétence, et le fonctionnement de la BIBC, en ce compris de la procédure, ne sont réglés par les dispositions du présent Code aussi bien que des lois spéciales, s'ils s'y rapportent expressément, sans préjudice de l'application de la cinquième partie du présent Code.* »<sup>97</sup>.

Ce n'est pas rien pour un « tribunal étatique »!

Car il s'agit bien d'un tel; le commentaire de cette disposition ne laisse aucun doute:

*« Le fait que la BIBC soit un tribunal unique, compétent pour l'« ensemble de la Belgique » implique que bien qu'établi à Bruxelles, il n'est pas une juridiction de l'arrondissement de Bruxelles et n'est donc pas visé par l'article 157bis du Code judiciaire qui leur est exclusivement applicable. »*

Toutefois, nous apprend ce commentaire, « Même s'il s'agit d'un tribunal étatique, comme les autres cours et tribunaux, les besoins spécifiques de la BIBC font que le Code judiciaire ne peut sans plus et sans préjudice d'exceptions ponctuelles s'appliquer en tant que droit commun, de sorte que ce code en général et l'article 2 en particulier doivent être éliminés. ».

Cela étant, les rédacteurs ont bien perçu une difficulté, de taille: « Cela ne s'applique évidemment pas à la saisie conservatoire et aux moyens d'exécution dans lesquels le droit commun (cinquième partie du Code judiciaire) reste pour d'évidentes raisons d'application, même si dans de nombreux cas, l'exécution sera (co-)régie par des instruments internationaux. »

---

<sup>97</sup> Nous soulignons. "Art. 2. - Artikel 73 van het Gerechtelijk Wetboek, gewijzigd bij de wetten van 19 juli 2012 en 1 december 2013", wordt aangevuld met twee leden, luidende: "Tevens is er een Engelstalige rechtbank van koophandel, Brussels international Business Court genoemd, afgekort BIBC, waarvan de gebiedsomschrijving bestaat uit geheel België en waarvan de zetel gevestigd is te Brussel.

De organisatie, de bevoegdheid, met inbegrip van de regeling van de geschillen van bevoegdheid, en de werking van het BIBC, met inbegrip van de rechtspleging, worden slechts geregeld door de bepalingen van dit Wetboek zowel als van bijzondere wetten, die er uitdrukkelijk betrekking op hebben, onverminderd de toepassing van deel V van dit Wetboek."

Cette prudence prise, les auteurs reprennent de plus belle: « Pour le surplus, la BIBC est donc régie de manière exhaustive par des dispositions particulières, dans le Code judiciaire ou des lois particulières, qui valent exclusivement pour la BIBC ou qui y sont déclarées explicitement applicables. ».

Pour les plus incroyables devant tant de hardiesse, l'exposé des motifs donne le ton et la mesure:

*« L'alignement de la BIBC sur les milieux des affaires internationaux, en vue de trancher des litiges commerciaux internationaux, requiert également sa dissociation du droit procédural commun belge qui ne contient pas nécessairement les instruments les plus adaptés pour le règlement de ces différents typiques, a fortiori si ces litiges n'ont aucun rattachement avec la Belgique sur le plan juridique ou du contenu.*

*Sauf en ce qui concerne l'exécution de ses jugements, l'organisation, la compétence, en ce compris du règlement des conflits de compétence, et le fonctionnement de la BIBC, en ce compris de la procédure, sont dès lors en principe exclusivement régis par des règles particulières. Et pour arriver à cela, il est plus facile et transparent d'écarter tout, nonobstant l'application ponctuelle de certaines dispositions, que de procéder inversement (voir le nouvel article 73, al. 4, du Code judiciaire).*

*En ce qui concerne la procédure, le choix s'est porté sur une application mutatis mutandis, du moins en principe, de la loi type sur l'arbitrage commercial international de la Commission des Nations unies pour le droit commercial international (CNUDCI)<sup>98</sup>. Cette loi type est, à cet égard, l'instrument le plus adapté, précisément en raison du fait qu'elle a été élaborée en vue du règlement de litiges commerciaux internationaux et donc qu'elle tient également compte des différences d'approche entre les systèmes juridiques occidentaux-continentaux et anglo-américains, notamment en matière de l'administration de la preuve. Les acteurs des milieux d'affaires internationaux la connaissent donc très bien. Ce n'est pas pour rien que cette loi type a également inspiré la nouvelle loi belge sur l'arbitrage<sup>99</sup>, même si elle ne peut, également en l'espèce, être reprise que mutatis mutandis, principalement en raison du fait que la BIBC est bel et bien un tribunal étatique et non un tribunal arbitral. Vu également qu'à la lumière des évolutions de la procédure civile interne, un certain nombre de règles dérogatoires doivent encore être prises, cette transposition s'effectue donc dans différentes dispositions légales particulières, le cas échéant, adaptées.*

*En ce qui concerne la procédure également, les règles particulières sont exhaustives afin que l'on ne puisse pas se « replier », conformément à l'article 2 du Code judiciaire, sur les dispositions de ce Code non expressément contredites.*

*Certaines règles générales du droit commun sont toutefois déclarées applicables et, dans ces cas, elles le sont expressément. Et au cas où un hiatus devait encore demeurer, la BIBC*

---

<sup>98</sup> Telle qu'adoptée par la Commission des Nations Unies pour le droit commercial international le 21 juin 1985, et amendée par elle le 7 juillet 2006.

<sup>99</sup> Voir la loi du 24 juin 2013 « modifiant la sixième partie du Code judiciaire relative à l'arbitrage », par laquelle la loi type concernant l'arbitrage a (en grande partie) été transposée dans les nouveaux articles 1699-1715 du Code judiciaire ».

*déterminera elle-même la manière dont il conviendra de (continuer à) procéder. À cet égard, il y a lieu de souligner ici la reprise mutatis mutandis de l'article 19.2 de la loi type de la CNUDCI qui dispose ce qui suit: « La BIBC peut, sous réserve de l'application des dispositions du présent chapitre, diriger le procès comme elle le juge approprié. Les pouvoirs conférés à la BIBC comprennent celui de juger de la recevabilité, de la pertinence, de l'exactitude et de l'importance de toute preuve produite ». En outre, la BIBC fonctionnera, à l'évidence, dans le cadre du droit fondamental à une bonne administration de la justice qui, en bref, garantit l'accès à un juge indépendant et impartial, lequel tranche, de manière motivée et dans un délai raisonnable, un différend juridique à l'issue d'un débat public et contradictoire, comme le garantissent les principes généraux du droit et, en particulier, l'article 6 de la CEDH et l'article 14 du PIDCP. ».*

**15.** Et la Cour de cassation dans tout cela?

Avec le CSJ, il faut bien admettre que relativement au contrôle formel, le texte de l'article 2 de l'avant-projet de loi posera inévitablement des difficultés d'interprétation, ne serait-ce que concernant les termes « s'y rapportent » ou « ne sont réglés par les dispositions du (Code judiciaire) aussi bien que des lois spéciales ».

D'ailleurs, en soi, ce texte ouvre le bal puisqu'il nécessite déjà une correction, comme le relève le CSJ. Le texte en néerlandais énonce « worden slechts geregeld door de bepalingen van (het Gerechtelijk Wetboek) zowel als van bijzondere wetten, die er uitdrukkelijk betrekking op hebben (...) ». Ils s'agit donc du Code judiciaire et des lois spéciales, qui doivent se rapporter à la procédure<sup>100</sup>. Par contre en français le texte énonce: « ne sont réglés par les dispositions du présent Code aussi bien que des lois spéciales, s'ils s'y rapportent expressément ». Est-ce à dire que seuls « ils », c'est-à-dire les lois spéciales, doivent s'y rapporter? Bien évidemment non. Donc, il eut fallu écrire: « si elles », c'est-à-dire les dispositions du Code et les lois spéciales...

**16.** Ennuyeuse est la question du champ et de l'étendue du contrôle de la Cour. Elle va difficilement pouvoir se mêler de toutes les règles de procédure « non étatiques » que les parties se seront données librement; d'ailleurs il ne semble pas qu'on le lui demande. Restent donc « les dispositions du Code et les lois spéciales », parmi lesquelles l'article 25 de l'avant-projet vise expressément les « articles 32ter, 46/1 et 860 à 866 »<sup>101</sup>, et encore, ils ne s'appliqueront, selon la même disposition, que « par analogie »; il en va de même, selon l'article 33 de l'avant-projet, pour les « articles ...(à compléter par les règles générales en matière de citation) 701 à 703 et 705 à 706, al. 1<sup>er</sup> à 3, »<sup>102</sup> ou encore, suivant l'article 34, des « articles 713 et 719 »<sup>103</sup>.

D'un point de vue managérial, mettre en marche les ressources limitées de la Cour pour un contrôle somme toute limité à quelques règles judiciaires relatives à la notification, la communication et le dépôt par voie électronique, les exceptions de nullité, l'introduction par

<sup>100</sup> Voir l'Exposé des motifs, p. 4) et le commentaire de l'article 2, p. 7.

<sup>101</sup> Notification, communication et dépôt par voie électronique et les exceptions de nullité.

<sup>102</sup> Introduction par citation.

<sup>103</sup> Inscription au rôle.

citation ou encore l'inscription au rôle, dans un procès commercial portés par des lois étrangères et mené en langue anglaise sur la base de règles de procédure applicable en matière d'arbitrage conventionnel international, ne convainc pas d'emblée. En tout cas, si tant est qu'il puisse être utile, la nature des litiges venant du *Brussels International Business Court* rend le contrôle formel par la Cour peu aisé voire très incertain. La Cour n'a pas coutume de faire dans le jeu de piste.

### **(ii) Contrôle de légalité**

**17.** Pas plus séduisante est en l'état actuel du projet la perspective, à côté du contrôle formel dont l'utilité est sans doute toute relative, du contrôle du droit étranger, à effectuer à partir de la langue anglaise.

**18.** Examinons d'abord le contrôle du droit étranger. Comme le souligne le CSJ, la Cour n'a, en l'état actuel des textes qui régissent sa mission et au vu de sa jurisprudence, absolument pas pour mission d'assurer l'exacte et uniforme interprétation de la loi étrangère; aussi n'exerce-t-elle sur l'application de celle-ci qu'un contrôle de conformité, beaucoup plus léger que son habituel contrôle de légalité. Là aussi, l'on peut donc se demander l'utilité de prévoir ce recours.

Si d'aucuns objectent que la Cour se penche régulièrement sur l'application de droit transnational, en particulier du droit européen, c'est perdre de vue, d'une part, que c'est là du droit « national » par incorporation, faisant partie de l'arsenal juridique interne et, d'autre part, quand la Cour a des doutes sur l'interprétation de ces normes, elle se tourne vers les interprètes autorisés que sont les juridictions luxembourgeoise et strasbourgeoise!

**19.** L'avant-projet, en guise de justification, souligne que “des initiatives similaires sont d'ailleurs développées dans les pays voisins<sup>104</sup>, tels les Pays-Bas avec le projet de loi « houdende wijziging van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering en de Wet griffierechten burgerlijke zaken in verband met het mogelijk maken van Engelstalige rechtspraak bij de internationale handelskamers van de rechtbank en het gerechtshof Amsterdam »”<sup>105</sup>.

C'est exact car le projet hollandais est “similaire” mais il se singularise toutefois par une différence de taille: l'article 30r, 1, inséré dans le *Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering* énonce: “*Indien de rechtbank of het gerechtshof Amsterdam bevoegd is kennis te nemen van een geschil dat is ontstaan of zal ontstaan naar aanleiding van een bepaalde rechtsbetrekking die ter vrije bepaling van partijen staat en het een internationaal geschil betreft, kunnen partijen die dit uitdrukkelijk zijn overeengekomen bij de internationale handelskamer van deze rechtbank of dit gerechtshof procederen in de Engelse taal*”.

On saisira d'emblée la nuance: Il s'agit donc là, non de rendre une juridiction compétente pour connaître de litiges qui ne doivent pas être portés devant elle mais de permettre aux

<sup>104</sup> Il eut été intéressant de communiquer ces initiatives autres que hollandaise.

<sup>105</sup> Exposé des motifs, p. 2.

parties de plaider en anglais un litige qui relève de la compétence de la juridiction qui en est normalement saisie<sup>106</sup>. Solution intéressante, plutôt médiane et plus sage, n'est-il pas?

**(iii) Emploi de la langue anglaise devant la Cour**

**20.** Ensuite, l'emploi de la langue anglaise devant elle est, en l'état actuel de l'outillage linguistique de la Cour, hasardeux et ne s'accommode pas avec la rigueur terminologique en usage pour une procédure en cassation et les sentences qui en sont le produit.

**21.** Revenons un instant à l'avant-projet.

En un « *Chapitre 3. - Modifications de la loi du 15 juin 1935 sur l'emploi des langues en matière Judiciaire* », l'article 56 dispose que dans la loi du 15 juin 1935 sur l'emploi des langues en matière judiciaire, il est inséré un article 2/1 rédigé comme suit: « Art. 2 / 1 . Devant la BIBC, toute la procédure en matière contentieuse est faite en anglais. ».

Quant à l'article 57, il dispose que l'article 8 de la même loi est complété par un alinéa rédigé comme suit: « Cette disposition s'applique par analogie à la BIBC. ».

Pour rappel cet article 8 de la loi sur l'emploi des langues (LELJ) énonce: « *Si les pièces ou documents produits dans une instance sont rédigés dans une autre langue que celle de la procédure, le juge peut, à la demande de la partie contre laquelle ces pièces ou documents sont invoqués, ordonner par décision motivée la traduction de ceux-ci dans la langue de la procédure. La décision du juge n'est susceptible ni d'opposition ni d'appel. Les frais de traduction entrent en taxe.* »

Suivant l'article 58 de l'avant-projet, à l'article 27bis de la même loi, remplacé par la loi du 23 septembre 1985, les modifications suivantes sont apportées:

1° dans la phrase introductive, les mots « en allemand » sont remplacés par les mots « en allemand ou en anglais »;

2° dans le § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, les mots « ou en allemand » sont remplacés par les mots « en allemand ou en anglais »;

3° dans le § 1<sup>er</sup>, alinéa 3, les mots « en allemand » sont remplacés par les mots « en allemand ou en anglais ».

Enfin, l'article 59 se tourne vers le personnel judiciaire pour disposer que l'article 53, § 3, de la même loi, modifié par les lois des 19 juillet 2012 et 6 janvier 2014, est complété par un alinéa rédigé comme suit:

« Au moins deux greffiers près la cour d'appel de Bruxelles, dont le nombre peut être adapté par le Roi, justifient d'une connaissance de la langue anglaise, dont le niveau correspond au niveau B2 du Cadre européen commun de référence pour les langues, comme institué par le Conseil de l'Europe, pour l'expression orale et l'expression écrite. Le § 6, alinéas 1<sup>er</sup> et 5, est d'application par analogie. ».

<sup>106</sup> E. DIRIX, « Procederen in het Engels », Rechtsk. Weekbl., 2017, 42.

**22.** Les commentaires relatifs aux deux premières dispositions ne nous éclairent pas véritablement davantage puisque de l'article 56 il est dit que cette disposition instaure la procédure en anglais devant la BIBC et qu'au titre de l'article 57, l'article 8 précité de la LELJ est reproduit et dit que cette disposition doit être déclarée expressément applicable à la BIBC.

Par contre, des commentaires relatifs aux deux articles suivants il y a peut-être plus à tirer. En vertu de l'article 58 de l'avant-projet, la réglementation actuelle pour les jugements en allemand attaqués devant la Cour de cassation est étendue aux décisions en anglais de la BIBC; quant à l'article 59, le commentaire nous apprend que le niveau de connaissance de la langue anglaise B2 du Cadre européen commun de référence, auquel les deux greffiers près la cour d'appel de Bruxelles doivent satisfaire, signifie: « Peut comprendre le contenu essentiel de sujets concrets ou abstraits dans un texte complexe, y compris une discussion technique dans sa spécialité. Peut communiquer avec un degré de spontanéité et d'aisance tel qu'une conversation avec un locuteur natif ne comportant de tension ni pour l'un ni pour l'autre. Peut s'exprimer de façon claire et détaillée sur une grande gamme de sujets, émettre un avis sur un sujet d'actualité et exposer les avantages et les inconvénients de différentes possibilités. » (voir annexe 2).

Et puis, précise le commentaire, le renvoi au § 6, alinéa 5, de l'article 53 de la loi sur l'emploi des langues en matière judiciaire signifie que les intéressés doivent posséder un certificat de connaissance suffisante de l'anglais délivré par le Bureau de sélection de l'Administration fédérale (SELOR). Il existe pour cela un précédent, car les articles 8 et 9 de l'arrêté royal du 21 juillet 2016 « fixant le statut des agents de la carrière extérieure et de la carrière consulaire » disposent que: « Le recrutement dans la carrière extérieure, l'administrateur délégué [du Bureau de sélection de l'Administration fédérale] organise, à la demande du ministre, une sélection comparative qui conduit à un classement des lauréats. [...] Le programme de la sélection comparative comprend: [..] 3° un examen linguistique portant sur la connaissance de la langue anglaise, dont le niveau correspond au niveau C1 du Cadre européen commun de référence pour les langues, comme institué par le Conseil de l'Europe, pour l'expression orale et l'expression écrite. »

**23.** Observons d'emblée que la comparaison avec l'emploi de la langue allemande devant la Cour n'est pas raison. Pour parfaitement saisir la portée de ce qui suit il n'est pas inutile de rappeler que, si la décision attaquée a été rendue en allemand, l'article 27*bis* de la loi sur l'emploi des langues en matière judiciaire (LELJ) dispose ce qui suit:

« § 1<sup>er</sup>. Dans les affaires auxquelles les règles de la procédure en cassation **en matière civile** sont applicables, le demandeur rédige à son choix la requête en cassation en français, en néerlandais ou en allemand [*ou en anglais*] .

Si la requête est rédigée en français ou en néerlandais, le choix de la langue détermine à l'égard de tous la langue dans laquelle sera faite la procédure.

Si la requête est rédigée en allemand [*ou en anglais*] ou si plusieurs requêtes concernant la même décision sont rédigées en différentes langues, le premier président rend, dès l'introduction du pourvoi, une ordonnance déterminant la langue dans laquelle sera faite la procédure.



Cette langue doit être utilisée dans toute acte procédural. Ainsi la Cour ne répondra pas à une fin de non-recevoir soulevée dans un mémoire en réponse rédigé partiellement dans une autre langue que celle de la procédure.

§ 2. Dans les **autres affaires**, les déclarations de pourvoi sont faites et les requêtes ou mémoires sont rédigés par les parties à leur choix, en français, en néerlandais ou en allemand [ou en anglais].

Si toutes les déclarations, toutes les requêtes et tous les mémoires concernant la même décision sont rédigés en français ou en néerlandais, le choix de la langue détermine à l'égard de tous la langue dans laquelle sera faite la procédure à l'audience. »

Si les déclarations, requêtes et mémoires sont rédigés en allemand [ou en anglais] ou en différentes langues, le premier président rend, au moment de la distribution de la cause, une ordonnance déterminant la langue dans laquelle sera faite la procédure à l'audience.

**24.** En pratique, lorsque la requête est rédigée en langue allemande parce que dirigée contre une décision judiciaire prise dans l'arrondissement judiciaire d'Eupen ou par les juridictions d'appel de Liège, le premier président rend une ordonnance, qui, jusqu'à présent, a en règle désigné la langue française comme langue de la procédure, aussi bien dans les affaires auxquelles les règles de la procédure en cassation en matière civile sont applicables, que dans d'autres procédures.

Ceci implique que tous les actes procéduraux sont traduits en français<sup>107</sup>, que le projet d'arrêt rédigé par le conseiller-rapporteur, les conclusions de l'avocat général et les échanges de variantes entre conseillers se font en français. C'est le conseiller-rapporteur qui ordonne la traduction, aux frais du Trésor, de tout ou partie des pièces; il en contrôle la pertinence et, à sa suite, l'avocat général « germanophone » en fait de même. La délibération, on s'en doutera, se tiendra également en français.

**25.** En vertu de l'article 28 LELJ, les arrêts de la Cour de cassation sont prononcés dans la langue de la procédure. Les arrêts prononcés en français ou en néerlandais sont traduits respectivement en néerlandais ou en français. Si la décision attaquée a été rendue en allemand, l'arrêt est en outre traduit dans cette langue. Toutefois, en pratique, le greffe attend qu'une partie le demande...ou que le parquet l'impose. C'est, dans les faits, plutôt l'exception.

Cette traduction est généralement établie par la cour ou le tribunal qui a rendu la décision attaquée, sous le contrôle d'un membre de la Cour de cassation désigné à cet effet par le premier président.

**26.** Enfin, et surtout, l'article 43quater de cette loi dispose qu'à la Cour de cassation un membre du siège et un membre du parquet doivent justifier de la connaissance de la langue allemande. Cette justification se fait conformément aux exigences réglementaires devant un jury idoine du SELOR.

---

<sup>107</sup> C'est le conseiller- rapporteur qui ordonne la traduction, aux frais du Trésor, de tout ou partie des pièces.

Il s'agit là d'une connaissance qu'il est convenu de qualifier en termes usuels de « connaissance approfondie ».

**27.** Suivant le futur nouvel article 85/2, § 1<sup>er</sup> du Code judiciaire (article 6 de l'avant-projet), il est exigé pour le président du siège de la BIBC et les *Judges in the BIBC* qui font partie du siège qu'ils justifient d'une connaissance suffisante de la langue anglaise vérifiée par une commission de sélection.

Au sujet de cette légèreté par rapport aux deux greffiers, le commentaire explique que « Pour ce qui est de la connaissance de l'anglais, aucun critère formel - un certificat délivré par Selor - ne semble devoir être requis. Cette connaissance doit évidemment être vérifiée par la commission de sélection (voir infra), mais l'expertise indispensable en droit commercial international rend peu probable la possibilité pour des candidats qui n'en maîtrisent pas suffisamment la lingua franca d'être pris en considération. ». Cela ne manque pas de logique.

Mais que dire des conseillers et avocats généraux de la Cour? Sauf erreur, l'avant-projet est muet, sans doute volontairement. C'est, certes, flatteur pour la Cour.

Cela dit, la Cour de cassation de Belgique est en droit, et pour une large part en fait, une juridiction bilingue néerlandais-français, qui fait un contrôle de légalité pointu, dans l'intérêt d'une sécurité juridique maximale. Le service de la concordance des textes (la traduction) de la Cour tente avec des bonheurs divers de traduire une production fournie d'arrêts<sup>108</sup> et de sommaires qui le dépasse. Les effectifs de ce service devraient être augmentées d'au moins la moitié mais c'est là, en raison du refus des autorités décidant et disposant des moyens budgétaires de la Cour, qui déjà rechignent à combler les cadres légaux, un vain espoir.

Il n'est déjà plus aisé, pour la Cour, de recruter des magistrats à haute compétence professionnelle utilisant avec aisance les deux langues nationales dominantes, a fortiori quand il faudrait en connaître au moins trois ! La langue anglaise peut à des degrés divers être connue de l'un ou l'autre magistrat et collaborateurs de la Cour. Mais de là à ce qu'une large formation de jugement la maîtrise au point de lui permettre une qualité de travail en profondeur équivalente à celle fournie en français ou en néerlandais, c'est autre chose !

**28.** L'anglais n'étant pas (et ne devant pas être) une langue connue de la Cour, toutes les pièces devraient être traduites. Le concept ministériel est, on l'a déjà dit, flatteur pour la Cour en la créditant d'un haut *skil* linguistique. Mais la réalité sur le terrain est autre. On peut le regretter. Toutefois, en l'occurrence, le travail de la juridiction de cassation ne s'accommode pas d'approximations et, faut-il insister, il est illusoire de penser que les pouvoirs publics donneraient à la Cour les moyens d'une politique linguistique à la hauteur de ses attentes.

Ou bien faudrait-il supposer que la procédure devant la Cour soit également payante, avec des dépens couvrant ces frais de traductions et d'interprétariat? Il est permis d'en douter. En effet, alors que la procédure devant le *Brussels International Business Court* sera facturée aux parties, les dépens comprenant notamment les frais de voyage et de séjour des *judges in the*

---

<sup>108</sup> En raison des difficultés de fonctionnement, les traductions des conclusions des avocats généraux sont devenues tout à fait exceptionnelles afin de dégager des ressources supplémentaires pour les arrêts et les sommaires.

*Brussels International Business Court*, en revanche les frais de la traduction ordonnée par le conseiller rapporteur devraient être à la charge du trésor !

29. Certes, les esprits inspirés citeront la Cour européenne des droits de l'homme ou la Cour de Justice de l'Union européenne à Luxembourg voire la Cour de justice Benelux, traitant sans difficultés apparentes de pièces rédigés en diverses langues. Cette affirmation appelle deux corrections: d'abord, à la CJUE, la langue de travail, notamment pour construire les arrêts, est, selon nos informations, exclusivement le français. Le président belge de cette haute juridiction, M. le professeur K. Lenaerts, insiste sur l'impérieuse nécessité de cette sévérité car elle est un facteur majeur de sécurité juridique dans la production jurisprudentielle de cette Cour. Ensuite, il importe de relever que cette Cour s'est vu allouer à l'origine les moyens adéquats garantissant une traduction d'excellente facture dans des délais raisonnables. La CEDH utilise le français et l'anglais comme langue de travail. Là aussi, les interprètes et traducteurs doivent faire merveille mais dans la pratique l'on constate des divergences, parfois problématiques, dans les diverses versions. Enfin, rappelons que si ces Cours sont les interprètes du droit conventionnel originaire et dérivé soumis à leur contrôle, elles se composent de juges et d'avocats généraux plurilingues, dont pour la plupart l'anglais est, à côté du français et leurs langue(s) maternelle(s) respectives, la troisième langue véhiculaire. Quand l'on est proposé à une fonction dans ces juridictions européennes, le plurilinguisme en fait et en droit est un *basic skills* incontournable. Quant à la Cour de Justice Benelux, les langues de travail sont le français et le néerlandais, langues maternelles respectives des magistrats et membres du greffe.

#### **b. L'avant-projet in globo**

30. Un dernier mot car il nous est difficile de faire l'impasse sur les graves lacunes que le CSJ reproche à l'avant-projet de création d'une nouvelle juridiction commerciale dans l'organisation judiciaire, ce qui n'est quand même pas un jeu de bac à sable.

Pour ma part, je retiendrai la critique portant sur « *La nécessaire indépendance d'un tribunal étatique* » et « *Un financement peu transparent* », pour, en les combinant, en faire en quelque sorte un troisième grief.

A propos de « *la nécessaire indépendance d'un tribunal étatique* » le CSJ relève notamment:

*« La volonté clairement exprimée par le gouvernement en instaurant la BIBC est de créer un tribunal étatique. La BIBC n'est en effet que l'appellation commerciale et internationale d'un tribunal de commerce compétent pour l'ensemble de la Belgique, dont le siège est établi à Bruxelles et dont la langue est l'anglais.*

*Cette volonté affichée de rattacher la future juridiction au pouvoir judiciaire ne peut constituer une simple façade et il faut se garder de clamer ce rattachement sans prévoir les garanties d'indépendance nécessaires à toute procédure juridictionnelle. Si certains aménagements peuvent être autorisés pour répondre aux nécessités propres de la nouvelle juridiction (anglais, procédure, ...) ou d'autres envisagés (absence de pourvoi en cassation, ...), il s'impose cependant de conserver pour ce nouveau tribunal ce qui est de l'essence même du pouvoir judiciaire, à savoir son indépendance, tant réelle qu'apparente.*

Comme il le sera expliqué ci-après, le CSJ estime que l'avant-projet ne garantit pas l'indépendance de la BIBC et qu'il réserve au pouvoir exécutif des compétences normalement dévolues au pouvoir législatif ou au CSJ, organe constitutionnel indépendant des trois pouvoirs »<sup>109</sup>.

Quant à « un financement peu transparent », le CSJ relève:

« L'exposé des motifs annonce que la BIBC sera 'en principe « autosuffisante' et ne sera 'pas financée sur le budget ordinaire du pouvoir judiciaire'. Le Conseil supérieur de la Justice ne peut qu'encourager le gouvernement à s'inscrire dans cette perspective et espère qu'il ne s'agit pas là juste d'un "effet d'annonce".

L'« autosuffisance » de la BIBC alléguée n'est cependant, à ce stade, pas établie. Le CSJ constate que l'exposé des motifs ne réfère à aucune étude chiffrée précise sur les coûts directs et indirects générés par l'avant-projet de loi. Ceci laisse a priori penser qu'aucune étude de la sorte n'a été réalisée, ce que le CSJ trouve fortement regrettable car tout moyen qui serait pris sur le budget du pouvoir judiciaire pour financer cette "nouveauauté exotique" – pour reprendre des termes utilisés dans l'exposé des motifs – viendrait en débet des moyens, déjà insuffisants, alloués à la justice dont peuvent bénéficier les citoyens et autres personnes morales. Le CSJ estime absolument nécessaire que le gouvernement précise, avec la rigueur qu'il convient, comment il compte financer toutes les dépenses liées à l'instauration de la BIBC, telles que les dépenses à effectuer pour l'achat ou la location des locaux (ou les frais liés à l'éventuelle digitalisation de la procédure), et celles nécessaires pour compenser la force de travail "prélevée" par la BIBC au sein des juridictions d'origine.

La lecture du texte de l'avant-projet laisse craindre que des coûts indirects ne soient pas pris en compte ou soient mis à charge du budget de la justice. A suivre l'avant-projet, il semble que les traitements du Président et du Vice-Président de la BIBC, et des présidents de siège<sup>110</sup>, 'prêtés' à la BIBC par leur juridiction d'origine, resteraient payés par le budget de la justice<sup>111</sup>.

Si l'étude chiffrée approfondie recommandée ci-avant venait à montrer des transferts de moyens du budget de la Justice vers la BIBC (ou vers tout ce qui est nécessaire de près ou de loin pour la mise en œuvre de l'avant-projet de loi), l'avant-projet de loi pourrait s'avérer néfaste pour la perception des citoyens et leur confiance en la Justice, qui constitue une des

---

<sup>109</sup> CSJ, Avis, p. 2.

<sup>110</sup> En ce qui concerne les 'Judges in the BIBC', l'article 11 de l'avant-projet de loi prévoit que c'est le pouvoir exécutif qui détermine les jetons de présence pouvant leur être alloués et les modalités de l'indemnisation des frais de parcours et de séjour de ceux-ci. On peut s'interroger quant à la conformité de l'article 356 du Code judiciaire (ainsi élargi) à l'article 154 de la Constitution. Par ailleurs, la nécessaire indépendance du pouvoir judiciaire par rapport au pouvoir exécutif nécessite que les montants des jetons de présence et les règles relatives à leur attribution soient bien déterminés à l'avance et de manière générale (s'agira-t-il d'ailleurs bien des mêmes jetons pour toutes les affaires?), et non au moment où la BIBC est saisie.

<sup>111</sup> L'article 45 de l'avant-projet de loi prévoit que les dépens comprennent 'le coût et les émoluments et salaires des actes judiciaire' – expression qu'il convient de clarifier car un acte judiciaire n'a ni émolument ni salaire – ainsi que 'les états de frais des magistrats et des greffiers, approuvés par le président de la BIBC, et les frais d'actes, lorsqu'ils ont été faits dans la seule vue du procès', sans prévoir le mode de calcul. Ceci ne couvre pas l'entièreté des dépenses liées de près ou de loin à la BIBC.

*préoccupations majeures du CSJ, en leur donnant l'impression d'instaurer une justice inégalitaire »<sup>112</sup>.*

### 31. Que dit l'avant-projet?

Dans son « *chapitre 4. Création d'un Fonds Brussels International Business Court,* » un article 60 dispose qu'en application de l'article 62, § 1<sup>er</sup>, de la loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'Etat fédéral un Fonds Brussels International Business Court, en abrégé Fonds BIBC, est créé.

Le Fonds est géré par le SPF Justice. Suivant l'article 61, « dans le tableau annexé à la loi organique du 27 décembre 1990 créant des fonds budgétaires, la rubrique 12 est complétée comme suit:

Dénomination du fonds budgétaire organique:12 – 4: Fonds Brussels International Business Court. - Nature des recettes affectées: les recettes générées en exécution de l'article 1385quaterdecies/11 du Code judiciaire; Nature des dépenses autorisées: la couverture des frais engagés par la BIBC en application de l'article 356 du Code judiciaire ».

**32.** Un tribunal étatique doit être indépendant. C'est le prix à payer pour une juridiction « étatique ». Et cette indépendance se garantit aussi par une allocation de moyens matériels, ressources humaines et financement suffisants. Ce principe fondamental fait l'objet de toute les sollicitudes théoriques et se retrouve mentionné dans maints instruments supranationaux.

- Ainsi, le septième Congrès des Nations Unies pour la prévention du crime et le traitement des délinquants, qui s'est tenu à Milan du 26 août au 6 septembre 1985, a adopté les « *Principes fondamentaux relatifs à l'indépendance de la magistrature* ». Ils ont été confirmés par l'Assemblée générale dans ses résolutions 40/32 du 29 novembre 1985 et 40/146 du 13 décembre 1985<sup>113</sup>.

Dans le préambule de ce document, source d'inspiration pour ceux qui comme nous attachent (encore) de l'importance aux documents émanant de ce législateur universel, celui-ci rappelle que « *l'organisation et l'administration de la justice, dans chaque pays, devraient s'inspirer [des principes énoncés dans la Charte des Nations Unies, la Déclaration universelle des droits de l'homme et les Pactes internationaux relatifs aux droits économiques, sociaux et culturels et aux droits civils et politiques], et que des efforts devraient être déployés pour les traduire pleinement dans la réalité* » et que « *les règles applicables aux magistrats dans l'exercice de leurs fonctions doivent viser à leur permettre d'agir conformément à ces principes* ».

Parmi les principes directeurs élaborés par l'Organisation des Nations Unies pour aider les Etats Membres à assurer et à promouvoir l'indépendance de la magistrature est retenu en premier lieu l'« *indépendance de la magistrature* ». Sans surprise, dans la liste des facteurs recommandés aux Etat membres pour ce faire, les Nations Unies mettent l'accent sur « Z.

<sup>112</sup> CSJ, Avis, pp.7-8.

<sup>113</sup> Cons. <https://ohchr.org/FR/ProfessionalInterest/Pages/IndependenceJudiciary.aspx>.

Chaque Etat Membre a le devoir de fournir les ressources nécessaires pour que la magistrature puisse s'acquitter normalement de ses fonctions.<sup>114</sup> ».

- En avril 2006, à sa quinzième session tenue à Vienne, la Commission pour la prévention du crime et la justice pénale a unanimement recommandé au Conseil économique et social l'adoption d'un projet de résolution présenté conjointement par les Gouvernements allemand, égyptien, français, nigérian et philippin et intitulé "Renforcement des principes fondamentaux relatifs à la conduite des magistrats". Le 27 juillet 2006, le Conseil économique et social a adopté la résolution 2006/23, intitulée "Renforcement des principes fondamentaux relatifs à la conduite des magistrats", sans vote. Sous les auspices de l'Office des Nations unies contre la drogue et le crime (Vienne) le « **Commentaire des Principes de Bangalore sur la déontologie judiciaire** » est édité par les Nations Unies en 2013<sup>115</sup>.

Sous la rubrique « *Les conditions de l'indépendance judiciaire* » ce commentaire énonce que: « 26. Afin d'établir si le pouvoir judiciaire peut passer pour "indépendant" des autres pouvoirs, il est habituellement tenu compte, entre autres, du mode de désignation et de la durée du mandat de ses membres, des conditions d'exercice de leurs fonctions, de l'existence d'une protection contre les pressions externes, et de la question de savoir s'il y a ou non apparence d'indépendance. (...) »

b) Sécurité financière: *le juge a droit à une rémunération et à une pension fixées par la loi, qui ne soient sujettes à aucune ingérence arbitraire de l'exécutif de nature à compromettre l'indépendance du pouvoir judiciaire. Toutefois, dans les limites de cette obligation, les gouvernements peuvent conserver le pouvoir de fixer des grilles spéciales de rémunération correspondant à différents types de juridictions ».*

- Le 17 novembre 2010 le Comité des ministres des Etats membres adoptait la « *Recommandation CM/Rec(2010)12 sur les juges: indépendance, efficacité et responsabilités* »<sup>116</sup>, préparée par le Comité européen de coopération juridique (CDCJ), qui est la principale structure intergouvernementale du Conseil de l'Europe chargée du bon fonctionnement du pouvoir judiciaire.

Nous allons nous borner à ne citer que les extraits qui concernent directement notre propos.

Après avoir bien rappelé sous le chapitre II (« Indépendance externe ») que « L'indépendance externe des juges ne constitue pas une prérogative ou un privilège accordé dans leur intérêt personnel mais dans celui de l'Etat de droit et de toute personne demandant et attendant une justice impartiale. L'indépendance des juges devrait être considérée comme une garantie de la liberté, du respect des droits de l'homme et de l'application impartiale du droit. L'impartialité et l'indépendance des juges sont essentielles pour garantir l'égalité des parties

<sup>114</sup> Nous soulignons.

<sup>115</sup> Pour un historique détaillé, cons.

[https://www.unodc.org/documents/corruption/Publications/2013/Commentary\\_on\\_the\\_Bangalore\\_Principles\\_French.pdf](https://www.unodc.org/documents/corruption/Publications/2013/Commentary_on_the_Bangalore_Principles_French.pdf).

<sup>116</sup> Recommandation CM/Rec(2010)12 sur les juges: indépendance, efficacité et responsabilités, consultable sous [https://search.coe.int/cm/Pages/result\\_details.aspx?ObjectId=09000016805cde9f](https://search.coe.int/cm/Pages/result_details.aspx?ObjectId=09000016805cde9f).

devant les tribunaux », le Comité, sous un « chapitre V – Indépendance, efficacité et ressources », énonce:

« 30. L'efficacité des juges et des systèmes judiciaires est une condition nécessaire à la protection des droits de toute personne, au respect des exigences de l'article 6 de la Convention, à la sécurité juridique et à la confiance du public dans l'État de droit.

31. L'efficacité consiste à délivrer des décisions de qualité dans un délai raisonnable et sur la base d'une considération équitable des éléments. Il s'agit d'une obligation incombant à chacun des juges afin d'assurer le traitement efficace des affaires dont ceux-ci ont la charge, y compris l'exécution des décisions lorsque celle-ci relève de leur compétence.

32. Il incombe aux autorités responsables de l'organisation et du fonctionnement du système judiciaire de créer les conditions permettant aux juges de remplir leur mission et d'atteindre l'efficacité, tout en protégeant et en respectant l'indépendance et l'impartialité des juges.

#### Ressources

33. Chaque Etat devrait allouer aux tribunaux les ressources, les installations et les équipements adéquats pour leur permettre de fonctionner dans le respect des exigences énoncées à l'article 6 de la Convention et pour permettre aux juges de travailler efficacement.

34. Les juges devraient recevoir les informations qui leur sont nécessaires à la prise de décisions procédurales pertinentes lorsque celles-ci ont des implications en termes de dépenses. Le pouvoir d'un juge de statuer dans une affaire ne devrait pas être uniquement limité par la contrainte d'une utilisation efficace des ressources.

35. Les tribunaux devraient être dotés d'un nombre suffisant de juges et d'un personnel d'appui adéquatement qualifié.

36. Pour prévenir et réduire la surcharge de travail des tribunaux, des mesures conciliables avec l'indépendance de la justice devraient être prises afin de confier des tâches non juridictionnelles à d'autres personnes ayant les qualifications appropriées.

37. Le recours aux systèmes de gestion électronique des affaires et aux technologies d'information et de communication devrait être promu à la fois par les autorités et par les juges, et leur généralisation dans les tribunaux devrait être encouragée. »

Voilà ce qu'est un tribunal étatique. La juridiction para-commerciale envisagée par l'avant-projet n'est au regard de ses modalités d'organisations et à l'aune des critères d'indépendance rappelés ci-dessus pas un tribunal « étatique ».

**33.** Remettons-nous en mémoire combien les instances politiques de l'Exécutif ont dans la volonté d'implémenter à tout prix la loi du 18 février 2014 relative à l'introduction d'une gestion autonome pour l'organisation judiciaire placé la barre haut en termes de discussions budgétaires menées avec les Collèges des Cours et tribunaux et du ministère public. Celles relatives à la tentative de la Cour de cassation de convaincre le pouvoir exécutif (i) du bien-fondé d'une dotation négociée avec la commission du budget de la Chambre des

représentants et allouée et contrôlée par celle-ci ainsi que la Cour de comptes, comparable au régime de dotation de la Cour constitutionnelle p. ex., (ii) ainsi que de la pertinence du budget fouillé présenté par la Cour à l'appui de ce projet ne furent pas en reste. Persuader l'Inspection des finances, gardien intraitable de l'orthodoxie budgétaire, fut de la haute voltige. Et puis l'échec ! La Cour est finalement éconduite avec l'argument que ce projet la soustrayait du contrôle budgétaire du ministre de la Justice.

Aussi, l'on ne peut qu'être surpris -et le mot est faible- de la déconcertante facilité avec laquelle ce projet d'un nouveau tribunal « étatique », dont les modalités de financement « exotique » et le coût effectif sont laissés dans l'ombre, a apparemment pu franchir les caps de l'Inspection des finances d'une part, des « IKV » et « Kern », instances politico-techniques redoutables ayant droit de vie ou de mort sur un avant-projet de loi, d'autre part !

#### **4) Conclusion**

**34.** Nous partageons la considération du CSJ quand il écrit qu'« En soi, la mise sur pied d'une instance permettant d'être au plus proche des besoins, en matière de justice, des entreprises ou, pour reprendre des termes utilisés dans l'exposé des motifs, 'des milieux d'affaires internationaux', est plutôt louable, mais il ne peut être fait abstraction des problèmes de financement et d'organisation auxquels le pouvoir judiciaire est confronté, car le contraste entre cette attention particulière pour les uns et le manque d'attention manifeste pour les autres risque de créer un sentiment d'injustice tant chez les justiciables que chez nombre de magistrats et autres acteurs du pouvoir judiciaire.

Il convient, à tout le moins, d'éviter une distorsion entre, d'une part, la justice de justiciables, étrangers pour la plupart, qui choisiront la BIBC et qui bénéficieront d'un environnement matériel adéquat et de décisions rapides, et, d'autre part, celle des autres citoyens qui devront se contenter d'une justice rendue dans des locaux vétustes sans les moyens humains adéquats pour rendre une justice dans un délai raisonnable.

Les constats qui précèdent interpellent d'autant plus que l'article 10 de l'avant-projet de loi soustrait la BIBC des juridictions auxquelles s'appliquent les règles de droit commun concernant la gestion de l'organisation judiciaire.

L'exposé des motifs précise que « concernant la gestion de la BIBC, une réglementation particulière est prévue, en rapport avec l'organisation particulière et le financement, en grande partie 'autonome', qui s'y rapporte »<sup>117</sup>.

Le CSJ regrette que plus de précisions à ce sujet ne soient pas déjà apportées à ce stade et souhaite être consulté au plus vite dans le cadre du processus d'élaboration de cette « réglementation particulière ».

**35.** Nous ne pouvons nous défaire du sentiment qu'il y a ici un mélange des genres, sans doute voulu mais alors critiquable. Sous le couvert d'un « tribunal étatique », se profile un

---

<sup>117</sup> Exposé des motifs, commentaire de l'article 10, p. 8.



tribunal d'arbitrage belge *reloaded*, dont les imperfections conceptuelles sont loin d'être négligeables.

Un tel tribunal, est-il bien nécessaire? Est-ce une véritable plus-value dans notre paysage juridictionnel?

Nous n'en sommes pour l'heure pas vraiment convaincu car le droit procédural belge rencontre déjà largement le souci du Gouvernement de vouloir satisfaire aux besoins des « nombreuses institutions et entreprises internationales et européennes » ayant leur siège à Bruxelles afin notamment de permettre à Bruxelles de conserver son rôle de « plaque tournante de la vie politique et du monde des affaires au niveau international ».

En effet, la loi du 24 juin 2013 modifiant la sixième partie du Code judiciaire relative à l'arbitrage a, comme son nom l'indique, profondément modifié les dispositions du Code judiciaire en matière d'arbitrage. Le nouveau droit belge de l'arbitrage est, à l'instar de ce qui es prévu pour la BIBC, largement inspiré de la loi type sur l'arbitrage commercial international de la CNUDCI du 21 juin 1985<sup>118</sup> et en grande partie transposée dans les nouveaux articles 1699-1715 du Code judiciaire<sup>119</sup>.

Ce n'est pas anodin: l'exposé des motifs précédant la loi précitée est formel et a par rapport à l'avant-projet de la BIBC un air de « déjà-vu ». Selon le législateur, son but, en procédant à la réforme du droit de l'arbitrage est « d'aligner notre législation sur les législations les plus avancées en matière d'arbitrage. Toutefois, à l'instar d'autres pays, certaines particularités actuelles du droit belge seront conservées lorsqu'elles répondent à des préoccupations majeures »<sup>120</sup>.

« En intégrant dans le Code judiciaire la majeure partie de la loi uniforme et en en reprenant souvent le libellé, la Belgique entend se présenter comme un pays ouvert à l'arbitrage et singulièrement à l'arbitrage international et comme un pays disposant d'une législation progressiste en matière d'arbitrage. Ceci devrait faire de notre pays un lieu attractif pour les arbitrages internationaux avec les retombées positives qui en résultent à la fois en termes de prestations de services de haut niveau intellectuel et d'incidences économiques et financières.

Au départ, le gouvernement a effectué un certain nombre de choix.

---

<sup>118</sup> *Doc. parl.*, Ch. repr., 53-2743/001, 11 avril 2013, Projet de loi modifiant la Sixième partie du Code judiciaire relative à l'arbitrage, p. 5.

<sup>119</sup> O. CAPRASSE, « Introduction au nouveau droit belge de l'arbitrage », in *Actualités en droit judiciaire*, Bruxelles, Larcier, 2013, p. 426; du même, Note explicative relative à la loi type sur l'arbitrage commercial international de la CNUDCI du 21 juin 1985, n° 50, [www.uncitral.org](http://www.uncitral.org); M. DAL, « La nouvelle loi sur l'arbitrage », *J.T.*, 2013, p. 794; D. MATRAY et G. MATRAY, « L'exécution sur le territoire belge des sentences arbitrales étrangères annulées dans leur pays d'origine », in *Liber amicorum François Glansdorff et Pierre Legros*, Bruxelles, Bruylant, 2013, pp. 651-653; D. PHILIPPE, « Modernisation of the Belgian law on arbitration », *D.A.O.R.*, 2014, p. 20, n° 33. H. VERBIST, « Aanpassing van de Belgische arbitragewet door de wet van 25 december 2016 », *B-Arbitrage*, 2016/2, pp. 255-256.

<sup>120</sup> *Doc. parl.*, Ch. repr., 53-2743/001, 11 avril 2013, Projet de loi modifiant la Sixième partie du Code judiciaire relative à l'arbitrage, p. 5.

Tout d'abord, alors que la loi uniforme de la CNUDCI concerne l'arbitrage commercial international, il a paru au gouvernement que les dispositions de cette loi ne devaient pas être limitées à l'arbitrage commercial et qu'elles pouvaient trouver à s'appliquer à l'arbitrage dans d'autres secteurs de la vie sociale même si, dans les faits, l'arbitrage entre partenaires économiques est particulièrement développé. Ensuite, il n'a pas paru souhaitable d'opérer une distinction entre l'arbitrage national et l'arbitrage international dans la mesure où les critères utilisés pour ce faire dans les pays qui, comme la France (art. 1504, CPC, décret du 13 janvier 2011) et la Suisse (art. 176, LDIP du 18 décembre 1987 et pour l'arbitrage interne, art. 353 à 399 CPC, Loi du 19 décembre 2008) opèrent cette différenciation, prêtent souvent à discussion et sont dès lors source d'insécurité juridique (voy. notamment P. Mayer, Faut-il distinguer arbitrage interne et arbitrage international?, Rev. arb., 2005, p. 361 et suiv.). Au surplus, alors que les pays qui connaissent cette distinction réservent à l'arbitrage international un sort plus favorable, il n'y a pas de raison de ne pas faire bénéficier l'arbitrage national des mêmes qualités d'autonomie et de souplesse. Enfin, il est apparu préférable d'intégrer la loi type de la CNUDCI dans la sixième partie du Code judiciaire plutôt que d'en faire l'objet d'une loi distincte. Cette approche présente en effet l'avantage de permettre de résoudre certaines difficultés procédurales possibles par le renvoi aux dispositions générales du Code judiciaire »<sup>121</sup>.

« Ces avancées doivent, comme indiqué ci-avant, favoriser la localisation d'arbitrages internationaux en Belgique et éviter que des arbitrages nationaux soient délocalisés. Il ne s'agit donc pas d'un texte qui s'adresserait uniquement aux grandes entreprises multinationales. »<sup>122</sup>

Cette loi a été corrigée par une loi réparatrice du 25 décembre 2016. Le législateur a indiqué dans les travaux préparatoires qu'il ne procédait qu'à « *quelques petites corrections et précisions* » aux articles existants en vue de « *renforcer encore la simplicité et l'efficacité de la procédure* » mais que « *pour l'essentiel, il s'agit de conforter des solutions déjà acquises sous la réforme de 2013 en évitant des difficultés d'interprétation* »<sup>123</sup>.

Donc, in fine, peut-être une *BIBC* trop loin? *Qui bono?*

**36.** Sans doute est-ce plus sage de laisser le mot de la fin à des praticiens de pointe, éminentes personnalités du barreau et du monde universitaire, Madame le bâtonnier élu du barreau de la Cour de cassation Jacqueline Oosterbosch et Maître Frédéric Georges, professeur à la Faculté de droit de l'Université de Liège.

Dans le magazine « Le Quinzième jour » (LQJ) édité par l'Université de Liège, les précités ont sous le titre « RÉFORME DE LA JUSTICE /Ne soyons pas pessimistes ! » proposé, selon les journalistes « une vision éloignée de tout manichéisme autour des questions de justice et de l'évolution du droit en Belgique. »<sup>124</sup>. A la question du LQJ « *N'y a-t-il pas d'ailleurs un*

<sup>121</sup> *Id.* p. 6.

<sup>122</sup> *Id.*, p. 8.

<sup>123</sup> Projet de Loi modifiant le statut juridique des détenus et la surveillance des prisons et portant des dispositions diverses en matière de justice, *Chambre Repr.*, Doc n° 54 1986, p. 20.

<sup>124</sup> <https://www.lqj.uliege.be/books/LQJ-270/4/>, édition de mai-août 2018, p. 66 et s.

***paradoxe à vouloir renforcer le recours à la médiation et en même temps à réfléchir à la mise en place d'un tribunal anglophone à Bruxelles? »***, Monsieur le professeur F. Georges répond: « Je peux me tromper mais je pense que très peu d'entreprises y auront recours. Les acteurs concernés s'adresseront à des arbitres et ils le font déjà ! Les juridictions bruxelloises sont asphyxiées et la place Poelaert prend souvent des allures d'enfer de Dante pour le justiciable. Je ne comprends pas bien ce qui est passé par la tête du Ministre à ce sujet. »<sup>125</sup>

Voilà qui n'est déjà guère encourageant mais l'opinion de Madame le Bâtonnier Oosterbosch est incendiaire. A la même question, elle répond: « J'ai bien une petite idée: c'est lié au Brexit et à la place de Londres. Bruxelles a une chance de remplacer la capitale britannique pour les arbitrages. Le problème sera de trouver des magistrats anglophones qui assureront le rôle d'arbitre pour un tarif dérisoire comparé à ce qui se pratique dans ce secteur. Autant vous dire qu'ils ne les trouveront pas ! Encore une idée ridicule qui ne montre qu'une chose: on envisage la justice uniquement sous l'angle économique. »<sup>126</sup>

## **B. ENKELE BEDENKINGEN OMTRENT DE CRYPTOMUNT<sup>127</sup>**

### **1) *Introductie***

1. De technische vooruitgang die de laatste decennia in informatietechnologie werd geboekt, is niet langer een louter praktisch fenomeen, maar betekende ook een werkelijke revolutie die vele maatschappelijke handelwijzen dooreenschudt. Bij dergelijke snelle en fundamentele wijzigingen kan het recht vanzelfsprekend niet achterblijven. Daarom vormt de digitale vooruitgang een uitdaging voor de plaats van de overheid in de maatschappelijke organisatie. Wat voorheen als evidente kerntaken van de overheid werd beschouwd, komt nu binnen handbereik van het privaat initiatief en raakt in bepaalde gevallen door peer-to-peernetwerken sterk gedecentraliseerd.

In die zin komt ook het ontstaan van cryptomunten<sup>128</sup> in concurrentie met het overheidsmonopolie op monetair beleid en financiële regulering. Het maatschappelijk vertrouwen in de doelmatigheid van overheidscontrole op de financiële wereld kreeg de voorbije jaren een stevige knauw door de financiële crisis. Wellicht kan dit mede de populariteit van gedecentraliseerde mechanismen verklaren, waardoor deze voortdurend op een of andere wijze de dagelijkse actualiteit lijken te beroeren. Daarbij is de integriteit van

<sup>125</sup> O.c., p. 68.

<sup>126</sup> O.c., p. 68. Il n'est pas sans ironie de se remémorer que lorsque le *European Patent Court* pointa le bout de son nez, ce fut, au sein de l'*Union Benelux*, l'opposition des Pays-Bas, naturellement tourné vers Londres et, surtout, le désintérêt flagrant des autorités belges, qui firent échouer l'idée, défendue un moment par des magistrats belges nommés à la Cour de Justice Benelux, alors encore avec son siège à Bruxelles mais déjà en partance pour Luxembourg, de faire endosser par la Cour de Justice les missions d'une des entités décentralisées de la EPC, ce que le nouveau traité organique de la Cour de Justice aurait parfaitement permis ! Sans nul doute une occasion de rayonnement manqué.

<sup>127</sup> Que Monsieur le magistrat délégué E. Van Dooren, Conseiller à la Cour d'appel d'Anvers, trouve ici mes plus vifs remerciements pour sa contribution substantielle à cette partie de la Mercuriale. A titre exceptionnel, cette partie de la mercuriale n'est pour l'heure pas disponible en langue française, ce en raison de la circonstance que le service de la concordance des textes français et néerlandais de la Cour, en sous-effectif et en restructuration, a été déchargé de cette tâche habituelle pour lui permettre de consacrer tous ses efforts à diminuer l'arriéré considérable accusé dans la traduction des arrêts et, surtout, des sommaires. Ici, nécessité faisait loi.

<sup>128</sup> Ook 'cryptovaluta' of 'cryptocurrencies' genoemd.

het systeem niet langer gebaseerd op het vertrouwen in één centraal publiek lichaam, maar op een breed toezicht dat toegankelijk is voor het publiek<sup>129</sup>. Ook al zal op dit punt wellicht nooit sprake zijn van nieuwe wereldwijde munteenheden, toch zullen de onderliggende technologie en de vormgevende principes van deze valuta onmiskenbaar van belang blijven en mee bepalend zijn voor de verdere evolutie van het financiële systeem.

De alsmaar toenemende juridische relevantie van cryptomunten doet de prangende vraag rijzen of deze technische vooruitgang niet meer regelgevende aandacht verdient. De fall-out van cryptomunten strijkt zich bovendien uit over meerdere rechtsdomeinen.

Gezien deze vaststellingen en de ongelofelijke groei van deze bijzondere “munt”, scheen het opportuun in het navolgende een poging te ondernemen het Hof in het kort een juridische analyse aan te bieden.

## **2) De cryptomunt geconceptualiseerd - Begrip**

2. Het mag niet verbazen dat geld zich als sociaal instituut ook aanpast aan de evolutie van de maatschappij en daardoor beïnvloed wordt door de snelle technologische ontwikkeling en de toenemende elektronische handel. Het is niet meer te negeren dat de cryptomunten, vooral de bitcoin<sup>130</sup>, inmiddels hun weg gevonden hebben naar bijvoorbeeld de kleinhandel waar deze als betaling voor goederen of diensten worden aanvaard of zelfs naar betaalautomaten. Hoewel deze cryptomunten initieel illegaal geld werden geacht omwille van de anonimiteit, lijkt de reputatie ervan als alternatief geldsysteem voor de reguliere geldsoorten meer en meer toe te nemen<sup>131</sup>.

3. Cryptomunten zijn te omschrijven als virtuele, gedecentraliseerde en anonieme munten, die niet ondersteund worden door een Staat, overheid of andere juridische entiteit en die niet inwisselbaar zijn voor goud of een andere grondstof<sup>132</sup>. De basisgedachte bestaat erin dat personen geld willen uitwisselen zonder tussenkomst van derden zoals overheden en financiële instellingen. Dergelijk systeem met tussenkomsten noodzaakt steeds een veeleer precair vertrouwen in die tussenkomende derde. Het model van de cryptovaluta wil in essentie dit vertrouwen in de tussenkomende derde verleggen naar een vertrouwen in de rekenkracht van computers en in een hoge transparantiegraad die eenieder de mogelijkheid biedt om toezicht te houden.

---

<sup>129</sup> M.E. Storme en F. Helsen, “De digitale omwenteling in het recht”, in M.E. STORME en F. HELSEN (eds.), *Innovatie en disruptie in het economisch recht*, Antwerpen, Intersentia, 2017, v-vi.

<sup>130</sup> Behoudens de bitcoin zijn er nog honderden andere cryptomunten, zoals Litecoins, Namecoins, eMarks, PPCoins, Ethereum, ... De verzamelnaam “Altcoins” wordt gebruikt voor de grote variëteit aan gedecentraliseerde virtuele munteenheden die ontstonden na de geboorte van de bitcoin in 2008 en die gestoeld zijn op een identieke onderliggende blockchaintechnologie. Het bitcoinmodel werd voor het eerst omschreven in een op het internet gepubliceerde tekst van Satoshi Nakamoto (dat wellicht een pseudoniem betreft) onder de titel: “*Bitcoin: a peer-to-peer electronic cash system*” (<https://bitcoin.org/bitcoin.pdf>).

<sup>131</sup> L. LHOTE en Q. WARSCOTTE, “La fraude à la TVA dans le secteur financier”, in C.-A. HERBAIN, *La fraude à la TVA*, Brussel, Larcier, 2017, 158-159.

<sup>132</sup> R. GRINBERG, “Bitcoin: an innovative alternative digital currency”, in *Hastings Science & Technology Law Journal*, 2011, Vol. 4, 160.

De Belgische Autoriteit voor Financiële Diensten en Markten (FSMA) definieert virtueel geld als 'elke vorm van niet-gereguleerd digitaal geld zonder wettelijke betaalkracht'<sup>133</sup>. Als virtuele munt kan de cryptomunt evenwel in twee richtingen verband houden met de reële economie: er kan zowel worden aangekocht met traditioneel geld als daartegen worden verkocht aan een conversievoet bepaald op de markt en de munt kan zowel dienen voor de aankoop van digitale als van reële diensten of goederen.

**4.** Virtueel betekent dat de cryptomunt niet-tastbaar of immaterieel is en dus uit louter informatie bestaat waarbij een waarde wordt vertegenwoordigd. In wezen is een virtuele munt een uiterst lange code die ontstaat uit de combinatie van digitale handtekeningen. Dit houdt niet in dat virtuele valuta geen fysieke weerslag kunnen hebben, bijvoorbeeld in de vorm van een QR-code op papier, een muntstuk of data op een harde schijf of een USB-stick. Anders dan de virtuele valuta zelf kan dergelijke fysieke weerslag wel gekopieerd worden, maar dergelijke kopie betreft nooit de cryptomunt zelf, enkel de toegang daartoe door de combinatie van een publieke en private sleutel. De eigenlijke virtuele valuta zelf kunnen enkel worden doorgegeven tussen gebruikers en blijven steeds virtueel met als enig aanknopingspunt de 'blockchain' of 'blokketen' (cfr. infra). Enkel daar kunnen de cryptomunten van eigenaar wisselen. Gebruikers zijn dan de personen en ondernemingen die virtuele valuta kopen en verkopen in ruil voor traditioneel geld, die goederen of diensten kopen of verkopen in ruil voor virtuele valuta of die dergelijke valuta sparen<sup>134</sup>. Elke overdracht van een cryptomunt vereist een digitale handtekening van de persoon die voorheen de valuta in bezit had.

Een betaling met virtuele munten houdt in dat deze worden overgeboekt van het publieke adres van de betaler naar het publieke adres van de ontvanger. De virtuele valuta zelf blijven evenwel in de blockchain. De betaaltransacties zijn derhalve steeds gekoppeld aan een publiek adres ('public key'), i.e. een reeks letters en cijfers, en niet aan een particulier individu. Het systeem stelt de gebruikers in staat om snel en goedkoop wereldwijde betalingen te verrichten zonder enige tussenkomst van een overheid of financiële instelling.

**5.** De gedecentraliseerde aard van cryptomunten betekent dat zij niet door of onder auspiciën van een centrale autoriteit worden uitgegeven en dat deze niet vereist is om transacties met deze munten te verifiëren. Het gaat dus niet om valsmunterij waarbij door een overheid uitgegevens geldtekens worden nagemaakt<sup>135</sup>. Cryptomunten worden daarentegen uitgegeven via een proces van 'mining'; zij moeten immers 'gedolven' worden en er is slechts een beperkte voorraad voorhanden. De digitale munteenheden worden daarna verhandeld via een eigen peer-to-peernetwerk (P2P), te begrijpen als een aaneenschakeling van gedeelde computers van de gebruikers en aldus gedecentraliseerd. Bovendien is het netwerk 'open source', zonder enige eigenaar en dus van eenieder die eraan deelneemt of ervan gebruik maakt. Er zijn met andere woorden geen financiële instellingen

---

<sup>133</sup> Artikel 1,6° van het Reglement gevoegd aan het Koninklijk Besluit van 24 april 2014 tot goedkeuring van het reglement van de Autoriteit voor Financiële Diensten en Markten betreffende het commercialiseringsverbod van bepaalde financiële producten aan niet-professionele cliënten, BS 20 mei 2014.

<sup>134</sup> T. SPAAS en M. VAN ROEY, "Quo vadis Bitcoin?", *Computerr*. 2015/84, 115.

<sup>135</sup> Artikel 178 Sw.

of overheden die op de cryptovalutamarkt de hand kunnen leggen. Dit betekent dat dit inherente gebrek aan een uitgever met rechtspersoonlijkheid het onpraktisch maakt om wetgeving toe te passen of om deelnemers aan het systeem aan te spreken.

**6.** Wel is vereist dat iedere betaling via het netwerk moet worden gecontroleerd, bijvoorbeeld op dubbele uitgaven of valse munten. De goedgekeurde betalingen moeten worden vastgelegd in de blockchain, i.e. een vorm van digitaal kasboek of register dat gedeeld wordt door alle gebruikers van de digitale munt en dus zonder tussenpersonen (overheden, banken, ...). Deze boekhouding wordt niet centraal bijgehouden, maar is gedeeld tussen alle gebruikers ervan (P2P) en bevindt zich dus op vele plaatsen tegelijkertijd, waaronder België.

De validatie en vastlegging vinden plaats aan de hand van een versleutelingscode (volgens een cryptografisch algoritme) waarachter rekensommen moeten worden opgelost. Daarbij gaat het om complexe berekeningen die de capaciteiten van een menselijk brein ver overstijgen en waartoe uiterst krachtige computers vereist zijn. Wanneer gebruikers hun computer met dat doel in de P2P-omgeving ter beschikking stellen, worden deze per opgeloste rekensom ('block' genoemd) beloond met een aantal digitale munten, wat 'mining' wordt genoemd. Dergelijke 'miners' of delvers controleren derhalve of alle overdrachten voorzien zijn van een informaticatechnisch geldige handtekening en of de blockchain ononderbroken is<sup>136</sup>. Zolang de meerderheid van de delvers die taak te goeder trouw uitvoert, maakt de blockchaintechnologie het onmogelijk om eenzelfde cryptomunt meer dan eenmaal uit te geven<sup>137</sup>.

Daarnaast is het eveneens mogelijk virtuele munten te bemachtigen door deze te ruilen of aan te kopen bij een tussenpersoon of op een specifieke beurs<sup>138</sup>. Dergelijke online beurs koopt zelf niet, maar maakt enkel koop en verkoop van cryptomunten mogelijk. Het betreffen marktplaatsen waarop gebruikers elkaar kunnen vinden om onderling virtuele valuta te ruilen voor traditioneel geld en omgekeerd<sup>139</sup>. De daarbij toegepaste wisselkoersen zijn geenszins officieel of bindend en worden uitsluitend door de werking van vraag en aanbod bepaald.

Aangezien voor het vrij verkrijgen van cryptomunten via 'mining' steeds hogere drempels moeten worden overwonnen en steeds meer rekenkracht nodig is, waardoor dit proces moeilijker en competitiever wordt, is de standaardprocedure tegenwoordig de klassieke aankoop via online platformen of beurzen. Deze hebben doorgaans wel rechtspersoonlijkheid waardoor zij een valabel alternatief vormen om het cryptomuntgebruik aan de toegangspoort te controleren.

**7.** Op het eerste gezicht verbindt niets in het systeem cryptomunten aan individuen. Er is geen enkele identificatie bij een financiële instelling of een toezichthouder vereist. De identiteiten van de gebruikers bevinden zich niet in de digitale boekhouding. Wel bevat de blockchain gepreciseerde informatie over de transacties die hebben plaatsgevonden, zoals

<sup>136</sup> T. SPAAS en M. VAN ROEY, "Quo vadis Bitcoin?", *Computerr*. 2015/84, 115.

<sup>137</sup> J.L. VERHELST, "Zijn cryptomunten munten? Een analyse van Bitcoin", in M.E. STORME en F. HELSEN (eds.), *Innovatie en disruptie in het economisch recht*, Antwerpen, Intersentia, 2017, 66-67.

<sup>138</sup> Ook 'wisselkantoor' of 'exchange' genoemd. De dienstverlener zelf wordt 'exchanger' genoemd.

<sup>139</sup> Cfr. bijvoorbeeld Bitsquare, Mycelium Marketplace en LocalBitcoins.com.

het tijdstip ervan, de grootte en de publieke sleutels van de betaler en de ontvanger<sup>140</sup>. Deze informatie kan steeds door eenieder worden geraadpleegd.

Van absolute anonimiteit is anderzijds ook geen sprake. Technisch blijkt het immers mogelijk door het samenleggen van factoren die een cryptomuntransactie begeleiden, de partijen achter zulke verrichting in kaart te brengen. De niettemin aanzienlijke anonimiteit waarmee cryptovaluta kunnen worden aangewend, verklaart wellicht hun populariteit bij bijvoorbeeld criminele organisaties en waarom deze munten veelal negatief worden geportretteerd<sup>141</sup>. Evenwel is het niet zozeer de cryptomunt zelf, maar wel het ongeoorloofd gebruik dat problematisch is. In zoverre kan worden vergeleken met verrichtingen in contanten: deze kunnen verdacht zijn, maar de legaliteit van het betaalmiddel wordt niet in vraag gesteld.

### **3) De cryptomunt onder verschillende aspecten**

#### **a. De cryptomunt in economisch perspectief**

**8.** Het lijkt geen twijfel dat cryptovaluta wel degelijk munten zijn en daardoor verband houden met het concept 'geld'. Vanuit economisch perspectief kunnen cryptomunten evenwel niet als geld worden beschouwd. Zij kunnen wel fungeren als ruilmiddel, maar voorlopig zeker niet als rekenmiddel of betrouwbaar middel om waarde in op te slaan. Aldus beantwoorden zij slechts aan één van de drie economische functies die traditioneel aan geld worden toegedicht<sup>142</sup>.

**9.** Als ruil- of circulatiemiddel om de handel te vereenvoudigen in vergelijking met ruilhandel, is er zeer veel potentie. Een cryptomunt kan zonder veel vertraging van de ene kant van de wereld naar de andere kant worden gestuurd zonder tussenkomst van enig wisselkantoor. Het gedecentraliseerde protocol verwerkt de transactie. De munt is ook goedkoper en sneller dan andere elektronische betaaldiensten zoals PayPal of creditcards, die meer informatie vereisen voordat een transactie kan worden verwerkt. Het mondiaal verplaatsen van waarde is een kwestie van minuten in plaats van dagen. Ook kan de pseudo-anonimiteit het gebruik als ruilmiddel stimuleren.

De economische functie van rekeneenheid of waardemeter is van de andere kant nog niet vaststaand en het is onzeker of dat in de toekomst zal veranderen. Om als rekenmiddel beschouwd te worden, zouden gebruikers immers in cryptomunten moeten 'denken' in plaats van in andere valuta. Weliswaar fluctueert ook de prijs van cryptomunten naar gelang de wisselkoers die bepaald wordt door vraag en aanbod, maar zo lang die prijs volatiel blijft, zullen gebruikers deze niet hanteren als numerieke eenheid om de waarde en de kost van goederen en diensten te meten<sup>143</sup>.

<sup>140</sup> T. SPAAS en M. VAN ROEY, "Quo vadis Bitcoin?", *Computerr*. 2015/84, 114 en 122.

<sup>141</sup> X., "Miljarden euro's crimineel geld in cryptomunten", *De Tijd* 12 februari 2018.

<sup>142</sup> J.L. VERHELST, "Zijn cryptomunten munten? Een analyse van Bitcoin", in M.E. STORME en F. HELSEN (eds.), *Innovatie en disruptie in het economisch recht*, Antwerpen, Intersentia, 2017, 61.

<sup>143</sup> R. HOUBEN, "Bitcoin: there are two sides to every coin", *TBH* 2015, 145.

Cryptomunten kunnen zeker nog geen spaarmiddel of reservemiddel worden geacht in functie van vermogensvorming<sup>144</sup>. Hoewel zij voor onbepaalde tijd veilig kunnen worden opgeslagen op bijvoorbeeld een versleutelde USB-drive en daarna op ieder ogenblik weer worden gebruikt en hoewel sommige beleggers er hun toevlucht tot nemen, hebben cryptovaluta nog steeds te maken met enorme prijsvolatiliteit, waarvan niet te voorspellen is hoe de waarde in de toekomst zal evolueren. Als middel tot opslag van waarde ontbreekt het de cryptomunt derhalve aan voldoende soliditeit.

## **b. De cryptomunt in monetairrechtelijk en verbintenisrechtelijk perspectief**

**10.** De vraag rijst verder of cryptomunten dan in juridische betekenis als ‘geld’ kunnen worden aangemerkt. Monetairrechtelijk bestaat het juridisch geldbegrip uit twee bestanddelen: geld kan fungeren als geldeenheid, maar ook als geldmiddel om te betalen.

**11.** Als geldmiddel verwijst geld naar de middelen die kunnen worden aangewend om een geldschuld wettig te betalen. Daarbij kunnen naar de vorm traditioneel twee soorten geldmiddelen worden onderscheiden. Enerzijds is er het chartaal geld, i.e. fysieke bankbiljetten en geldstukken die door of onder overheidsgezag worden uitgegeven. Daarnaast is er het giraal geld dat in wezen bestaat uit vorderingen tot betaling van tegoeden op rekening aangehouden bij financiële instellingen.

Benevens ‘geld’ moet ook melding worden gemaakt van het engere monetaire concept ‘wettig betaalmiddel’, dat betrekking heeft op de mogelijkheid van een schuldenaar om zijn schuldeiser te verplichten om een geldmiddel als betaling te aanvaarden. In die definiëring wordt heden aangenomen dat niet enkel de chartale betaling, maar ook de girale betaling van een geldschuld bevrijdend kan zijn. Ondanks meerdere recente initiatieven om het gebruik van chartaal geld wettelijk aan banden te leggen, zou een schuldeiser strikt juridisch de girale betaling evenwel nog steeds kunnen weigeren op grond van het monetair concept van het wettig betaalmiddel.

**12.** Indien het begrip geld evolutief wordt opgevat, bestaat er ruimte opdat cryptomunten in het juridisch geldconcept zouden worden geïntegreerd. Zij lijken immers aan alle bestanddelen van het juridisch geldbegrip te beantwoorden, daar zij fungeren als abstracte rekeneenheid en gebruikt kunnen worden om een schuld te betalen<sup>145</sup>.

Nochtans bevinden de cryptomunten zich nog niet in dat stadium<sup>146</sup>. Deze zijn immers chartaal geld noch giraal geld. Bovendien lijken zij ook nog geen aparte categorie van geldmiddelen te vormen die binnen het juridisch geldconcept naast chartaal en giraal geld wordt erkend, noch zijn zij volgens de Nationale Bank van België (NBB) en de Belgische Autoriteit voor Financiële Diensten en Markten (FSMA) een wettig betaalmiddel of een

<sup>144</sup> J.L. VERHELST, “Zijn cryptomunten munten? Een analyse van Bitcoin”, in M.E. STORME en F. HELSEN (eds.), *Innovatie en disruptie in het economisch recht*, Antwerpen, Intersentia, 2017, 68.

<sup>145</sup> R. HOUBEN, “Bitcoin: there are two sides to every coin”, *TBH* 2015, 146-147.

<sup>146</sup> T. BOEDTS, “Kunnen crowdfunding en virtuele munten innoveren zonder bijkomende regulering?”, in INSTITUUT VOOR BEDRIJFSJURISTEN, *Tendensen in het bedrijfsrecht. Innovatie, bron van recht. Recht, bron van innovatie*, Brussel, Bruylant, 2014, 157.



officiële munt<sup>147</sup>. Van de andere kant is aan te nemen dat cryptomunten verbintenisrechtelijk wel kunnen dienen voor de betaling van een schuld. Voor de betaling van een schuld is het namelijk niet noodzakelijk dat het voorwerp van de schuld geld is, aangezien de betaling verbintenisrechtelijk de nakoming van de verschuldigde of beloofde prestatie impliceert. Bij cryptomunten is dergelijke nakoming bij uitstek voorhanden wanneer de schuld erin bestaat een hoeveelheid van deze munten te leveren, maar het is ook mogelijk om daarmee geldschulden te betalen in de mate dat de schuldeiser daartoe toestemming verleent.

**13.** Te dezen rijst de vraag welke toekomstvisie met betrekking tot de cryptovaluta binnen het juridisch geldconcept zal worden ingenomen. Wordt het geen tijd daarover knopen door te hakken en een toekomstvisie te onderbouwen die wettelijk verankerd wordt voor alle justitiabelen? Daarenboven blijven vragen te stellen ten aanzien van de verbintenisrechtelijke impact van de juridische onmogelijkheid om cryptomunten als geld te kwalificeren. Mag, aangezien cryptomunten dus geen geld zijn, worden aangenomen dat dan ook de specifieke verbintenisrechtelijke bepalingen over geld niet op deze munten van toepassing zijn? In dat verband is vooral te denken aan het schuldrechtelijk nominalisme bepaald in artikel 1895 Burgerlijk Wetboek en aan de schadevergoedingsregeling bij laattijdige betaling bepaald in artikel 1153 Burgerlijk Wetboek.

M.a.w., een tussenkomst van de wetgever om een grotere rechtszekerheid te scheppen is misschien niet overbodig.

### **c. De cryptomunt in financieel regulerend perspectief**

**14.** In de huidige stand van het recht lijken cryptomunten legitiem. Behoudens het verbod in België om afgeleide producten op cryptomunten ten aanzien van niet-professionelen te commercialiseren<sup>148</sup>, worden cryptomunten niet specifiek genormeerd. Evenmin is er, net zoals op Europees niveau of in de meeste andere landen, in België enige specifieke financiële regelgeving over beschikbaar. Het is lastig uit te maken of dit normerend stilzitten een keuze betekent voor of tegen de legitimiteit van cryptomunten en de betreffende dienstverlening daaromtrent<sup>149</sup>. Dit is te betreuren en een jammerlijke zaak voor de rechtszekerheid in de financiële wereld en voor de rechtszoekenden in het algemeen. In afwachting van een onbetwistbare en verhelderende normatieve stellingneming lijkt men in financieel rechtelijk perspectief te kunnen uitgaan van de legitimiteit van het gebruik van cryptomunten, maar de rechtsonzekerheid blijft uiteraard.

De urgentie van een wettelijk ingrijpen wordt tevens gevoed door de vele klachten die tot stand komen als gevolg van het gebruik van cryptomunten naar aanleiding van oplichtingspraktijken en andere fraudemechanismen<sup>150</sup>. Deze klachten bij de Belgische Autoriteit voor Financiële Diensten en Markten (FSMA) bracht de regulator ertoe een lijst te

<sup>147</sup> A.-P. ANDRE-DUMONT, "Les services de paiement à l'épreuve des évolutions technologiques", in J.-A. DELCORDE, *La révolution digitale et les start-ups*, Brussel, Larcier, 2016, 87.

<sup>148</sup> Koninklijk Besluit van 24 april 2014 tot goedkeuring van het reglement van de Autoriteit voor Financiële Diensten en Markten betreffende het commercialiseringsverbod van bepaalde financiële producten aan niet-professionele cliënten, *BS* 20 mei 2014.

<sup>149</sup> R. HOUBEN, "Bitcoin: there are two sides to every coin", *TBH* 2015, 157.

<sup>150</sup> A. CLOOT, "Plus d'une plainte par jour autour des crypto-monnaies", *Le Soir* 28 december 2017.

publiceren met handelsplatformen waarover consumenten reeds klachten inzonden. Na wellicht te zijn verleid door lucratieve luchtkastelen, was het voor de consumenten daarbij onmogelijk geworden hun geld te recupereren of vernamen zij veelal niets meer van de vennootschap waarin hun gelden werden belegd<sup>151</sup>. In februari 2018 trok de FSMA dan ook aan de alarmbel en werd uitdrukkelijk opgeroepen om met betrekking tot cryptomunten de grootst mogelijke omzichtigheid aan de dag te leggen<sup>152</sup>. Het werd de consumenten op expliciete wijze afgeraden zich met cryptomunten in te laten, onder meer met de overweging dat ‘er geen regulering is, maar ook geen waarborgfonds en dat het gewoonweg geen wettelijke betaalmiddel betreft’. Dergelijke berichtgeving was evenwel niet nieuw. Sedert 2014 waarschuwden de FSMA en de Nationale Bank van België (NBB) reeds meermaals voor de consumentenrisico’s die de sector kenmerken<sup>153</sup>.

**15.** De afwezigheid van specifieke regelgeving brengt met zich mee dat teruggevallen moet worden op de bestaande aanknopingspunten van financiële regulering om te beoordelen of cryptomunten aan zulke regulering moeten worden onderworpen. Gelet op de gedecentraliseerde aard van cryptomunten en de aanwezigheid van een peer-to-peernetwerk, ontsnapt hoe dan ook de uitgifte van cryptovaluta in ieder geval aan regulering. Dit zal minder evident zijn voor wat betreft de distributie, de openbare aanbidding en de commercialisering van cryptomunten, vermits er niets aan in de weg lijkt te staan dat deze wel binnen het toepassingsgebied van financiële regulering kunnen worden gebracht, vanzelfsprekend steeds met inachtneming van de concrete zaak en de specifieke omstandigheden. Dienstverleners inzake cryptomunten kunnen op die wijze thans reeds hun regulerende positie voorafgaand overleggen met de bevoegde toezichthouder. Een ontegenzeggelijk wettelijk kader daaromtrent bestaat evenwel nog niet.

**16.** Gelet op de inherent grensoverschrijdende aard van cryptomunten, lijkt de noodzakelijke legifererende omkadering bij voorkeur van Europese oorsprong te zijn. Helaas zijn ook op dat niveau de juridische initiatieven om te verhelpen aan het juridisch vacuüm waarin cryptomunten ontstonden, veeleer schaars. De Europese Bankenautoriteit (EBA) waarschuwde in 2014 reeds voor de significante risico’s die het gebruik van cryptomunten met zich meebrengt. Bovendien worden het gebrek aan een centrale uitgever van de munten en de daarbij horende onmogelijkheid om een rechtspersoon aansprakelijk te stellen, alsook de afwezigheid van een rapporteringsplicht als belangrijkste pijnpunten beschouwd<sup>154</sup>. De EBA stelt een tweeledig regelgevend beleid voor aan de hand van lange- en kortetermijndoelstellingen en verwerpt uitdrukkelijk de mogelijkheid van vele raakvlakken met het EU-recht, aangezien ‘virtuele munteenheden niet vergelijkbaar zijn met conventionele diensten van betaling of elektronisch geld’<sup>155</sup>.

<sup>151</sup> A.-P. ANDRE-DUMONT, “Les services de paiement à l’épreuve des évolutions technologiques”, in J.-A. DELCORDE, *La révolution digitale et les start-ups*, Brussel, Larcier, 2016, 89-91.

<sup>152</sup> X., “Waakhond FSMA waarschuwt voor cryptomunten”, *De Tijd* 22 februari 2018.

<sup>153</sup> Cfr. onder meer de persberichten van 14 januari 2014 (‘Attention à l’argent virtuel, comme Bitcoin’) en 16 juni 2017 (‘Menaces et opportunités des monnaies numériques pour la politique monétaire’).

<sup>154</sup> EUROPEAN BANKING AUTHORITY, *EBA Opinion on ‘virtual currencies’*, ABE/OP 2014/08, 4 juli 2014.

<sup>155</sup> C. HAUBEN, “Bitcoin en EU-recht: de virtuele vreemde eend in de bijt”, in M.E. STORME en F. HELSEN (eds.), *Innovatie en disruptie in het economisch recht*, Antwerpen, Intersentia, 2017, 96-97.

De Europese Centrale Bank (ECB) kwam in 2015 tot het besluit dat virtuele munteenheden juridisch op geen enkele manier geld of een munteenheid kunnen worden genoemd<sup>156</sup>. Omwille van het beperkte gebruik zag de ECB op dat ogenblik geen materiële risico's in virtuele munteenheden en werd het echter niet noodzakelijk geacht het wetgevend kader met betrekking tot de eigen activiteiten aan te passen<sup>157</sup>.

Ondanks meerdere waarschuwingen bleef ook de Europese wetgever passief inzake bescherming tegen de reële risico's die het gebruik van cryptomunten met zich meebrengt. Het lijkt dan ook paradoxaal dat de EBA en de ECB desbetreffend op acute gevaren attenderen, maar dat het systeem van cryptomunten en alle mogelijke toepassingen daarbij buiten iedere regulering worden geplaatst. In het vigerend EU-recht kunnen op dat punt de gewenste aanknopingspunten worden gevonden<sup>158</sup>, waarbij inzonderheid te refereren is naar de richtlijn betreffende elektronisch geld<sup>159</sup>, de richtlijn inzake betalingsdiensten<sup>160</sup> en de richtlijn aangaande financiële instrumenten<sup>161</sup>.

**17.** In afwachting van een meer coherente regulering voor de gehele Europese Unie, lijdt het geen twijfel dat ook gerichte initiatieven van de lidstaten het geschetste juridisch vacuüm stap voor stap kunnen doen afnemen<sup>162</sup>. Niets belet dat de lidstaat België daarbij het voortouw neemt. Helaas moet thans worden vastgesteld dat de bijdrage van België in dit domein mager oogt. Behoudens het reeds vermelde commercialiseringsverbod uit 2014 en de meervoudige waarschuwingen vanwege de NBB en de FSMA, liet de Belgische wetgever zich helaas uitsluitend kenmerken door een volgehouden stilzwijgen en stilzitten. Nochtans staat het vast dat rechtszoekenden zoals beleggers en zakenlieden, net meer nood hebben aan een sluitend wettelijk kader<sup>163</sup>.

#### **d. De cryptomunt in goederenrechtelijk perspectief**

**18.** Cryptomunten zijn virtuele goederen. Deze munten kunnen ook splitsen door een zogenaamde 'hard fork' zoals onder meer op 1 augustus 2017 plaatsvond met de bitcoin<sup>164</sup>. De rekening van een cryptomunt bestaat namelijk uit twee gekoppelde nummers: een publiek

<sup>156</sup> EUROPESE CENTRALE BANK, *Virtual currency schemes – a further analysis*, februari 2015.

<sup>157</sup> R. PREDA, "Les monnaies virtuelles, enjeux de régulation", in A. BLANDIN, *Droits et souveraineté numérique en Europe*, Brussel, Bruylant, 2016, 76-77.

<sup>158</sup> T. BOEDTS, "Kunnen crowdfunding en virtuele munten innoveren zonder bijkomende regulering?", in INSTITUUT VOOR BEDRIJFSJURISTEN, *Tendensen in het bedrijfsrecht. Innovatie, bron van recht. Recht, bron van innovatie*, Brussel, Bruylant, 2014, 158-163.

<sup>159</sup> *Electronic Money Directive (EMD)*, 2009/110/EC.

<sup>160</sup> Richtlijn 2007/64/EG van het Europees Parlement en de Raad van 13 november 2007 betreffende betalingsdiensten in de interne markt.

<sup>161</sup> Richtlijn 2004/39/EG van het Europees Parlement en de Raad van 21 april 2004 betreffende markten voor financiële instrumenten.

<sup>162</sup> P. PAILLER, "Financement s'appuyant sur la mise en place de monnaies alternatives", in J.-M. MOULIN, *Droit de la finance alternative*, Brussel, Bruylant, 2017, 199.

<sup>163</sup> A.C., "De Buffet à Nabilla, le bitcoin est sur toutes les bouches. Les cryptomonnaies continueront à faire l'actu en 2018", *Le Soir* 10 januari 2018; F. EVERS, "Stoomcursus bitcoin & co. Veel interesse maar weinig expertise op eerste conferentie over cryptomunten in Brussel", *De Morgen* 17 januari 2018.

<sup>164</sup> X., "Beleggers houden adem in voor cruciaal bitcoin-experiment", *De Tijd* 31 juli 2017; X., "Bitcoin blijft overeind na komst gevreesde concurrent", *De Tijd* 1 augustus 2017; X., "Bitcoin Cash verdubbelt in waarde op één dag", *De Tijd* 19 augustus 2017.

adres ('public key') en een private sleutel ('private key'). De eerste is openbaar en dus gekend door alle gebruikers van de blockchain en werkt als een algemeen consulteerbaar rekeningnummer; de tweede is een unieke geheime code die de houder ervan toegang verschaft tot de munten op de bijhorende 'public key'. De private sleutel geeft de bezitter ervan bijgevolg de beschikkingsmacht over de virtuele valuta die zich op het gerelateerd publiek adres bevinden<sup>165</sup>. Het rekeningsaldo wordt dan berekend door alle transacties met het publiek adres na te gaan. Daartoe worden de transacties bijgehouden in de blockchain, dat door iedere computer in het peer-to-peernetwerk coöperatief wordt onderhouden.

**19.** Deze gedecentraliseerde werking bevordert de veiligheid, maar betekent ook dat een wijziging aan het systeem steeds een consensus in het netwerk vereist. Met betrekking tot het bitcoinsysteem waren medio 2017 wijzigingen noodzakelijk geworden, aangezien het systeem omwille van de toegenomen populariteit dreigde niet meer alle transacties bij te houden. Daarom voerden bepaalde computers op 1 augustus 2017 deze wijzigingen door, maar andere niet, zodat beide groepen verder werkten op dezelfde blockchain, maar elkaars resultaat niet erkenden. Daardoor kwam een 'hard fork' tot stand<sup>166</sup>, i.e. het permanent splitsen van de blockchain in twee blockchains die beide dezelfde transacties delen van voor 1 augustus 2017. Eigenlijk ontstonden daardoor twee munten, namelijk bitcoin en bitcoin cash.

Iedere 'public key' bestaat omwille van het gemeenschappelijk verleden bijgevolg in beide systemen. Door het gebruik van de private sleutel van bitcoin bij bitcoin cash kregen de eigenaars ook toegang tot bitcoin cash. Helaas kenden niet alle eigenaars hun 'private key', vermits niet iedere programmatuur de nieuwe bitcoin cash ondersteunt. Bepaalde eigenaars voelden zich mitsdien in hun eigendomsrecht geschaad, daar zij softwarematig van hun eigendom ontzet bleven.

**20.** Fundamenteel is de vraag hoe dergelijke 'fork' juridisch moet worden opgevat. Enerzijds creëert dergelijke techniek munten uit het niets en anderzijds zijn beide munten een gelijkwaardige, zelfstandige continuering van de blockchain van voor de 'fork'. Bitcoin eigenaars moeten niets ondernemen om hun bitcoin cash te krijgen, waardoor het arbeidscriterium bij zaakvorming geen soelaas biedt<sup>167</sup>. Ook een vergelijking met de 'vruchten' die de eigenaar mag innen luidens artikel 546 Burgerlijk Wetboek, lijkt niet van toepassing: bitcoin brengt bitcoin cash immers niet voort, beide vloeien voort uit een gedeelde geschiedenis, maar niet uit elkaar. Evenmin kunnen de munten uit een 'fork' als periodiek worden beschouwd of kunnen deze onder artikel 584 Burgerlijk Wetboek vallen.

Enerzijds kan de toestand te dezen begrepen worden als de opdeling van een abstracte eenheid in onderscheiden zelfstandige componenten, zoals rechtsopvolging onder algemene

---

<sup>165</sup> Een 'wallet' bevat de combinaties tussen publiek adres en private sleutel van de gebruiker en vormt dus de toegang tot de virtuele munt. Deze kan onder verschillende verschijningsvormen bestaan: bij een 'web wallet' wordt de toegang online bewaard bij een dienstverlener, bij een 'desktop wallet' of 'mobile wallet' op het systeem van de gebruiker zelf (desktop-PC of tablet/smartphone) en bij een 'paper wallet' op papier.

<sup>166</sup> J.L. VERHELST, "Zijn cryptomunten munten? Een analyse van Bitcoin", in M.E. STORME en F. HELSEN (eds.), *Innovatie en disruptie in het economisch recht*, Antwerpen, Intersentia, 2017, 60.

<sup>167</sup> M. VANWYNSBERGHE, "Bitcoin heeft het op de grenzen van het goederenrecht gemunt", *RW* 2014-15, 1442.

titel<sup>168</sup>. De omstandigheid is immers dat beide blockchains de oude blockchain autonoom verder zetten. Wellicht kan een vergelijking worden gemaakt met de splitsing van een vennootschap waardoor het aandeel in een vennootschap splitst in aandelen van twee vennootschappen. Beide aandelen kunnen zich onafhankelijk van elkaar ontwikkelen. Deze juridische kwalificatie zou betekenen dat bitcoineigenaars recht hebben op de bitcoin cash. Wie heeft anders recht op de bitcoin cash? Wachten deze als *res nullius* op de eerste inbezitneming? Daartoe is dan weer controle vereist middels een private sleutel.

Van de andere kant zou het stelsel van cryptomunten eveneens beschouwd kunnen worden als een stelsel van schuldvorderingen, waarbij de houder van een virtuele portemonnee de cryptomunten als schuldvorderingen in zijn vermogen heeft. Wie cryptovaluta in zijn vermogen heeft, zou zich bijgevolg eigenaar van contractuele rechten op de waarde van die valuta mogen noemen. Bij verwerving van cryptomunten zijn de overige gebruikers dan op grond van een overeenkomst gehouden om te erkennen dat de kapitaalkracht van de houder van de portemonnee gestegen is. In die hypothese is de toestand van de 'hard fork' een kwestie van wanprestatie, waarbij de rechtsvraag dan luidt of men wel gerechtigd was om niet langer aan bepaalde gebruikers de toegang tot bepaalde types van bitcoins te verlenen, zulks ondanks de contractuele verplichting om bitcoins te erkennen<sup>169</sup>.

**21.** Voormelde 'hard fork' toont aan dat cryptovaluta te *sui generis* zijn om er zonder meer de goederenrechtelijke basisbeginselen op te implementeren<sup>170</sup>. Het is noodzakelijk dat het Belgisch goederenrecht ook aan deze virtuele goederen en techniciteiten een wettelijke omkadering biedt en dat ter zake rechtszekerheid wordt verschaft.

#### **e. De cryptomunt in strafrechtelijk perspectief**

**22.** Het kan niet worden betwist dat cryptomunten vermogensbestanddelen uitmaken die kunnen worden verbeurdverklaard eventueel na voorafgaande inbeslagneming. De specifieke moeilijkheid betreft wel dat in beginsel enkel de eigenaar toegang heeft tot dat vermogen. Anders dan bij een banktegoed is er immers geen beheer door een financiële instelling waarvan de medewerking kan worden gevraagd. Voor inbeslagneming is het dan ook vereist dat de specifieke inloggegevens gekend zijn opdat toegang kan worden verkregen tot de gecodeerde portefeuille. Deze gegevens moeten worden gezocht op de harde schijf, in e-mailverkeer, op papier, ...

Het verdient navolging dat de nieuwe COIV-wet van 4 februari 2018 uitdrukkelijk ook de virtuele valuta als categorie van vermogensbestanddelen erkent<sup>171</sup>. Het is dienvolgens aan het COIV om ook in beslag genomen cryptomunten te verzamelen, te beheren en de gegevens ervan te bewerken. Dergelijke wetgevende keuze vormt een voorbeeld van hoe virtuele munten op een gestructureerde wijze toegang kunnen krijgen tot bestaande wetgeving zonder dat daartoe een nieuw regulerend kader diende te worden opgezet. Behoudens voor

<sup>168</sup> B. MAESCHAECK, "Bitcoin splitst: vijf broden en twee vissen?", *RW* 2017-18, 162.

<sup>169</sup> S. GEIREGAT, "Eigendom op bitcoins", *RW* 2017-18, 1045-1049.

<sup>170</sup> M. VANWYNSBERGHE, "Bitcoin heeft het op de grenzen van het goederenrecht gemunt", *RW* 2014-15, 1442.

<sup>171</sup> Wet van 4 februari 2018 houdende de opdrachten en de samenstelling van het Centraal Orgaan voor de Inbeslagneming en de Verbeurdverklaring, *BS* 26 februari 2018.

wat betreft de financieel rechtelijke normering die een algemene draagwijdte heeft, lijken dergelijke wettelijke aanpassingen raadzaam in die specifieke rechtsdomeinen (ook andere dan het strafrecht) waar een legislatief vacuüm dreigt.

**23.** Naar strafrechtelijk perspectief is tevens de aandacht te vestigen op de strafbaarstelling bepaald in artikel 178bis Strafwetboek<sup>172</sup>. Daarin wordt de uitgifte van geldtekens zonder overheidsmachtiging strafbaar gesteld<sup>173</sup>. Deze verboden handeling werd bij wet van 23 december 1988 als bijzondere strafbepaling in het Belgisch recht ingevoerd, maar werd naar aanleiding van de wet van 10 december 2001 die de invoering van de euro regelde, overgezet naar het Strafwetboek. De ratio legis bestond erin het vertrouwen in de wettige betaalmiddelen te beschermen, de doeltreffendheid van het monetair beleid te waarborgen en de verwarring bij het publiek te vermijden. Daarbij werd vooral gedacht aan allerhande commerciële en toeristische initiatieven in dat verband.

De constitutieve bestanddelen van het misdrijf lijken prima facie van toepassing op de uitgifte van cryptomunten. De notie 'uitgeven' heeft te dezen een ruime draagwijdte en kan iedere handeling betreffen waardoor een geldteken van de ene naar de andere partij wordt overgedragen. De juridische aard van de handeling of de gevolgen die ermee worden beoogd, zijn daarbij niet relevant. Evenmin kan worden bediscussieerd dat de uitgifte van cryptomunten bestemd is voor publieke circulatie (ongeacht of dit daadwerkelijk wordt bereikt) en dat zulks plaatsgrijpt zonder overheidsmachtiging, wat net kenmerkend is voor een gedecentraliseerde munt.

Daarnaast moet het om de uitgifte van een geldteken gaan. Supra werd reeds geponereerd dat cryptomunten dogmatisch aan de bestanddelen van het juridisch geldbegrip kunnen beantwoorden, daar zij als abstracte rekeneenheid fungeren en kunnen worden gebruikt om een schuld te betalen, maar dat zij zijn geen wettelijk betaalmiddel zijn zoals chartaal of giraal geld. Niettemin kent het strafrecht principieel een autonome begripsvorming en zal de strafrechter niet gebonden zijn aan definiëringen uit overige rechtsdomeinen. Bovendien zal bij de penale begripsvorming hoe dan ook rekening moeten worden gehouden met relevante maatschappelijke evoluties, waaronder ook de toegenomen dematerialisering van het betaalverkeer in het algemeen. Aldus is niet zonder meer uit te sluiten dat de cryptomunten rechtens uit het toepassingsveld van artikel 178 Strafwetboek moeten worden uitgesloten. Uiteindelijk is al beslist dat zij strafrechtelijk in beslag kunnen worden genomen en ook wordt reeds aangenomen dat zij in hun virtuele vorm vatbaar zijn voor diefstal<sup>174</sup>.

Vanzelfsprekend werd de strafbepaling van artikel 178bis Strafwetboek niet geconcipeerd met de uitgifte van cryptovaluta in gedachten. Niettemin lijkt een strafrechtelijke vervolging en veroordeling theoretisch niet zonder meer uit te sluiten. De modernisering heeft hierdoor

---

<sup>172</sup> In de rand is er tevens op te attenderen dat het Belgisch Strafwetboek thans evenmin in staat is om elke bewust onrechtmatige handeling met cryptomunten te omschrijven als een informaticamisdrijf. Cfr. daarover: S. ROYER, "Bitcoins in het Belgische strafrecht en strafprocesrecht", *RW* 2016-17, 490-491.

<sup>173</sup> Artikel 178bis Sw. luidt: "Hij die een geldteken uitgeeft bestemd om in het publiek te circuleren als betaalmiddel zonder hiertoe gemachtigd te zijn door de bevoegde overheid, wordt gestraft met gevangenisstraf van één maand tot één jaar en met geldboete van 50 tot 10.000 EUR of met één van die straffen alleen."

<sup>174</sup> S. ROYER, "Bitcoins in het Belgische strafrecht en strafprocesrecht", *RW* 2016-17, 490.

de wetgeving ingehaald en rechtsonzekerheid gecreëerd. Het verdient daarom aanbeveling dat de Belgische wetgever bij het ontwerpen van een regulerend kader voor virtuele munteenheden ook deze specifieke strafbaarstelling mee onder de loep neemt.

#### **f. De cryptomunt in fiscaalrechtelijk perspectief**

**24.** De gespecialiseerde literatuur is het eens: in België heerst over de fiscale behandeling van de inkomsten uit cryptomunten (met als bekendste de bitcoin) momenteel grote onduidelijkheid<sup>175</sup>.

Voor zover bekend gaat het veelal om meerwaarden die worden gerealiseerd bij de verkoop of omzetting van cryptomunten. Maar dat sluit niet de hypothese uit waar zich een benadering vanuit de toepassing al dan niet van een BTW-belasting opdringt.

##### **(i) BTW**

**25.** Het ligt voor de hand dat het belastingrecht een ander rechtsdomein is dat met de nieuwe transacties met cryptomunten wordt geconfronteerd<sup>176</sup>. Meerdere Europese overheden beslisten al snel om dergelijke transacties vrij te stellen van BTW. De Belgische belastingadministratie beriep zich daarvoor op artikel 44, §3, 7° WBTW. Met het arrest Hedqvist nam het Hof van Justitie daarover op 22 oktober 2015 evenwel een principiële beslissing die grote precedentswaarde bezit<sup>177</sup>. Het Hof ging daarin over tot kwalificatie van de bitcoin in een fiscaal geschil.

De Zweedse belastingadministratie had de uitbater van een Zweeds bitcoinwisselkantoor (Hedqvist David) opgelegd om BTW af te dragen op de diensten die hij verleent, namelijk de aan- en verkoop van bitcoins in ruil voor traditionele munteenheden en omgekeerd. Hedqvist David was immers voornemens om een trading-activiteit in bitcoins op te starten. Meer bepaald nam hij zich voor om, via een vennootschap, bitcoins aan te kopen met traditioneel geld en deze vervolgens met een bepaalde marge weer te verkopen aan klanten tegen traditioneel geld. Het verschil tussen de aankoop- en de verkoopprijs zou de winst vormen voor de vennootschap.

De Zweedse feitenrechters hadden de uitbater gelijk gegeven waar deze op grond van de toepasselijke BTW-richtlijn de vrijstelling van de transacties aanvoerde. Middels prejudiciële vraagstelling van het hoogste Zweedse rechtscollege werd het Hof van Justitie uiteindelijk geconfronteerd met de vraag of de voorgenomen activiteit een BTW-plichtige activiteit uitmaakt.

**26.** Het Hof van Justitie beslist vooreerst dat bitcoins geen lichamelijke goederen in de zin van artikel 14 BTW-Richtlijn zijn. Advocaat-generaal Kokott poneerde daarover eensluidend dat 'het bezit van bitcoins geen ander doel heeft dan dat ze op een gegeven moment als betaalmiddel worden gebruikt'<sup>178</sup>. Vervolgens besluit het Hof dat de ruilactiviteit van

<sup>175</sup> Zie Fisc. Act. 2018,2/1.

<sup>176</sup> T. SPAAS en M. VAN ROEY, "Quo vadis Bitcoin?", *Computerr*. 2015/84, 119.

<sup>177</sup> HvJ 22 oktober 2015, C-264/14, Skatteverket/David Hedqvist, *TFR* 2016, 49-50 (samenvatting).

<sup>178</sup> Concl. Adv.gen. J. KOKOTT van 16 juli 2015 in HvJ 22 oktober 2015, C-264/14, Skatteverket/David Hedqvist, 17, *TFR* 2015, 849 (samenvatting).

wisselkantoren in bitcoins als een dienst kan worden gekwalificeerd die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht. Derhalve is de voorgenomen activiteit, namelijk de dienstverlening door een bitcoinwisselkantoor, in principe aan BTW onderworpen op grond van artikel 2 BTW-Richtlijn<sup>179</sup>.

Fundamenteel in dit verband is tevens dat het Hof van Justitie het besluit nam om de cryptomunt niet toe te voegen aan de categorie 'zuivere betaalmiddelen'<sup>180</sup>. Op grond van eerdere jurisprudentie had advocaat-generaal Kokott nochtans geadviseerd om de bitcoin wel een zuiver betaalmiddel te noemen, vergelijkbaar met bijvoorbeeld waardebonnen met nominale waarde of met hotelbons. De bedoelde rechtspraak stelde namelijk dat de overdracht van zuivere betaalmiddelen, net zoals de overdracht van wettelijke betaalmiddelen, niet belastbaar was. Het Hof ging evenwel niet in op de suggestie om de cryptomunt als een zuiver betaalmiddel te omschrijven, maar verwijst wel naar de tussencategorie 'alternatieve valuta' of 'niet-traditionele valuta' om de cryptomunten in onder te brengen<sup>181</sup>. Deze onderscheidt zich van zuivere betaalmiddelen doordat deze niet in het leven zijn uitgegeven om aan klantenbinding te doen, noch dat de te besteden waarde enkel naar de uitgever kan terugvloeien. Dergelijke commerciële meerwaarde voor de uitgever bestaat niet bij cryptomunten, zodat het Hof van Justitie van oordeel was dat, gezien de toepassing, de kwalificatie van deze munten veeleer naar wettelijke betaalmiddelen, i.e. bij wet erkende munteenheden<sup>182</sup>, neigde, zonder het te zijn. Voor het Hof gaat het dus wezenlijk om betaalmiddelen die een alternatief vormen voor de wettelijke betaalmiddelen en die geen ander doel hebben dan te worden aangewend als betaalmiddel<sup>183</sup>. Als dusdanig creëert het Hof in functie van de kwalificatie van cryptovaluta een tussencategorie tussen wettelijke betaalmiddelen en zuivere betaalmiddelen<sup>184</sup>.

Mitsdien is het wel correct voor te houden dat de bitcoin om louter fiscale redenen gelijkgesteld kan worden aan wettelijke betaalmiddelen, maar is het alleszins te kort door de bocht ervan uit te gaan dat het Hof daarbij van oordeel was dat cryptomunten als een wettelijk betaalmiddel konden worden beschouwd. Evenmin mag eraan voorbij worden gegaan dat de voormelde categorisering door het Hof van Justitie in het kader van een fiscaalrechtelijke beoordeling, meer bepaald voor wat betreft het BTW-statuut, tot stand werd gebracht. Het lijkt alleszins onjuist of minstens veel te voorbarig deze besluitvorming zonder meer te extrapoleren voor gebruik in een regulatoire context.

---

<sup>179</sup> J. SOETAERT, "L'échange de bitcoins est un service exonéré de TVA", *La semaine fiscale* 2015, nr. 214, 5; R. HOUBEN, "Bitcoins zijn deviezen voor btw-doeleinden, maar één zwaluw maakt de lente niet" (noot onder HvJ 22 oktober 2015), *TBH* 2016, 177.

<sup>180</sup> P. PAILLER, "Financement s'appuyant sur la mise en place de monnaies alternatives", in J.-M. MOULIN, *Droit de la finance alternative*, Brussel, Bruylant, 2017, 199.

<sup>181</sup> S. REYNDERS, "Bitcoin: to VAT or not to VAT?", *Fisc.Act.* 2015, nr. 36.

<sup>182</sup> EUR, GBP, USD, ...

<sup>183</sup> R. HOUBEN, "Bitcoins zijn deviezen voor btw-doeleinden, maar één zwaluw maakt de lente niet" (noot onder HvJ 22 oktober 2015), *TBH* 2016, 178.

<sup>184</sup> C. HAUBEN, "Bitcoin en EU-recht: de virtuele vreemde eend in de bijt", in M.E. STORME en F. HELSEN (eds.), *Innovatie en disruptie in het economisch recht*, Antwerpen, Intersentia, 2017, 94-95.



**27.** Het Hof van Justitie besluit verder dat uit de context en de doelstelling van artikel 135, 1., e) BTW-Richtlijn volgt dat deze bepaling gedeeltelijk zou worden uitgehouden indien zij aldus wordt opgevat dat zij enkel gericht is op handelingen die betrekking hebben op traditionele valuta (deviezen, bankbiljetten en munten)<sup>185</sup>. Dientengevolge is deze bepaling tevens gericht op diensten, die, zoals in de concrete zaak, bestaan in het inwisselen van traditionele valuta tegen eenheden van virtuele valuta en omgekeerd en die worden verricht tegen betaling van een bedrag dat overeenkomt met de marge die ontstaat uit het verschil tussen de prijs waarvoor de betrokken marktdeelnemer de valuta koopt en de prijs waarvoor hij deze verkoopt aan zijn klanten. Bijgevolg is de vrijstelling bepaald onder artikel 135, 1., e) BTW-Richtlijn wel degelijk van toepassing op de ruilactiviteit van wisselkantoren in cryptomunten<sup>186</sup>.

Het Hof van Justitie prefereerde op deze wijze een contextuele benadering van de prejudiciële vraagstelling, niet zozeer met de intentie om transacties met virtuele valuta te faciliteren, maar vooral om verdere frauderisico's inzake BTW te vermijden<sup>187</sup>. De approximatie van het Hof kwam er immers op neer het antwoord te weten op de vraag of de wisseldienst van een wettelijk betaalmiddel tegen een niet-wettelijk betaalmiddel ook onder het met de belastingvrijstelling beoogde doel sorteert. Dat zulks het geval is, besluit het Hof door het toepassingsgebied van de vrijstelling te verruimen tot andere dan wettelijke betaalmiddelen. Daardoor was het niet nodig de cryptomunt een wettelijk betaalmiddel te noemen.

**28.** Na het arrest van het Hof van Justitie van 22 oktober 2015 bevestigde de Belgische minister van Financiën dat bitcoins in België inzake BTW onbelast blijven overeenkomstig artikel 44, §3, 9° WBTW, zowel wat betreft wisseloperaties als voor bemiddeling door derden bij dergelijke verrichtingen<sup>188</sup>. Gezien de vrijstelling van verschuldigde BTW kan er ook geen BTW in aftrek worden genomen op de aankopen of investeringen met betrekking tot deze activiteiten.

### **(ii) Inkomstenbelasting**

**29.** Nu de hemel voor wat betreft BTW sedert enige jaren opgehelderd lijkt, rijst overeenkomstig de vraag naar het fiscaal statuut van cryptomunten inzake inkomstenbelastingen. Leiden deze munten bijvoorbeeld tot een *roerend inkomen in de personenbelasting*? Het louter aanhouden ervan brengt uiteraard geen automatische aangroei van bijkomende cryptovaluta met zich mee, noch wordt daardoor enige andere opbrengst verkregen. Bijgevolg kan er geen sprake zijn van een of ander roerend inkomen uitsluitend naar aanleiding van het bezit van cryptomunten<sup>189</sup>.

<sup>185</sup> J. SOETAERT, "L'échange de bitcoins est un service exonéré de TVA", *La semaine fiscale* 2015, nr. 214, 5-6.

<sup>186</sup> E. TRAVERSA en A. MAITROT DE LA MOTTE, "Droit fiscal européen", *JDE* 2016, 233.

<sup>187</sup> L. LHOE en Q. WARSCOTTE, "La fraude à la TVA dans le secteur financier", in C.-A. HERBAIN, *La fraude à la TVA*, Brussel, Larcier, 2017, 159.

<sup>188</sup> Anders dan in België werd in bepaalde lidstaten (o.a. Nederland, Zweden, Polen en Estland) reeds BTW toegepast (S. REYNDERS, 'Bitcoin: to VAT or not to VAT?', *Fisc.Act.* 2015, nr. 36).

<sup>189</sup> T. SPAAS, "Bitcoin en de blockchain in de directe belastingen. Het fiscale statuut van bitcoins", *Fisc.Act.* 2015, nr. 36.

Maar ook indien er een roerend inkomen is dat in cryptovaluta wordt betaald, is er geen andere behandeling van toepassing dan wanneer de betaling in klassieke valuta zou gebeuren. De betreffende bepalingen in het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 maken immers geen onderscheid in functie van de wijze van betaling of uitvoering<sup>190</sup>. Wanneer aldus twee partijen overeenkomen om een lening in cryptomunten af te sluiten, waarbij de interesten in die munten moeten worden betaald, is die interest evengoed belastbaar als roerend inkomen. Overeenkomstig artikel 17, §2 Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 wordt een bedrag aan roerende inkomsten dat in vreemde valuta is uitgedrukt, in euro omgezet volgens de wisselkoers bij betaling of toekenning. Het begrip 'valuta' wordt in het wetboek weliswaar niet gedefinieerd, maar dit is te dezen minder problematisch, aangezien ook artikel 20bis Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 een analoge bepaling bevat betreffende roerende inkomsten in de vorm van goederen in natura: de relevante waarde is de verkoopwaarde op het moment van toekenning<sup>191</sup>. Of cryptomunten voor de personenbelasting dan valuta of als 'ander goed' achten te zijn, lijkt het verantwoordbaar dat de belastingplichtige in zulk geval melding maakt van de tegenwaarde in euro op het ogenblik van toekenning of betaling.

**30.** Complexer is het voor wat betreft de naar aanleiding van *beleggingen gerealiseerde meerwaarden op cryptomunten*. Zoals op bepaalde ogenblikken haast dagelijks in allerlei media te vernemen was, werden klaarblijkelijk vaak exuberante winsten gegeneerd, maar was er van enige waardevastheid van het beleggingsproduct veelal geen sprake<sup>192</sup>.

Samenvattend, bij natuurlijke personen zijn er drie fiscale scenario's mogelijk: 1) de meerwaarden kunnen beroepsinkomsten vormen; de meerwaarden, of een deel ervan, kunnen gekwalificeerd worden als diverse inkomsten. Er moet dan wel sprake zijn van "enige prestatie, verrichting of (hier in het bijzonder) speculatie". En normale verrichtingen van beheer van een privévermogen zijn uitgezonderd. Wat "normaal" is, wordt afgemeten aan het "goede huisvader"-criterium; 3) de meerwaarden kunnen eveneens vrijgesteld zijn van belasting. Dat sluit aan op meerwaarden uit "normale verrichtingen van beheer van een privévermogen" die geen belastbare diverse inkomsten zijn.

**31.** Indien een belastingplichtige regelmatig en *professioneel te werk* gaat met het verhandelen van cryptomunten, kunnen deze winsten worden aangemerkt als beroepsinkomsten. Deze inkomsten zijn onderworpen aan de progressieve tarieven van de personenbelasting. Ook zullen op deze inkomsten sociale bedragen verschuldigd zijn.

---

<sup>190</sup> Een dividend wordt bijvoorbeeld omschreven als 'alle voordelen toegekend door een vennootschap aan aandelen en winstbewijzen hoe ook genaamd, uit welken hoofde en op welke wijze ook verkregen' (artikel 18, 1° WIB92). Met interesten zijn bedoeld 'interest, premies en alle andere opbrengsten van leningen' (artikel 19, 1) WIB92), zonder dat enig onderscheid wordt gemaakt naar de wijze waarop de opbrengsten worden verkregen.

<sup>191</sup> T. SPAAS, "Bitcoin en de blockchain in de directe belastingen. Het fiscale statuut van bitcoins", *Fisc.Act.* 2015, nr. 36.

<sup>192</sup> M. MALQUARTI, "Et si la vraie valeur du bitcoin était nulle?", *Le Temps* 20 december 2017; D. BERNS, "Le Bitcoin est-il une monnaie archaïque?", *Le Soir* 3 januari 2018; X., "La bulle bitcoin menace", *Le Soir* 3 februari 2018; A. CLOOT, "En un mois, le bitcoin a lâché plus de 50% de sa valeur", *Le Soir* 7 februari 2018; X., "Buffet: cryptocurrencies? Rattenvergif in het kwadraat", *De Tijd* 6 mei 2018.

Wanneer de winsten worden gerealiseerd door een natuurlijk persoon die handelt *buiten het uitoefenen van een beroepswerkzaamheid*, kunnen de voormelde meerwaarden belastbaar zijn als diverse inkomsten. Artikel 90, 1° Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 bepaalt namelijk dat diverse inkomsten zijn: “... *winst of baten, hoe ook genaamd, die zelfs occasioneel of toevallig, buiten het uitoefenen van een beroepswerkzaamheid, voortkomen uit enige prestatie, verrichting of speculatie of uit diensten bewezen aan derden, daaronder niet begrepen normale verrichtingen van beheer van een privé-vermogen bestaande uit onroerende goederen, portefeuillewaarden en roerende voorwerpen*”.

*In concreto* zal het dan ook in iedere hypothese de vraag zijn of het geheel van de transacties al dan niet kadert binnen het normale beheer van het private vermogen<sup>193</sup>. Indien dat het geval is, zullen geen belastingen verschuldigd zijn op de eventuele gerealiseerde winsten. Wanneer daarentegen de transacties met een speculatief karakter werden uitgevoerd, zonder daarom beroepsmatig te zijn, is de meerwaarde belastbaar als diverse inkomst tegen een tarief van 33% (verhoogd met gemeentelijke opcentiemen). Deze meerwaarde betreft uiteraard slechts de netto-meerwaarde, i.e. nadat gerealiseerde verliezen in mindering werden gebracht van de gerealiseerde winsten.

Het zal uiteraard steeds een feitenkwestie blijven om uit te maken of een bepaalde verrichting al dan niet kadert binnen het normale beheer van iemands private vermogen. Hoe dan ook zal steeds het geheel van de feiten in acht moeten worden genomen. Zoals uit onderscheiden rechtspraak gebleken is, wordt veelal eveneens rekening gehouden met de frequentie, de organisatie en de omvang van de transacties, het tijdsverloop tussen de aan- en de verkopen, het gebruik van professionele kennis en ervaring, de financiering van de aankopen<sup>194</sup>. Ook de administratieve commentaren vernoemen dergelijke criteria<sup>195</sup>.

**32.** Ook de Rulingcommissie is voormelde richtinggeving inzake meerwaarden op cryptomunten genegen. De enige ruling daarover tot dusver bekend verscheen op 5 december 2017<sup>196</sup>. Daarin lag de vraag voor of de meerwaarde die een student realiseert op de verkoop van bitcoins, belastbaar is als beroepsinkomst of als diverse inkomst. De student had meer bepaald een applicatie ontwikkeld voor de automatische aan- en verkoop van bitcoins en had daarbij financiële meerwaarden verkregen. Aangezien de gerealiseerde meerwaarden door de student niet verbonden zijn aan een beroepswerkzaamheid en er geen sprake is van een professionele context, oordeelde de Rulingcommissie dat deze inkomsten niet als beroepsinkomst aan te merken zijn. Gelet op de speculatieve aard van de verrichtingen zijn de winsten anderzijds wel belastbaar als diverse inkomst<sup>197</sup>. Tevens zal het aan de cryptobelegger zelf zijn om te bewijzen dat zijn winst niet speculatief is, maar deel uitmaakt van een normaal patrimoniumbeheer.

<sup>193</sup> D. MUSSCHE en H. PUTMAN, “Meerwaarden op bitcoins: een fiscaal dubbeltje op drie kanten?”, *Fisc.Act.* 2018, nr. 2, 4.

<sup>194</sup> D. MUSSCHE en H. PUTMAN, “Meerwaarden op bitcoins: een fiscaal dubbeltje op drie kanten?”, *Fisc.Act.* 2018, nr. 2, 4-5.

<sup>195</sup> Com. IB 90/8.4 en 90/8.8.

<sup>196</sup> Voorafgaande beslissing nr. 2017.852 van 5 december 2017.

<sup>197</sup> F. MATHIEU, “L’investissement en bitcoin? Spéculatif, dit le fisc”, *Le Soir* 13 februari 2018; J.-P. BOMBAERTS en W. DE PRETER., “Fiscus dreigt derde van cryptowinsten af te romen”, *De Tijd* 23 februari 2018.

Nu, ongetwijfeld probeert de rulingdienst meer duidelijkheid te scheppen in verband met de meerwaarde op verkoop van virtuele munten. Ter gelegenheid van een vraag, die werd gesteld of de meerwaarde die zal worden gerealiseerd op de verkoop van virtuele munten (o.a. Bitcoins) belastbaar zal zijn als diverse inkomsten op grond van art. 90, 1° WIB 92, neemt die dienst, in zijn jaarverslag 2017, volgend standpunt in:

“In de periode 2014-2016 werden regelmatig virtuele munten aangekocht. In 2017 zouden deze virtuele munten met een aanzienlijke meerwaarde verkocht worden. Het Hof van Cassatie definieert speculatie als volgt: “het inkopen van goederen met het risico er verlies op te lijden, maar met de verwachting, door ze weer te verkopen, er winst op te maken dankzij stijging van de marktwaarde”. Het is niet noodzakelijk dat de wederverkoop kort op de aankoop volgt. De rechtspraak legt de nadruk op het risicovol handelen in de hoop een voordeel te bekomen.

Samengevat gaat het bij speculatie om twee voorwaarden:

- De belastingplichtige moet op het ogenblik van de aankoop een belangrijk risico nemen; en
- De intentie om belangrijke winsten te realiseren moet duidelijk aanwezig zijn op datzelfde ogenblik.

De verrichtingen in casu zijn speculatief. Aan bovenvermelde voorwaarden is voldaan:

- In casu was er op het ogenblik van de aankoop van de virtuele munten een risico er verlies op te lijden. De NBB, FSM, EBA hebben in persberichten, veelvuldig overgenomen door de nationale pers, het publiek gewaarschuwd voor het risico verbonden aan virtuele munten. Een centraal controle-orgaan en aldus elk prudentieel toezicht ontbreken. Tevens geldt de bescherming door de overheid tot 100.000 € niet voor virtueel geld. Het gebrek aan controle op het handelsplatform houdt een belangrijk risico in.

- In casu was er reeds op het moment van de aankoop de anticipatie op de snelle waardestijging binnen korte termijn. Er is opzettelijk gekocht met de verwachting om na korte of langere termijn met winst te kunnen verkopen ten gevolge van de stijging van de marktwaarde.

De uitzondering voorzien in art. 90, 1° WIB 92, dat inkomsten behaald uit het normaal beheer van een privé-vermogen niet belastbaar zijn, betreft een uitzondering op de algemene regel.

De voorgelegde verrichtingen kunnen niet als normaal beheer van een privé-vermogen worden beschouwd. De toetsing met het beheer door een bonus pater familias kan niet worden doorstaan voor de voorgelegde dossiers gezien de hoogte van de geïnvesteerde bedragen, de frequentie van de aankopen, en het risico inherent aan de virtuele munten en de platforms waarop deze verhandeld worden.

De meerwaarde op de verkoop van virtuele munten wordt als diverse inkomsten aangemerkt op grond van art. 90, 1° WIB 92 gezien het speculatief karakter”<sup>198</sup>.

<sup>198</sup> [https://www.ruling.be/sites/default/files/content/download/files/jaarverslag\\_dvb\\_2017\\_nl.pdf](https://www.ruling.be/sites/default/files/content/download/files/jaarverslag_dvb_2017_nl.pdf).

**33.** Dat de zaak niet evident is bewijst het feit dat in de maand mei 2018 de rulingdienst een vragenlijst heeft verspreid die aanvragers moeten beantwoorden als ze een ruling over cryptomunten vragen. De antwoorden moeten de dienst in staat stellen om met kennis van zaken te oordelen over het belastingregime dat van toepassing is op meerwaarde(n) bij de verkoop of omzetting van cryptomunten. De bedoeling is uiteraard dat de belastingplichtige daarmee wel een duidelijk zicht heeft op de criteria die de rulingdienst hanteert.

Zoals terecht opgemerkt, zijn de (in totaal) zeventien vragen gelijkaardig aan de vragen die kunnen worden gesteld als men wil beoordelen of een bepaald inkomen moet worden gekwalificeerd als een beroeps-, een divers of een vrijgesteld inkomen<sup>199</sup>. De vragen hebben dan ook betrekking op de klassieke criteria: de *oorsprong* van de cryptomunten de omvang van de geïnvesteerde middelen, het actieve of passieve gedrag van de investeerder, de opleiding en ervaring met cryptomunten en de beleggingstermijn<sup>200</sup>.

Zonder twijfel is het initiatief van de rulingdienst beter dan niks -wil zeggen beter dan luide stilte. Maar niettemin is de demarche qua rechtszekerheid wel voor kritiek vatbaar. Terecht merken auteurs op dat “Hoewel de belastingplichtige met die vragenlijst dan toch een duidelijk zicht krijgt op de criteria waarop de rulingdienst zijn beslissing zal baseren, blijft het onduidelijk welk gewicht de dienst aan elk criterium toekent en welke antwoorden nu juist de doorslag geven om bepaalde inkomsten te belasten of vrij te stellen”<sup>201</sup> en “Die huidige insteek van de rulingdienst lijkt moeilijk verzoenbaar met de vereiste van bestuurlijke gelijkheid. Want vele andere (zelfs vrij complexe en ingenieuze) beleggingsvormen worden in de praktijk quasi nooit als diverse inkomsten belast. De geschetste insteek lijkt dan ook vooral te zijn ingegeven door het 'buiten-traditionele' karakter van de beleggingsvorm, en door de hoge volatiliteit van de virtuele waarden.”

Zorgwekkend is dan ook de vaststelling van die auteurs -die overeenstemt met de praktijk- dat het uiteindelijk allicht aan de hoven en rechtbanken zal toekomen om definitief te oordelen over deze problematiek. “Heel vaak zal het debat dan ook uitmonden in feitelijke discussies over het al dan niet 'normale' of 'speculatieve' karakter van de belegging. Dergelijke discussies zijn vaak oeverloos, en ook de subjectieve mening van de rechter speelt dan een grote rol. De vraag rijst of een wet die met zo'n grote grijze zone is behept, nog wel een wet is. Want als uit de omstandigheden blijkt dat de (voorgehouden) toepassing van een wet voor een bepaalde belastingplichtige onvoorzienbaar was, is er geen sprake van een kwalitatieve wet die als rechtsgrond voor de betwiste belastingheffing kan gelden”<sup>202</sup>.

Nu, het logisch gevolg daarvan is dat een ingreep van de wetgever misschien nuttig zou kunnen zijn. Uiteraard, de precieze inhoud van dat specifieke stelsel is vooral een beleidskwestie. Het gaat tenslotte om duidelijke, geobjectiveerde en meetbare criteria. Daarvoor is het niet nodig het bestaande onderscheid tussen beroeps-, diverse en niet-belastbare inkomsten af te schaffen. Maar eenvoudiger en niet minder billijk is een uniform

<sup>199</sup> Z. M. DELANOTE en P. SMEYERS, “Belasting van cryptomunten: rulingdienst doet poging om meer duidelijkheid te scheppen”, *Fisc.Act.* 2018, nr. 20.

<sup>200</sup> Z. <https://www.ruling.be/nl/downloads/vragenlijst-cryptomunten>.

<sup>201</sup> M. DELANOTE en P. SMEYERS, o.c., p. 3.

<sup>202</sup> *Ibid.*, p. 4. Over de noodzakelijke voorzienbaarheid van een wet, zie *b.v. Fisc. Act.* 2011, 31/1.

stelsel waar los van de omstandigheden de inkomsten uit crypto-beleggingen worden belast aan een vast tarief<sup>203</sup>.

Daarbij rijst een pertinente en interessante vraag op: is het wel opportuun al belasting te heffen bij elke omzetting van cryptomunten of bij elke verkoop tegen een andere cryptomunt (zoals de rulingdienst art. 90 1° WIB 92 klaarblijkelijk interpreteert)? Uitgangspunt van die vraag is de vaststelling dat, tenslotte, “in dat geval louter *virtuele* inkomsten belast worden, want een effectief inkomen is er pas als de in ruil verkregen cryptomunten op hun beurt verkocht worden. Zeker gelet op de hoge volatiliteit van de virtuele munten, is het helemaal niet zeker dat die virtuele inkomsten ooit effectief zullen kunnen worden geïnd”<sup>204</sup>.

Vandaar wordt dan ook voorgesteld dat het “Beleidsmatig (...) verdedigbaar [is] om het belastbaar tijdstip te koppelen aan het ogenblik waarop het *einddoel* van de beleggingsbeslissing wordt bereikt, d.w.z. (in de regel) bij de terugkeer naar de reële (euro-) wereld”<sup>205</sup>.

**34.** Het besluit kan dus zijn dat inzake BTW het recente verschijnsel van de cryptomunt opgevangen kan worden met de bestaande wettelijke regels. Daartegen is inzake inkomstenbelastingen de aangelegenheid minder evident. Aangezien de vaststelling dat tot nu toe blijkbaar fundamentele controverses zich niet lang hebben voorgedaan, volstaan misschien louter administratieve preciseringen op dit punt<sup>206</sup>. Maar anderzijds bestaan toch een aantal onzekerheden en noch rechtspraak noch rechtsleer en zelfs niet het Hof kunnen op zich (zoals vaak) voor rechtszekerheid zorgen *in fiscalibus*. Dus, in coherentie met wat supra werd geponeerd omtrent de urgentie van een financieel rechtelijk regulering, is het op fiscaalrechtelijk gebied misschien raadzaam wettelijk in te grijpen.

#### **4) Besluit (voorlopig)**

**35.** Samenvattend schijnt ons de situatie van de cryptomunt en de behoefte aan een (noodzakelijke) ingreep van de wetgever in België volgende:

- **in economisch perspectief:** als middel tot opslag van waarde ontbreekt het de cryptomunt aan voldoende soliditeit.

- **in monetairrechtelijk en verbintenisrechtelijk perspectief:** het is aan te nemen dat cryptomunten verbintenisrechtelijk wel kunnen dienen voor de betaling van een schuld; maar het schijnt wel nuttig verschillende juridische knopen door te hakken en een toekomstvisie te onderbouwen die wettelijk verankerd wordt voor alle justitiabelen. Een tussenkomst van de wetgever om een grotere rechtszekerheid te scheppen is misschien niet overbodig.

- **in financieel regulerend perspectief:** In afwachting van een meer coherente regulering voor de gehele Europese Unie, lijdt het geen twijfel dat ook gerichte initiatieven van de lidstaten het geschetste juridisch vacuüm stap voor stap kunnen doen afnemen<sup>207</sup>. Behoudens een

<sup>203</sup> Z. eveneens, mutatis mutandis, M. DELANOTE en P. SMEYERS, o.c., p. 4.

<sup>204</sup> *Ibid.*

<sup>205</sup> *Ibid.*

<sup>206</sup> B. SPRINGAEL, “Bitcoins: het virtuele goud?”, *TFR* 2014, 760-763.

<sup>207</sup> P. PAILLER, ‘Financement s’appuyant sur la mise en place de monnaies alternatives’, in J.-M. MOULIN, *Droit de la finance alternative*, Brussel, Bruylant, 2017, 199.

commercialiseringsverbod uit 2014 en de meervoudige waarschuwingen vanwege de NBB en de FSMA, bleef de Belgische wetgever stilzitten. Nochtans staat het vast dat rechtszoekenden zoals beleggers en zakenlieden, net meer nood hebben aan een sluitend wettelijk kader.

- **in goederenrechtelijk perspectief:** Het is noodzakelijk dat het Belgisch goederenrecht ook aan deze virtuele goederen en technieken een wettelijke omkadering biedt en dat ter zake rechtszekerheid wordt verschaft.

- **in strafrechtelijk perspectief:** Het verdient aanbeveling dat de Belgische wetgever bij het ontwerpen van een regulerend kader voor virtuele munteenheden ook de strafbaarstelling mee onder de loep neemt.

- **in fiscaalrechtelijk perspectief:** inzake BTW kan het recente verschijnsel van de cryptomunt opgevangen worden met de bestaande wettelijke regels. Daartegen is inzake inkomstenbelastingen de aangelegenheid minder evident. In coherentie met wat supra werd geponeerd omtrent de urgentie van een financieel rechtelijk regulering, is het op fiscaalrechtelijk gebied misschien eveneens raadzaam wettelijk in te grijpen.

\*\*\*

Het Hof, zijn parket en zijn Balie hebben op 15 december laatstleden een levendig eerbetoon gebracht aan de heer eerste voorzitter Pierre Marchal, die ons op 12 december jongstleden heeft verlaten.

De heer eerste voorzitter Marchal, die gereserveerd, zelfs afstandelijk, maar in elk geval discreet was, stond aan het hoofd van het Hof gedurende meer dan zes jaar. Hij was een man, een jurist, een magistraat met vele facetten. De heer eerste voorzitter ridder de Codt omschreef het in zijn aangrijpend eerbetoon dat hij aan de eerste voorzitter Marchal besteedde als volgt : « le premier président Marchal, tout au long de sa carrière, avait éprouvé naturellement de l'amour pour le bien et l'honneur de sa patrie, et peu d'attrait pour ce qu'on appelle la gloire. Il considérait les honneurs avec un certain détachement, assurément fruit de ses convictions philosophiques. »

Deze briljante magistraat was geboren in Nieuwpoort op 26 juli 1933. Hij behaalde met onderscheiding zijn doctoraat in de rechten op 30 juni 1956, aangevuld met een licentiaat in het notariaat. Hij was succesvol advocaat aan de balies van Brussel en Veurne, alvorens hij benoemd werd tot substituut-procureur des Konings te Doornik en in november 1970 tot arbeidsauditeur te Doornik. Hij vervoegde vervolgens het hof van beroep te Bergen, waar hij het ambt van advocaat-generaal uitoefende. Hij werd in het Hof geïnstalleerd als raadsheer op 22 maart 1982, alvorens voorzitter te worden in februari 1990 en eerste voorzitter in december 1997.

Wettelijk tweetalig, maar ook polyglot, behandelde hij met een hoge graad aan perfectionisme de dossiers die hem werden voorgelegd en oefende hij zijn talenten van jurist en magistraat uit in de bezonnenheden geleid door eerst de strafkamers en vervolgens de burgerlijke en sociale kamers, voor het bestuderen van cassatieberoepen zowel in het Nederlands als in het Frans.

Professioneel geëngageerd met aandacht voor de toekomst van de magistratuur, was hij voorzitter van de Raad van de vorming van magistraten, voorloper van het huidige Instituut voor Gerechtelijke Opleiding. Zijn gezag en zijn verbeelding hebben gezorgd voor de basis van een programma op lange termijn, van kapitaal belang voor de kwaliteit van justitie in ons land.

Procureur-generaal emeritus baron du Jardin verwoordde het als volgt tijdens de overhandiging in juni 2003 van de Amicorum gewijd aan de heer eerste voorzitter Marchal: «Il avait le port altier, mais sans hauteur, alors qu'il était un homme des cimes, son élégance n'était pas que vestimentaire, il avait aussi l'élégance du verbe, celle du style et celle de l'intelligence, il pensait, comme Figaro, que 'ce qui ne vaut pas la peine d'être dit, doit être chanté».

We houden de herinnering levend aan een groot eerste voorzitter.

\*\*\*

Op 27 december 2017 overleed emeritus afdelingsvoorzitter René Rauws, die bijna 91 jaar werd.

In juli 1951 behaalde hij zijn diploma van doctor in de rechten en op 26 november van datzelfde jaar werd hij ingeschreven op de lijst van de stagiairs bij de balie te Antwerpen. Ingeschreven op het tableau van de orde van advocaten op 21 november 1955 werd hij nauwelijks enkele dagen later, op zijn verzoek van dit tableau weggelaten. Hij verkoos vervolgens een administratieve loopbaan de volgende 15 jaar. Bij de opstart van de arbeidsgerechten, werd hij op 21 mei 1970 onmiddellijk benoemd als raadsheer in het arbeidshof te Brussel en vier jaar later werd hij verkozen tot kamervoorzitter van het nieuw arbeidshof te Antwerpen.

Op 26 juni 1980 legde hij de eed af als raadsheer in het Hof van Cassatie en op 29 december 1989 werd raadsheer Rauws benoemd tot plaatsvervangend rechter in het Benelux-Gerechtshof. Enkele jaren later, op 27 mei 1991 werd hij aangewezen tot afdelingsvoorzitter.

Afdelingsvoorzitter Rauws stond omschreven als zijnde rustig, bezadigd en aangenaam in de omgang. Hij beschikte over een klare en kritische geest en had de gave moeilijke zaken eenvoudig voor te stellen. Hij besteedde veel zorg aan de vorm van zijn arresten en was jarenlang trouwe medewerker van het Rechtskundig Weekblad waar hij instond voor de rubrieken Arbeidsrecht en Sociaal recht. Hij werd bewonderd voor zijn scherpzinnigheid waarmee hij de voor publicatie interessante beslissingen kon uitkiezen, om zijn uitgebreide kennis van het recht die tot uiting kwam in de annotaties die hij schreef.

Hij was een fervent muzikliefhebber, waarbij zijn voorkeur ging naar klassieke composities. Hij was een man van grote belezenheid, en wel zodanig dat niets in de wereldliteratuur hem vreemd was.

Het Hof is een groot magistraat verloren.



Voor de Koning vorder ik dat het Hof tijdens het nieuwe gerechtelijk jaar zijn werkzaamheden voortzet.

## Sommaire

Inleiding.....	2
I. GRENSOVERSCHRIJDENDE FISCALITEIT: DOEL, GRONDSLAGEN, BIJDRAGE VAN HET HOF.- ALGEMEEN OVERZICHT.....	3
A. De dubbele belasting is het gevolg van de samenlopende uitoefening van de nationale soevereiniteiten.....	3
B. Het vermijden van de dubbele belasting is het gevolg van de beslissing om van de uitoefening van de nationale soevereiniteit af te zien.....	4
C. Het afzien van de dubbele belasting mag het evenwicht tussen de grondwettelijke machten niet verstoren.....	6
1) Wettelijke grondslag.....	6
2) De regelmatigheid van het afgeleid verdragsrecht van administratieve oorsprong.....	8
3) De bevoegdheid tot uitlegging van de dubbelbelastingovereenkomsten.....	12
D. Beperkingen van de fiscale soevereiniteit bij het verschil in behandeling tussen belastingplichtigen.....	15
1) Beperkingen opgelegd door het verbod van discriminatie en de eerbiediging van de fundamentele vrijheden van de Europese Unie.....	15
2) Forfaitaire minimummaatstaven van heffing.....	17
3) Persoonlijke vrijstellingen.....	21
II. CONSIDÉRATIONS INCIDENTES SUR LA <i>BRUSSELS INTERNATIONAL BUSINESS COURT</i> ET SUR LES CRYPTO-MONNAIES.....	29
A. La <i>Brussels International Business Court</i> .....	29
1) Présentation.....	29
a. Notion.....	29
b. Organisation.....	29
c. Compétence.....	32
d. Procédure.....	32
e. Pourvoi en cassation.....	33
2) Avis du Conseil supérieur de la justice.....	33
a. L'avant-projet in globo.....	33
b. Le pourvoi en cassation.....	34
3) Commentaire.....	34
a. Le pourvoi en cassation.....	35
(i) Contrôle formel.....	35
(ii) Contrôle de légalité.....	38
(iii) Emploi de la langue anglaise devant la Cour.....	39
b. L'avant-projet in globo.....	43

4) Conclusion.....	48
B. ENKELE BEDENKINGEN OMTRENT DE CRYPTOMUNT.....	51
1) Introductie .....	51
2) De cryptomunt geconceptualiseerd - Begrip .....	52
3) De cryptomunt onder verschillenden aspecten .....	55
a. De cryptomunt in economisch perspectief.....	55
b. De cryptomunt in monetairrechtelijk en verbintenisrechtelijk perspectief.....	56
c. De cryptomunt in financieel regulerend perspectief.....	57
d. De cryptomunt in goederenrechtelijk perspectief.....	59
e. De cryptomunt in strafrechtelijk perspectief.....	61
f. De cryptomunt in fiscaalrechtelijk perspectief .....	63
(i) BTW.....	63
(ii) Inkomstenbelasting .....	65
4) Besluit (voorlopig).....	70