

| |
|---|
| Rolnummers 2625 en 2634 |
| Arrest nr. 20/2004 van 4 februari 2004 |

ARREST

In zake : de beroepen tot vernietiging van de wet van 11 december 2002 « houdende instemming met de Overeenkomst tussen het Koninkrijk België en het Koninkrijk der Nederlanden tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontgaan van belasting inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, en de Protocollen I en II en de wisseling van brieven, gedaan te Luxemburg op 5 juni 2001 », ingesteld door H. Bleijlevens en door J. Groeneveld en anderen.

Het Arbitragehof,

samengesteld uit de voorzitters A. Arts en M. Melchior, en de rechters P. Martens, M. Bossuyt, E. De Groot, A. Alen en J.-P. Moerman, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter A. Arts,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. *Onderwerp van de beroepen en rechtspleging*

Bij verzoekschriften die aan het Hof zijn toegezonden bij op 4 en 14 februari 2003 ter post aangetekende brieven en ter griffie zijn ingekomen op 5 en 17 februari 2003, is beroep tot vernietiging ingesteld van de wet van 11 december 2002 « houdende instemming met de Overeenkomst tussen het Koninkrijk België en het Koninkrijk der Nederlanden tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontgaan van belasting inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, en de Protocollen I en II en de wisseling van brieven, gedaan te Luxemburg op 5 juni 2001 » (bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 20 december 2002, tweede uitgave), in zoverre de instemming betrekking heeft op artikel 18, § 2, van de Overeenkomst, door :

- H. Bleijlevens, wonende te 3620 Lanaken, Pannestraat 259;

- J. Groeneveld, wonende te 2460 Kasterlee, Kattenberg 132, A. Huart, wonende te 1160 Brussel, J. Van Horenbeecklaan 204, A. Moulijn, wonende te 2970 Schilde, Gouwberg 4, J. Ramaer, wonende te 1560 Hoeilaart, Sterrenlaan 5, A. Schuur, wonende te 2920 Kalmthout, Rodeweg 30, C. van Sambeek, wonende te 1180 Brussel, Messidorlaan 95, en J. van Vliet, wonende te 2360 Oud-Turnhout, Corsendonk 9.

De vordering tot schorsing van dezelfde norm, ingesteld door H. Bleijlevens, werd verworpen bij arrest nr. 45/2003 van 9 april 2003, bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 28 juli 2003.

Die zaken, ingeschreven onder de nummers 2625 en 2634 van de rol van het Hof, werden samengevoegd.

Memories zijn ingediend door :

- H. Bleijlevens en G. Starmans, wonende te 3620 Lanaken, Pannestraat 259 (in de zaak nr. 2634);

- P. Engelen, wonende te 2390 Brasschaat, Augustijnslei 60 (in de zaak nr. 2634);

- de Ministerraad.

Memories van antwoord zijn ingediend door :

- H. Bleijlevens (verzoekende partij in de zaak nr. 2625);

- J. Groeneveld (verzoekende partij in de zaak nr. 2634);

- A. Huart, A. Moulijn, J. Ramaer, A. Schuur, C. van Sambeek en J. van Vliet (verzoekende partijen in de zaak nr. 2634).

De Ministerraad heeft een memorie van wederantwoord ingediend.

Op de openbare terechtzitting van 3 december 2003 :

- zijn verschenen :
 - . Mr. L. Vanheeswijck en Mr. M. Van Keirsbilck, advocaten bij de balie te Brussel, voor de verzoekende partijen in de zaak nr. 2634 en voor P. Engelen;
 - . G. Dekelver, auditeur-generaal van Financiën, voor de Ministerraad;
- hebben de rechters-verslaggevers E. De Groot en J.-P. Moerman verslag uitgebracht;
- zijn de voornoemde partijen gehoord;
- zijn de zaken in beraad genomen.

De bepalingen van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof met betrekking tot de rechtspleging en het gebruik van de talen werden toegepast.

II. *In rechte*

- A -

A.1.1.1. De verzoeker in de zaak nr. 2625 heeft de Nederlandse nationaliteit en woont sinds 1 maart 1987 in België. Sinds 1 januari 2000 geniet hij een periodieke uitkering krachtens een Nederlandse C-polis die een bedrag van 25.000 euro per jaar te boven gaat. Die uitkering loopt door tot 20 augustus 2004 en daarna geniet hij een periodieke uitkering op basis van een Nederlandse B-polis. Overeenkomstig artikel 18, § 2, van de Overeenkomst tussen het Koninkrijk België en het Koninkrijk der Nederlanden tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontgaan van belasting inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, en de Protocollen I en II en de wisseling van brieven, gedaan te Luxemburg op 5 juni 2001 (hierna : « het nieuwe belastingverdrag ») en zoals goedgekeurd bij de wet van 11 december 2002 houdende instemming met voormelde Overeenkomst, dient hij voortaan in Nederland belasting te betalen.

A.1.1.2. Volgens de verzoeker in de zaak nr. 2625 is het nieuwe belastingverdrag in strijd met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

Ingevolge dat nieuwe belastingverdrag worden periodieke uitkeringen boven een bepaald bedrag die in Nederland zijn gevormd, belast in Nederland, terwijl periodieke uitkeringen die zijn gevormd in België belastbaar zijn in België. Hierdoor ontstaat volgens hem een verschillende behandeling voor gelijke gevallen daar van alle genietters van periodieke uitkeringen enkel de genietters van uitkeringen van Nederlandse oorsprong anders worden belast. Alle andere periodieke uitkeringen van buitenlandse oorsprong worden immers wel in België belast.

Ook zou er discriminatie zijn door de grens van 25.000 euro, vermits men onder dat bedrag in België belastingplichtig blijft en dus *de facto* onbelastbaar.

Ten slotte zou het gebruik van het woord « ook » in artikel 18, § 2, eerste zin, van het nieuwe belastingverdrag het vermijden van dubbele belasting niet voorkomen maar juist bewerkstelligen.

A.1.2. Voor de weerlegging van de middelen verwijst de Ministerraad naar de standpunten verder uiteengezet in de zaak nr. 2634. Hij voegt eraan toe dat het woord « ook » is opgenomen in contrast met het woord « slechts » in de eerste paragraaf en dat dubbele belasting uitdrukkelijk wordt vermeden in artikel 23 van

het nieuwe belastingverdrag. De bewering van de verzoeker in de zaak nr. 2625 dat alle andere periodieke uitkeringen van buitenlandse oorsprong in België worden belast is volgens de Ministerraad niet correct.

A.2. De verzoekers in de zaak nr. 2634 zijn inwoners van België die de Nederlandse nationaliteit hebben en die periodieke pensioenuitkeringen genieten afkomstig uit Nederland. Het betreft particuliere extralegale pensioenen of lijfrenten die geheel of deels voortvloeien uit een werkzaamheid die de verzoekers in Nederland hebben opgebouwd en die bij de opbouw geheel of deels in Nederland fiscaal zijn « gefacilieerd ». Zij zetten dienaangaande de specifieke situatie van elke verzoeker uiteen. De betrokken pensioenuitkeringen waren onder artikel 18 van de « Overeenkomst tussen de Regering van het Koninkrijk België en de Regering van het Koninkrijk der Nederlanden tot het vermijden van dubbele belasting op het gebied van belastingen naar het inkomen en naar het vermogen en tot het vaststellen van enige andere regelen verband houdende met de belastingheffing », ondertekend te Brussel op 19 oktober 1970 (hierna : « het oude belastingverdrag ») belastbaar in België, waar zij naar intern Belgisch recht werden belast onder het « 15 % op 3 % »-stelsel (artikel 17, § 1, 4°, en artikel 20 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992). Krachtens artikel 18, § 2, van het nieuwe belastingverdrag zijn zij vanaf 1 januari 2003 evenwel belastbaar in Nederland, alwaar zij naar intern Nederlands recht in principe progressief zullen worden belast, wat resulteert in een aanzienlijk hogere belastingdruk op de pensioenuitkeringen. Zij worden dus rechtstreeks en ongunstig geraakt door de bestreden bepaling : het Belgische stelsel resulteert immers in een effectief tarief van ongeveer 6 pct. belasting, terwijl de Nederlandse bronstaathetffing ongeveer 42 pct. bedraagt voor zover 28.850 euro wordt overschreden en 52 pct. voor zover 49.465 euro wordt overschreden.

Zij beklemtonen dat artikel 18, § 2, van het nieuwe belastingverdrag het principe van de bronstaathetffing huldigt, in afwijking op de algemene regel vervat in artikel 18, § 1, van het nieuwe belastingverdrag waar het klassieke principe van de woonstaathetffing wordt gehanteerd. Weliswaar bevat de Nederlandse goedkeuringswet van het nieuwe belastingverdrag een overgangsbepaling voor de periodieke pensioenen waarop op 5 juni 2001 reeds aanspraak bestond en waarvan de genietter sinds 5 juni 2001 onafgebroken inwoner is van België, maar die overgangsregeling, die alle verzoekers met uitzondering van de zesde verzoeker kunnen genieten, is minder voordelig voor de verzoekers dan het Belgische « 15 % op 3 % »-stelsel.

A.3.1. De Ministerraad leidt uit de verzoekschriften af dat in beide samengevoegde zaken de verzoekers de vernietiging beogen van de gehele wet daar verdragsteksten niet splitsbaar zijn en de vernietiging ervan zoals door de verzoekers gevraagd technisch niet goed denkbaar is. Nu aan het Hof ook wordt gevraagd om de inhoud van het belastingverdrag van 5 juni 2001 te onderzoeken, meent de Ministerraad dat rekening moet worden gehouden met het bijzondere karakter van die akte, die geen eenzijdige soevereiniteitsakte is. De toetsing kan ook enkel betrekking hebben op fiscale toestanden die niet aan de Belgische rechtsorde ontsnappen. Daarenboven moet *in concreto* worden nagegaan of de door de verzoekers aangevoerde schending wel haar oorsprong vindt in artikel 18, § 2, van het belastingverdrag.

De Ministerraad beklemtoont verder dat een belastingverdrag geen belastingsregeling in de materiële zin bevat maar hoofdzakelijk bepaalt welk land heffingsbevoegd is, waarna dat land de toepasselijke belastingsregeling kan laten gelden waaraan de belastingplichtigen zijn onderworpen. Vermits er geen enkele reden is om aan te nemen dat het Nederlandse belastingstelsel strijdig zou zijn met fundamentele rechten, meent de Ministerraad dat slechts in zeer uitzonderlijke situaties sprake zal kunnen zijn van een schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

De Ministerraad stelt verder, op basis van de verstrekte feitengegevens, onmogelijk te kunnen bevestigen of de aangegeven wijze van belastingheffing in elk individueel geval van elke verzoeker ook overeenstemt met het belastingstelsel dat krachtens de wet in het betrokken geval toepassing zou moeten vinden.

A.3.2. De verzoekers in de zaak nr. 2634, met uitzondering van J. Groeneveld, antwoorden hierop dat het Verdrag van Wenen van 23 mei 1969 niet uitsluit dat een verdrag slechts voor een deel ongrondwettig wordt verklaard zodat de vernietiging van de instemmingswet van 11 december 2002, in zoverre zij de goedkeuring inhoudt van artikel 18, § 2, van het nieuwe belastingverdrag, perfect mogelijk is.

A.3.3. De Ministerraad houdt in zijn memorie van wederantwoord vast aan de niet-splitsbaarheid van het betrokken belastingverdrag en stelt dat de verzoekende partijen artikel 44, § 3, van het Verdrag van Wenen verkeerd interpreteren vermits in dat artikel drie cumulatieve voorwaarden worden gesteld, waaraan *in casu* niet is voldaan. Die niet-splitsbaarheid heeft volgens de Ministerraad niet alleen een impact op de gevolgen van een eventueel annulatiearrest maar is ook van belang bij de beoordeling van de omvang en van de gegrondheid van het voorliggende beroep.

A.4.1. De verzoekers in de zaak nr. 2634 analyseren het fiscale stelsel dat in België van toepassing is op pensioenen opgebouwd op een ogenblik dat de genietter geen inwoner was en stellen dat de Belgische regeling erop neerkomt dat, indien en voor zover het pensioen gevormd is door persoonlijke stortingen van de genietter, het pensioen niet belastbaar is als beroepsinkomen. Dergelijke pensioenen zijn, indien zij in de vorm van periodieke uitkeringen worden uitgekeerd, in België belastbaar als roerende inkomsten, waarbij het belastbaar bedrag wordt bepaald op 3 pct. van het prijsgegeven kapitaal, zijnde het kapitaal waarmee de rente werd aangelegd zoals dat kapitaal bestaat op het ogenblik waarop de rente ingaat.

Vervolgens gaan zij in op de beweerde « scheve verhouding » tussen het fiscale voordeel bij de opbouw van het pensioen en de belastingheffing op het uitgekeerde pensioen, op grond waarvan belastingplichtigen die in Nederland opgebouwde pensioenen ontvangen niet langer de voormelde regeling kunnen genieten die algemeen geldt voor in het buitenland opgebouwde extralegale pensioenen. Zij wijzen erop dat de Belgische wetgever bewust ervoor geopteerd heeft de pensioenopbouw buiten het wettelijke pensioenstelsel fiscaal aan te moedigen, door in de fase van de pensioenopbouw een fiscaal voordeel toe te staan voor de bedragen die worden aangewend voor die pensioenopbouw. Daarnaast worden de uitkeringen van die pensioenen tegen lagere tarieven belast dan de inkomsten uit arbeid. Zij besluiten dat de zogenaamde « scheve verhouding » zich dus ook voordoet voor Belgische pensioenen. De Nederlandse overheid heeft hiermee geen rekening gehouden en heeft door de ongelijkheid tussen de in Nederland wonende genietter van een Nederlands pensioen en de in België wonende genietter van eenzelfde pensioen te willen corrigeren, een ongelijkheid gecreëerd tussen in België wonende gepensioneerden.

A.4.2. Volgens de Ministerraad is de uiteenzetting van de verzoekers in de zaak nr. 2634 op diverse punten onjuist en wordt op zijn minst een onvolledig beeld gegeven van de belastingheffing op pensioenen in België. Hij corrigeert dienaangaande op diverse punten de stelling van de verzoekers, meent dat pensioenen en oudedagsvoorzieningen in principe als beroepsinkomsten aan te merken zijn en wijst tevens op de recente cassatierechtspraak (Hof van Cassatie, 11 april 2002).

A.4.3. De verzoekers in de zaak nr. 2634, met uitzondering van de eerste verzoeker, zijn van mening dat de beweringen van de Ministerraad aangaande het algemene fiscale kader inzake pensioenen niet correct zijn en stellen dat zij hiervoor steun vinden in de houding van de belastingadministratie zelf, die bevestigt heeft dat het « 15 % op 3 % »-stelsel volkomen terecht is toegepast. Volgens hen is de draagwijdte van het door de Ministerraad geciteerde arrest van het Hof van Cassatie van 11 april 2002 beperkt tot de bevestiging dat het de bodemrechter is die autonoom oordeelt of de werkgeversbijdragen al dan niet in het definitieve en uitsluitende voordeel van de genietter werden gestort en of er dus een individueel levensverzekeringscontract werd afgesloten. Zij voegen eraan toe dat het Hof niet het juiste forum is om die discussie te voeren en dat dient te gebeuren via de geëigende fiscale procedures.

A.5.1.1. In een eerste middel voeren de verzoekende partijen in de zaak nr. 2634 de schending aan van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met artikel 172 van de Grondwet, doordat de goedkeuringwet, in zoverre zij artikel 18, § 2, van het nieuwe belastingverdrag bekrachtigt, zonder redelijke verantwoording een ongelijke behandeling creëert binnen een groep van gelijke gevallen, namelijk de inwoners van België die de in artikel 18, § 1, a, van hetzelfde belastingverdrag bedoelde pensioenen ontvangen doordat dergelijke pensioenen enkel aan progressieve bronstaathetfing worden onderworpen indien zij afkomstig zijn uit Nederland en niet indien zij afkomstig zijn uit België (eerste onderdeel) of, in de regel, uit een andere verdragsstaat dan Nederland (tweede onderdeel).

Na analyse van de fiscale behandeling van extralegale pensioenen afkomstig uit België stellen de verzoekers dat die pensioenen in vele gevallen onderworpen worden aan een voordelige afzonderlijke heffing van 10 pct. of 16,5 pct., ondanks het feit dat de opbouw van een dergelijk pensioen in België fiscaal « gefacilieerd » is gebeurd. Zij beklemtonen dat de Regering daarenboven de uitbetaling van extralegale pensioenen in de vorm van renten aanmoedigt vermits daarvoor een gunstige fiscale regeling wordt uitgewerkt. Extralegale pensioenen afkomstig uit Nederland worden evenwel anders belast, namelijk zoals bepaald in artikel 18, § 2, van het nieuwe belastingverdrag indien aan de daarin opgesomde omstandigheden is voldaan.

A.5.1.2. Uit de parlementaire voorbereiding van de goedkeuringwet leiden zij af dat de wetgever met die onderscheiden behandeling een dubbele doelstelling beoogde, namelijk, ten eerste, een evenwicht realiseren tussen de belastingfaciliteiten bij de pensioenopbouw en de belastingheffing op de uitkeringen en, ten tweede, het voorkomen en bestrijden van « pensioenvlucht », inzonderheid de afkoop van in Nederland opgebouwde

pensioenen door inwoners van Nederland die naar België verhuizen. Zij menen evenwel dat, vanuit Belgisch standpunt, geen van beide aangehaalde redenen gerechtvaardigd is.

Zij menen dat de « pensioenvlucht » die met artikel 18, § 2, moet worden voorkomen, enkel betrekking heeft op het fenomeen van de afkoop van pensioenen, waarbij in België helemaal geen belasting op het pensioen werd geheven. Volgens de verzoekers doet die situatie zich evenwel niet voor bij de uitbetaling van periodieke pensioenen, die in België steeds belast zijn, zij het onder het fiscaal gunstige « 15 % op 3 % »-stelsel. Hier kan volgens hen hoogstens sprake zijn van een « scheve verhouding ». Zij beklemtonen dat zij allen genietters zijn van periodieke pensioenen waarop in België belasting moest worden betaald en dat een deel van hen reeds geruime tijd vóór hun pensionering uit Nederland of zelfs uit een derde Staat naar België zijn verhuisd, hetzij om professionele redenen, hetzij om persoonlijke redenen zodat er dus in hun geval van « pensioenvlucht » geen sprake kan zijn. Nochtans is artikel 18, § 2, van het nieuwe belastingverdrag ook op hen van toepassing. Zij besluiten hieruit dat de bestreden bepaling niet pertinent is om de doelstelling van de wetgever te bereiken. Vermits artikel 18, § 2, zowel belastingplichtigen treft die door pensioenvlucht zijn gedreven als belastingplichtigen die om andere dan fiscale redenen naar België zijn verhuisd, heeft het tot gevolg dat belastingplichtigen die zich in verschillende situaties bevinden op identieke wijze worden behandeld zonder objectieve en redelijke verantwoording. Zij halen dienaangaande overweging B.7 uit het arrest nr. 70/96 aan.

Wat de andere doelstelling betreft waarbij men wil voorkomen dat een gefacilieerd opgebouwd pensioen aan een niet-progressief tarief wordt belast, herhalen zij dat een dergelijke « scheve verhouding » zich eveneens voordoet in een puur Belgische situatie, zoals in A.4.1 is aangetoond. Extralegale pensioenen betaald in de vorm van een eenmalig kapitaal en die welke worden betaald in de vorm van een rente worden dus in België in de regel niet progressief belast, ondanks het feit dat zij fiscaal gefacilieerd zijn opgebouwd. Aldus worden gelijke situaties ongelijk belast.

Zij besluiten dat de Nederlandse bronstaathffing dus geen Belgisch belang dient.

A.5.1.3. De verzoekers in de zaak nr. 2634 menen dat hetgeen is uiteengezet eveneens geldt voor de pensioenen die inwoners van België ontvangen uit een andere verdragsstaat dan Nederland (tweede onderdeel van het eerste middel) zodat er een niet-gerechtvaardigd onderscheid bestaat binnen de categorie van inwoners van België die een pensioen ontvangen. Enkel die inwoners die een pensioen uit Nederland ontvangen, zijn onderworpen aan de bronheffing. Verzoekers vrezen tevens een tijdelijke dubbele belasting omdat de belastingheffing in Nederland zich pas zal voordoen nadat de inkomsten het fiscale stelsel in België ondergaan hebben.

A.5.2.1. De Ministerraad beklemtoont dat het nieuwe belastingverdrag van 5 juni 2001, net zoals het oude verdrag, in hoofdzaak beoogt dubbele belasting te vermijden. Zonder een dergelijk verdrag zou een extrawettelijk pensioen van Nederlandse oorsprong verkregen door een inwoner van België zowel door Nederland, zijnde de bronstaat als door België, zijnde de woonstaat kunnen worden belast. Verdragen tot het vermijden van dubbele belasting scheppen dus nooit een nieuwe belastingbevoegdheid maar beperken zich ertoe de bestaande belastingbevoegdheid van de verdragsluitende Staten in enigerlei mate te beperken. Een belastingverdrag kan dus volgens de Ministerraad geen nadeel meebrengen voor de betrokken belastingplichtigen maar werkt enkel in hun voordeel daar een dubbele belasting wordt vermeden.

De Ministerraad geeft toe dat artikel 18, § 2, van het nieuwe belastingverdrag afwijkt van het principe van de woonstaathffing, zoals opgenomen in het modelverdrag van de OESO (Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling), maar beklemtoont tevens dat België dat principe sedert het begin van de jaren negentig heeft gecontesteerd, principieel om reden van fiscale billijkheid omdat privé-pensioenen dikwijls zijn gevormd door bijdragen die voorheen in de bronstaat fiscaal in aftrek zijn gebracht. Daarnaast is volgens de Ministerraad een toewijzing van de heffingsbevoegdheid aan de bronstaat eveneens gerechtvaardigd ten gevolge van bijzondere omstandigheden met betrekking tot de belastingheffing van particuliere pensioenen in de relaties tussen België en Nederland, namelijk de problematiek van de zogenaamde « pensioenvlucht » en meer algemeen het nagestreefde evenwicht op het vlak van de belastingheffing bij de opbouwfase en de uitkeringsfase van het pensioen (de zogenaamde « scheve verhouding »). De Ministerraad beklemtoont dat verdragsluitende Staten niet ertoe gehouden zijn bij het vastleggen van bepalingen ter voorkoming van internationale dubbele belasting ervoor te zorgen dat de heffingsbevoegdheid wordt toegewezen aan de Staat waar het desbetreffende inkomen aan de laagste belastingdruk wordt onderworpen.

A.5.2.2. Volgens de Ministerraad is het argument van de verzoekers in de zaak nr. 2634 dat er in een zuiver Belgische context ook een scheve verhouding bestaat waarvoor bij de pensioenuitkering geen sanctie

wordt getroffen, niet dienend omdat hierbij de eenzijdige belastingsovereiniteit van België aan de orde is, terwijl in het geval van uit Nederland afkomstige extralegale pensioenen Nederland principieel heffingsbevoegd is en hiervan geen afstand heeft willen doen in de in artikel 18, § 2, van het belastingverdrag vermelde omstandigheden. Toch heeft Nederland in een overgangsregeling voorzien. De Ministerraad beklemtoont dat het Hof fiscale toestanden die aan de Belgische rechtsorde ontsnappen niet als vergelijkingspunt kan nemen bij de toetsing van artikel 18, § 2, van het nieuwe belastingverdrag. Het eerste onderdeel van het eerste middel is bijgevolg ongegrond : de in artikel 18, § 2, bedoelde regeling geldt voor een objectief bepaalde categorie van belastingplichtigen en beoogt de zogenaamde « scheve verhouding » en pensioenvlucht te vermijden. Het gelijkheidsbeginsel vereist niet dat België aan inwoners die een pensioen genieten een stelsel moet verzekeren dat voor hen het meest nuttige is.

Ook het tweede onderdeel van het eerste middel is volgens de Ministerraad ongegrond. Ook in de door België met andere landen gesloten belastingverdragen wordt de heffingsbevoegdheid niet steeds exclusief aan de woonstaat toegewezen. De Ministerraad haalt dienaangaande het arrest nr. 26/91 van 16 oktober 1991 van het Arbitragehof aan, waarin uitdrukkelijk wordt gesteld dat het gelijkheidsbeginsel niet vereist dat in elk van de overeenkomsten die België met de buurlanden sluit ter voorkoming van dubbele belasting, België voor de belastingplichtigen het belastingstelsel moet verzekeren dat voor hen op elk ogenblik het meest gunstige is. België kan een afwijkend stelsel aanvaarden indien het geen ongerechtvaardigd onderscheid tot stand brengt.

A.5.3. De verzoekers in de zaak nr. 2634, met uitzondering van de eerste verzoeker, wijzen in hun memorie van antwoord erop dat het Belgische voorbehoud bij het OESO-modelverdrag slaat op socialezekerheidsuitkeringen, met inbegrip van wettelijke pensioenen, maar niets te maken heeft met particuliere aanvullende pensioenen. Pas op 28 januari 2003 heeft België het voormelde voorbehoud derwijze geformuleerd dat het tevens privé-pensioenen kan omvatten. Zij besluiten dat het voorbehoud zoals het bestond bij het afsluiten van het nieuwe Belgisch-Nederlandse belastingverdrag geen rechtvaardiging kan vormen voor de betwiste bronstaatheffing. Zij beklemtonen dat ook het nieuwe belastingverdrag het principe van de woonstaatheffing aanhoudt en de bronstaatheffing slechts de uitzondering op die algemene regel is. Voor hen is het duidelijk dat de Belgische wetgever zonder meer de verantwoording voor de bronstaatheffing van de Nederlandse wetgever heeft overgenomen, terwijl die verantwoording vanuit Belgisch standpunt niet pertinent is.

Zij bestrijden verder het standpunt van de Ministerraad dat België niet verantwoordelijk zou zijn voor de ongelijke behandeling van zijn inwoners naar gelang van de oorsprong van hun pensioen, daar het fiscale toestanden zou betreffen die aan de Belgische rechtsorde ontsnappen. Naar hun mening is de Belgische wetgever perfect in staat om de « scheve » verhouding in een zuiver Belgische context weg te werken door ook de pensioenuitkeringen progressief te belasten, ten gevolge waarvan het onderscheid naar gelang van de oorsprong van het pensioen zou wegvallen. België had ook kunnen weigeren een nieuw belastingverdrag te tekenen of minstens een overgangsregeling kunnen afdwingen. Volgens hen verschuilt de Belgische wetgever zich dus al te gemakkelijk achter de houding van Nederland en de Nederlandse rechtvaardigingsgronden, zijnde het bestrijden van de « scheve verhouding » en de daaruit voortvloeiende pensioenvlucht. Die rechtvaardiging is daarenboven volgens de verzoekers manifest in strijd met het gemeenschapsrecht, volgens hetwelk het mobiliteitsrecht van de E.U.-burger door de lidstaten moet worden gerespecteerd en gegarandeerd, ongeacht de eventueel fiscale motieven van de burgers die daarvan gebruik maken. Artikel 18, § 2, van het nieuwe belastingverdrag houdt evenwel een duidelijke belemmering in voor Nederlandse burgers om zich in België te vestigen en alhier aan het voor andere inwoners geldende fiscale stelsel te worden onderworpen. Zij voegen eraan toe dat een rechtvaardiging op grond van enig verlies aan belastinginkomsten evenzeer ondeugdelijk is vanuit Europeesrechtelijk perspectief.

A.5.4. In hun memorie van antwoord stellen de verzoeker in de zaak nr. 2625 en de eerste verzoeker in de zaak nr. 2634 dat naar hun mening uit het geciteerde arrest van het Hof van Cassatie van 11 april 2002 niet in zijn algemeenheid kan worden geconcludeerd dat een collectieve pensioenvoorziening niet tot een individuele pensioenvoorziening mag worden geherkwalificeerd. Zij bestrijden dienaangaande de interpretatie van de Ministerraad.

A.6.1. In een tweede middel voeren de verzoekers de schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet aan, al dan niet in samenhang gelezen met de artikelen 10, 18, 39, 43 en 49 van het E.G.-Verdrag, doordat de goedkeuringswet, in zoverre zij artikel 18, § 2, van het nieuwe belastingverdrag bekrachtigt, zonder redelijke verantwoording enkel aan de inwoners van België die de in artikel 18, § 2, a, van voormeld belastingverdrag bedoelde pensioenen die afkomstig zijn uit Nederland ontvangen het genot ontzegt van de rechten die hun bij de voormelde bepalingen van het E.G.-Verdrag zijn gewaarborgd.

In een eerste onderdeel menen zij dat de bronstaatheffing een belemmering vormt van het vrij verkeer van werknemers (artikel 39 van het E.G.-Verdrag), het vrij verkeer van dienstverleners (artikel 49 van het E.G.-Verdrag) en de uitoefening van het vestigingsrecht (artikel 43 van het E.G.-Verdrag) omdat de E.U.-burger die in de latere uitkeringsfase van het pensioen in België woont, in de opbouwfase van zijn pensioen op een bepaald moment wordt geconfronteerd met het feit dat zijn pensioen de 25.000 euro zal overschrijden, hetgeen zal leiden tot een drastische verlaging van zijn pensioen. De betrokkene zal dit negatief effect willen voorkomen door zijn werkzaamheden in Nederland te staken en zijn werkzaamheden in een andere E.U.-lidstaat voort te zetten. De bronstaatheffing vormt aldus een belemmering voor het vrij verkeer van werknemers.

In een tweede onderdeel betogen zij dat postactieve E.U.-burgers die worden geconfronteerd met de Nederlandse bronstaatheffing op grond van artikel 18, § 2, van het nieuwe belastingverdrag door inwoner van België te zijn of te worden, geneigd zullen zijn te gaan wonen in verdragsstaten die in hun verdragen met Nederland niet in een bronstaatheffing voorzien zodat zij worden belemmerd in hun recht om vrij op het grondgebied van België te blijven.

In een derde onderdeel stellen zij dat de bestreden bronstaatheffing de doelstelling van het benutten van de mogelijkheden van de interne markt in gevaar kan brengen, hetgeen strijdig is met artikel 10 van het E.G.-Verdrag.

A.6.2. Wat het eerste onderdeel van het tweede middel betreft, stelt de Ministerraad dat de wijze waarop Nederland zijn heffingsbevoegdheid concreet invult niet in aanmerking kan worden genomen bij de beoordeling of een verdragsbepaling vanwege België een inbreuk vormt op het gemeenschapsrecht. De Ministerraad wijst verder op artikel 26, § 7, van het nieuwe belastingverdrag, dat het vrij verkeer van werknemers niet bevordert. Tevens citeert hij uit de Nederlandse parlementaire voorbereiding waarin vragen omtrent de communautaire rechten zijn gesteld en waarin men tot de conclusie is gekomen, onder meer op basis van het arrest Gilly (Hof van Justitie, 12 mei 1998, zaak C-336/96, Gilly) dat er van discriminatie geen sprake kan zijn vermits het onder Europees recht is toegestaan te kiezen voor een aanknopingspunt als de plaats waar het pensioen gefacilieerd is opgebouwd. Bovendien is er van fiscale belemmering geen sprake vermits de fiscale positie van de Nederlander die bij zijn pensionering naar België verhuist niet slechter wordt in vergelijking met een gecontinueerd verblijf in Nederland.

Wat de aangevoerde schending van artikel 18 van het E.G.-Verdrag betreft, ziet de Ministerraad niet in hoe een bepaling die de heffingsbevoegdheid regelt de burgers van de Unie zou verhinderen in België te reizen of te verblijven.

De Ministerraad meent dat, wat het derde onderdeel van het tweede middel betreft, de verzoekers niet aangeven op welke wijze artikel 10 van het E.G.-Verdrag zou zijn miskend.

Volgens de Ministerraad is ook het tweede middel niet gegrond.

A.6.3. De verzoekers in de zaak nr. 2634, met uitzondering van de eerste verzoeker, menen in hun memorie van antwoord dat de interpretatie door de Belgische en Nederlandse overheid van het eerder vernoemde arrest Gilly betwistbaar is. Uit dat arrest volgt immers dat de Lid-Staten bij de uitoefening van hun bevoegdheid inzake directe belastingen rekening moeten houden met het gemeenschapsrecht en die bevoegdheid omvat volgens hen zowel de bevoegdheid om de criteria voor de allocatie van de heffingsbevoegdheid vast te stellen als de bevoegdheid om de toegewezen heffingsbevoegdheid uit te oefenen. Zij citeren dienaangaande diverse overwegingen uit het arrest De Groot (Hof van Justitie, 12 december 2002, zaak C-385/00), waaruit volgens hen duidelijk blijkt dat het resultaat van de allocatie van de heffingsbevoegdheid en de invulling van die bevoegdheid in overeenstemming zijn met het gemeenschapsrecht. Lidstaten zouden enkel vrijuit gaan indien de verschillen tussen de belastingstelsels van de betrokken lidstaat op een veeleer toevallige wijze een negatieve invloed hebben op de mobiliteit maar niet indien men te maken heeft met een structurele negatieve invloed voortvloeiende uit de combinatie van de nationale wetgevingen van de betrokken lidstaten en de tussen de betrokken lidstaten afgesloten overeenkomsten. Zij menen dat *in casu* de belemmering wordt veroorzaakt door een bewuste ingreep via de omkering van de heffingsbevoegdheid in het nieuwe belastingverdrag, om rekening te houden met structurele verschillen tussen de Belgische en Nederlandse interne wetgeving, ten gevolge waarvan inwoners van België ongunstiger worden behandeld zodra zij in Nederland gaan werken. Hetzelfde geldt naar hun mening voor zover E.U.-burgers onder de werking van het gemeenschapsrecht vallen op grond van artikel 18 van het E.G.-Verdrag.

A.6.4. De verzoeker in de zaak nr. 2625 en de eerste verzoeker in de zaak nr. 2634 diepen in hun memorie van antwoord het tweede middel verder uit, meer specifiek wat het gemeenschapsrechtelijke belemmeringsverbod en discriminatieverbod betreft, en dit zowel vanuit Nederlands als vanuit Belgisch perspectief.

Zij stellen dat Nederland, in alle dubbelbelastingverdragen die het heeft afgesloten met andere E.U.-lidstaten, voor reguliere periodieke pensioen- en lijfrente-uitkeringen het principe van de woonstaathelling hanteert, ook als er ter zake een « scheve verhouding » bestaat. Voor E.U.-burgers die uit Nederland afkomstige uitkeringen ontvangen is het dus minder aantrekkelijk inwoner van België te blijven of te worden dan inwoner van een andere E.U.-lidstaat te zijn. Volgens de verzoekers houdt dit in, ten eerste, dat inbreuk wordt gepleegd op het belemmeringsverbod inzake mobiliteit en inzake de fundamentele rechten en vrijheden voorzien in de artikelen 18, 39, 43 en 49 van het E.G.-Verdrag, ten tweede, dat er een ongelijke behandeling is van gelijke gevallen op grond van de herkomst van de uitkeringen, en ten derde, dat er een ongelijke behandeling van gelijke gevallen is op grond van woonplaats en dus discriminatie op grond van nationaliteit, en dit alles zonder rechtvaardigingsgrond en zonder enige redelijke verantwoording. Zij beklemtonen dat de « scheve verhouding » ook bestaat in andere Europese lidstaten en stellen dat bijgevolg inwoners van België die uitkeringen uit Nederland ontvangen gemeenschapsrechtelijk recht hebben op de toepassing van een exclusieve woonstaathelling. Zij menen dat de doelstelling van de in het geding zijnde bepaling, zijnde het bestrijden van de intercommunautaire pensioenvlucht en het herstel van de « scheve verhouding », strijdig is met het gemeenschapsrecht zodat er geen sprake kan zijn van enige rechtvaardiging. De middelen tot het realiseren van die doelstelling, namelijk het vaststellen van aanknopingspunten, zijn bijgevolg evenzeer ontoelaatbaar. Volgens hen valt hetgeen voorafgaat onder de bevoegdheid van het Arbitragehof, daar artikel 18, § 2, van het nieuwe belastingverdrag er niet zou zijn geweest indien er geen Belgische goedkeuringswet zou zijn geweest.

Wat België betreft, aanvaarden zij de verwijzing van de Ministerraad naar het Belgische voorbehoud bij de OESO-modelovereenkomst niet daar dat voorbehoud niet de particuliere pensioen- en lijfrente-uitkeringen betreft. Geen enkele E.U.-lidstaat heeft ter zake enig voorbehoud gemaakt. Volgens hen is het inherent aan het recht vrij op het grondgebied van de lidstaten te reizen en te verblijven dat de E.U.-burgers zich op het voordeel kunnen beroepen van de dispariteiten in belastingstelsels van lidstaten, mede teneinde de diverse betrokken wetgevers te motiveren om hun nationale belastingstelsels nader tot elkaar te brengen. De dubbele doelstelling van de bronstaathelling is hiermede strijdig. Zij wijzen erop dat, in tegenstelling tot het arrest Gilly, waarin het erom ging bevoegdheden van lidstaten te bepalen voor de verdeling van de heffingsbevoegdheid, het *in casu* gaat om het bepalen van aanknopingspunten met als doel het herstellen van de « scheve verhouding ».

A.6.5. In zijn memorie van wederantwoord betoogt de Ministerraad dat de problematiek behandeld in het arrest De Groot totaal verschillend is van de huidige zaak. De benadeling die de verzoekende partijen aanvoeren is volgens de Ministerraad uitsluitend het gevolg van dispariteiten op het vlak van de toepasselijke belastingtarieven in België en Nederland. Uit het arrest Gilly volgt volgens de Ministerraad dat de lidstaten vrij zijn die tarieven vast te stellen en met elkaar in onderhandeling te treden met het oog op de afschaffing van dubbele belasting binnen de Gemeenschap.

De Ministerraad voert verder aan dat de analyse « vanuit Nederlands perspectief » door de verzoeker in de zaak nr. 2625 en door de eerste verzoeker in de zaak nr. 2634 *in casu* niet dienend is daar de oplossingen voor de problemen van dubbele belasting die Nederland met derde landen is overeengekomen geen direct verband hebben met voorliggend beroep.

A.7.1.1. In het derde middel wordt de schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, al dan niet in samenhang met artikel 172 van de Grondwet, aangevoerd doordat de goedkeuringswet, in zoverre zij artikel 18, § 2, van het nieuwe belastingverdrag bekrachtigt, door het hanteren van het « 25.000 euro per kalenderjaar »-criterium, zonder redelijke verantwoording een ongelijke behandeling creëert binnen een door artikel 18, § 2 *juncto* § 1, van het voormelde belastingverdrag bepaalde groep van gelijke gevallen, namelijk de inwoners van België die een pensioen ontvangen dat valt onder artikel 18, § 2, a, van het nieuwe belastingverdrag.

A.7.1.2. De verzoekers betogen in een eerste onderdeel dat het « 25.000 euro per kalenderjaar »-criterium niet pertinent is ten aanzien van de door de wetgever beoogde doelstelling. Uit de parlementaire voorbereiding leiden zij af dat dit criterium hoofdzakelijk wordt gehanteerd om de genietters van een pensioen dat hoger ligt dan het gemiddelde te treffen, waarbij de grens van 25.000 euro het scharnierpunt wordt geacht voor een aanvaardbare verhouding tussen de bij de opbouwfase in de bronstaat verleende belastingfaciliteiten en het belastingstelsel van de latere uitkeringen in de woonstaat. Het criterium dient dus om een onderscheid te maken

tussen situaties waar de zogenaamde « scheve verhouding » aanzienlijk is en die waar die verhouding te verwaarlozen is.

Het gehanteerde criterium vinden zij evenwel niet pertinent omdat, ten eerste, de « scheve verhouding » ook in de puur Belgische context bestaat, terwijl die situaties niet worden beoogd, ten tweede, omdat een pensioen tot 25.000 euro dat een inwoner van België uit Nederland ontvangt in vele gevallen ook gefacilieerd is opgebouwd en, ten derde, omdat de zogenaamde « scheefheid » voor pensioenen tot 25.000 euro in een intern Nederlandse context even groot is als voor pensioenen boven de 25.000 euro in een Nederlands-Belgische context. De verzoekers klagen tevens aan dat bij de bepaling van de grens van 25.000 euro helemaal geen rekening werd gehouden met de invloed van ander in Nederland belastbaar inkomen zoals bijvoorbeeld overheidspensioenen.

A.7.1.3. In een tweede onderdeel stellen de verzoekers dat indien het Hof het « 25.000 euro per kalenderjaar »-criterium toch pertinent zou bevinden, dat criterium in ieder geval onevenredig moet worden geacht doordat, ten eerste, een onevenredig zware belasting wordt gelegd op de pensioenen boven de 25.000 euro in vergelijking met de pensioenen onder dat bedrag en doordat, ten tweede, een onevenredig zware belasting wordt gelegd op de pensioenen boven de 25.000 euro in vergelijking tot de belasting die in België zou zijn geheven bij ongewijzigde heffingsbevoegdheid.

A.7.2. De Ministerraad betoogt dat het grensbedrag van 25.000 euro niet willekeurig is en werd verkregen door het gemiddelde bedrag van in Nederland in 1999 betaalde uitkeringen voor eerste en tweede pijler pensioenvoorzieningen naar een substantieel aantal toekomstige jaren te extrapoleren. Met die grens wordt bereikt dat op personen die ten hoogste een dergelijk gemiddeld pensioen genieten en waar de « scheve verhouding » dus niet zo groot is, uitsluitend de hoofdregel van artikel 18, § 1, van toepassing is. Het criterium van 25.000 euro is dus relevant en adequaat.

Volgens de Ministerraad creëert dat criterium evenmin een ongelijke behandeling van twee groepen belastingplichtigen vermits het verschil in belastingdruk niet voortvloeit uit het betwiste grensbedrag maar wel uit de verschillen in belastingstelsels tussen België en Nederland.

Ook het derde middel is volgens de Ministerraad ongegrond.

A.7.3. De verzoekende partijen in de zaak nr. 2634, met uitzondering van de eerste verzoeker, menen in hun memorie van antwoord dat de Ministerraad niet ten gronde ingaat op het eerste onderdeel van het derde middel betreffende het gebrek aan pertinentie van de grens van 25.000 euro. Wat het tweede onderdeel betreft, beklemtonen zij dat het grensbedrag zelf werd bepaald op grond van de Nederlandse belastingtarieven, zodat het niet zo is dat dit bedrag een neutraal gegeven is dat toevallig door het verschil in nationale wetgevingen onevenredig ongunstig uitvalt voor een bepaalde groep belastingplichtigen.

A.7.4. In hun memorie van antwoord blijven de verzoeker in de zaak nr. 2625 en de eerste verzoeker in de zaak nr. 2634 erbij dat de grens van 25.000 euro noch pertinent, noch redelijk is.

A.8.1. In een vierde middel voeren de verzoekers de schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, al dan niet in samenhang met het rechtszekerheidsbeginsel, aan doordat de goedkeuringswet, in zoverre zij artikel 18, § 2, van het belastingverdrag bekrachtigt, zonder redelijke verantwoording op discriminerende wijze afbreuk doet aan het vertrouwens- en rechtszekerheidsbeginsel doordat de gevolgen van de goedkeuringswet niet zijn afgestemd op de door de wetgever beoogde doelstellingen (eerste onderdeel), doordat de goedkeuringswet de gevolgen van de door de verzoekers gestelde handelingen op onvoorzienbare wijze frustreert, een belastingstoestand treft die reeds is voltrokken zonder hiervoor bijzondere omstandigheden aan te geven die deze *de facto* retroactieve werking van artikel 18, § 2, van het nieuwe belastingverdrag in zich houdt en op buitensporige wijze hun pensioenrechten aantast (tweede onderdeel) en, ten slotte, doordat zonder redelijke verantwoording inwoners van België die op het ogenblik van de ingang van hun pensioen hebben gekozen voor een afkoop of kapitaalsuitkering anders worden behandeld dan inwoners van België die dat niet hebben gedaan of niet hebben kunnen doen (derde onderdeel).

De verzoekers citeren uit de rechtspraak van het Hof en leiden hieruit af dat de wetgever geen algemene retroactieve maatregel mag nemen waarvan de gevolgen niet zijn afgestemd op de door de wetgever beoogde doelstellingen, zonder een specifieke overgangsmaatregel te nemen voor de personen die onbedoeld worden geraakt. Volgens hen werkt artikel 18, § 2, *de facto* retroactief vermits de opbouw van een pensioen zich over een lange tijdsperiode uitstrekt. Zij menen dat de wetgever een verdragsrechtelijke overgangsmaatregel had

moeten nemen voor die inwoners van België die periodieke pensioenen afkomstig uit Nederland ontvangen maar waarbij geen sprake is van enige « pensioenvlucht ». Door de retroactieve werking van de maatregel is het rechtszekerheidsbeginsel volgens hen aangetast omdat de verzoekers steeds zijn uitgegaan van de exclusieve heffingsbevoegdheid van België als woonstaat en zich nu plots geconfronteerd zien met een bronstaatheffingsbevoegdheid, hetgeen resulteert in een veel zwaardere belasting. Dat is volgens de verzoekers des te meer het geval omdat ten tijde van het oude belastingverdrag de betwiste « scheve verhouding » reeds bestond. Een dergelijke drastische verlaging van de nettopensoenuitkeringen dreigt ernstige gevolgen te hebben voor postactieven die niet meer de mogelijkheid hebben door het verrichten van arbeid of diensten die nadelen op te vangen.

Zij wijzen ten slotte erop dat diegenen die reeds een afkoop van hun pensioen hebben gedaan vóór de inwerkingtreding van het nieuwe belastingverdrag definitief ontsnappen aan de hogere belasting, terwijl de verzoekers nooit hebben kunnen kiezen om de nieuwe regeling te vermijden. Er bestaat volgens hen dan ook een ongelijkheid tussen de inwoners van België die op het ogenblik van de ingang van hun pensioen hebben gekozen voor een afkoop of een kapitaalsuitkering en diegenen die dat niet hebben gedaan of niet hebben kunnen doen.

Zij vragen aan het Hof de wet van 11 december 2002 te vernietigen in zoverre zij goedkeuring verleent aan artikel 18, § 2, van het nieuwe belastingverdrag.

A.8.2. Volgens de Ministerraad mist de stelling van de verzoekers in de zaak nr. 2634 dat de bestreden bepaling *de facto* retroactief werkt, elke grond. De determinerende factor voor de eerste toepassing van het nieuwe belastingverdrag is ingevolge artikel 33, § 2, a en b, de datum van betaling van de inkomsten of het belastbaar tijdperk waarmee de inkomsten zijn verbonden. Er wordt dus geen onderscheid gemaakt naar gelang van het moment waarop de pensioenen zijn opgebouwd. De verzoekers gaan volgens de Ministerraad ten onrechte ervan uit dat artikel 18, § 2, enkel gestoeld zou zijn op de zogenaamde « pensioenvlucht ». Integendeel, de toewijzing van de belastingheffingsbevoegdheid aan de bronstaat inzake privé-pensioenen beantwoordt aan het normale Belgische verdragsbeleid op dat vlak. Het eerste onderdeel van het vierde middel is bijgevolg ongegrond.

Wat het tweede onderdeel van het vierde middel betreft, meent de Ministerraad dat de wijziging van de heffingsbevoegdheid op zich geen inbreuk op het vertrouwensbeginsel of op de rechtszekerheid vormt, vermits elk andersluidend standpunt het de verdragsluitende Staten onmogelijk zou maken de heffingsbevoegdheid aan te passen. De Ministerraad betwist tevens dat de overheid de verwachting heeft gecreëerd dat het woonstaatheffingsprincipe behouden zou blijven, vermits dat vraagstuk meermaals aan de orde is geweest. De Ministerraad wijst ten slotte erop dat de wetgever van Nederland als heffingsbevoegde Staat wel degelijk in een overgangsregeling heeft voorzien zodat het standpunt van de verzoekers dienaangaande feitelijk onjuist is.

De beweerde discriminatie aangevoerd in het derde onderdeel van het middel vloeit volgens de Ministerraad niet voort uit artikel 18, § 2, van het nieuwe belastingverdrag maar wel uit de regels van het nationale fiscale stelsel.

De Ministerraad besluit dat het vierde middel ongegrond is.

A.8.3. De verzoekers in de zaak nr. 2634, met uitzondering van de eerste verzoeker, wijzen in hun memorie van antwoord erop dat ook de rechtsleer ervan uitgaat dat artikel 18, § 2, van het nieuwe belastingverdrag *de facto* retroactief werkt, en zij citeren uit die rechtsleer. Zij herhalen dat het belastingverdrag in een overgangsregel had moeten voorzien op grond waarvan pensioenen, voortvloeiend uit aanspraken opgebouwd vóór de inwerkingtreding van het nieuwe belastingverdrag, uitsluitend belast blijven in de woonstaat.

Wat het derde onderdeel betreft, betwisten de verzoekers dat de discriminatie voortvloeit uit de verschillende regels van nationaal recht. Zij vloeit voort uit de omkering van de heffingsbevoegdheid vanaf een bepaalde datum, ten gevolge waarvan de verschillende nationale regels van toepassing zijn.

A.8.4. In hun memorie van antwoord stellen de verzoeker in de zaak nr. 2625 en de eerste verzoeker in de zaak nr. 2634 dat het niveau van belastingheffing over de uitkeringen in de uitkeringsperiode bij de opbouw van het pensioen een belangrijke rol speelt omdat het in het kader van de oudedagsvoorzieningen gaat om het netto besteedbaar inkomen van de uitkeringen. Volgens hen is het volstrekt oorbaar bij de planning van de oudedagsvoorzieningen de belastingheffing in de woonstaat te betrekken. Het ontbreken van enige overgangsmaatregel waarbij uitkeringen die voortvloeien uit aanspraken opgebouwd vóór 5 juni 2001 uitsluitend

belastbaar blijven in de woonstaat, is volgens hen in strijd met het gemeenschapsrechtelijke, het Belgische en het Nederlandse vertrouwens- en rechtszekerheidsbeginsel. Zij voegen eraan toe dat de vóór 1 januari 2003 ingegane uitkeringen die naar Nederlandse opvattingen pensioenuitkeringen zijn, ten gevolge van het inwonerschap van België, zijn geherkwalificeerd tot lijfrente tegen afkoop van kapitaal. Het toepassen van de bronstaatheffing heeft als gevolg dat die eenmaal verworven kwalificatie, met ingang van 1 januari 2003, *de facto* wordt teruggedraaid, zodat er kan worden gesproken van een *de facto* retroactieve werking.

A.9.1. P. Engelen wenst tussen te komen in de zaak nr. 2634. Hij is een gepensioneerde van Nederlandse nationaliteit die sinds 1 mei 1999 in België woont. Hij schetst zijn pensioensituatie en betoogt dat de uitkering die hij ontvangt onder artikel 18, § 2, van het nieuwe belastingverdrag valt, terwijl ze voorheen in België werd belast als roerend inkomen. Hij kan hierbij de Nederlandse overgangsregeling niet genieten.

Hij sluit zich aan bij de middelen ontwikkeld door de verzoekers in de zaak nr. 2634 en wenst specifiek het ontbreken van een adequate overgangsregeling in het belastingverdrag aan te klagen. Hij wijst erop dat hij reeds geruime tijd vóór de ingangsdatum van zijn pensioen de keuze heeft gemaakt om in België te komen wonen en nu in zijn rechtmatige verwachtingen, namelijk dat hij zal worden belast in de Staat waarin hij woont, wordt verschalkt. Hij voert daarom de schending aan van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet in combinatie met het rechtszekerheidsbeginsel en in combinatie met de communautaire rechten gewaarborgd door de artikelen 10, 18, 39, 43 en 49 van het E.G.-Verdrag.

A.9.2. Ook H. Bleijlevens, verzoeker in de zaak nr. 2625, wenst tussen te komen in de zaak nr. 2634, samen met zijn echtgenote G. Starmans. Hierbij zet hij zijn specifieke beroepssituatie en die van zijn echtgenote, die een juwelierszaak in Lanaken uitbaat, uiteen.

Hij sluit zich aan bij het tweede middel in de zaak nr. 2634 (A.5) en wenst hieraan toe te voegen dat de bronstaatheffing een belemmering betekent van het recht van echtgenoten om als gezin in één lidstaat van de Unie te wonen, alsook een belemmering of hindering van de uitoefening van de gemeenschapsrechtelijke rechten van de echtgenoot/echtgenote ingevolge de artikelen 18, 39, 43 en 49 van het E.G.-Verdrag. Hij voelt zich immers gedwongen om, wil hij de bronstaatheffing vermijden, het inwonerschap van België te beëindigen en te gaan wonen in een ander land. Aldus schendt de bronstaatheffing tevens artikel 8 van het E.G.-Verdrag.

Hij neemt tevens de andere middelen over die zijn aangevoerd in de zaak nr. 2634 en beklemtoont het belang van een overgangsregeling voor genietters van pensioenuitkeringen opgebouwd vóór de inwerkingtreding van het nieuwe belastingverdrag, voor genietters van pensioenuitkeringen die niet onder de doelstellingen van de wetgever vallen en, ten slotte, voor personen die hun aanspraken op periodieke pensioenuitkeringen hebben opgebouwd in het kader van hun communautaire rechten gewaarborgd onder de artikelen 18, 39, 43 en 49 van het E.G.-Verdrag en van personen die aanspraak kunnen maken op het niet hinderen van de uitoefening van hun rechten ingevolge artikel 8 van hetzelfde Verdrag.

- B -

Ten aanzien van het Belgisch-Nederlandse belastingverdrag van 5 juni 2001

B.1.1. Het Verdrag tussen het Koninkrijk België en het Koninkrijk der Nederlanden tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontgaan van belasting inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, en de Protocolen I en II en de wisseling van brieven, die een integrerend deel van het Verdrag vormen, werden ondertekend op 5 juni 2001 te Luxemburg.

De wet houdende goedkeuring van dat Verdrag, de Protocollen en de wisseling van brieven dateert van 11 december 2002. De enige artikelen van die wet luiden :

« Artikel 1. Deze wet regelt een aangelegenheid als bedoeld in artikel 77 van de Grondwet.

Art. 2. Het Verdrag tussen het Koninkrijk België en het Koninkrijk der Nederlanden tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontgaan van belasting inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, en de Protocollen I en II en de wisseling van brieven, gedaan te Luxemburg op 5 juni 2001, zullen volkomen gevolg hebben. »

Met toepassing van artikel 33, § 1, van het Verdrag, hebben de verdragsluitende Staten op 16 december 2002 elkaar op de hoogte gesteld van de voltooiing van de internrechtelijke procedures vereist voor de inwerkingtreding van dat Verdrag.

Overeenkomstig de bepalingen van artikel 33, § 1, van het Verdrag is het Verdrag in werking getreden op 31 december 2002.

De goedkeuringswet, het Verdrag, de Protocollen en de brieven werden in het *Belgisch Staatsblad* van 20 december 2002 bekendgemaakt.

B.1.2. Artikel 18 van het voormelde Verdrag regelt de heffingsbevoegdheid van België respectievelijk Nederland ter zake van pensioenen en andere soortgelijke beloningen betaald aan een inwoner van een verdragsluitende Staat ter zake van een vroegere dienstbetrekking, lijfrenten en uitkeringen - al dan niet periodiek - uit pensioensparen, pensioenfondsen en groepsverzekeringen betaald aan een inwoner uit een verdragsluitende Staat (artikel 18, § 1, a, van het Verdrag).

Als algemene regel geldt dat de woonstaat van de genierter heffingsbevoegd is (artikel 18, § 1). In afwijking hiervan kent paragraaf 2 van artikel 18 ook aan de bronstaat een recht van belastingheffing toe indien aan bepaalde voorwaarden samen is voldaan. Artikel 18, §§ 1 en 2, luidt :

« Pensioenen, lijfrenten, sociale zekerheidsuitkeringen en alimentatieuitkeringen

1. a) Onder voorbehoud van de bepalingen van artikel 19, paragraaf 2, zijn pensioenen en andere soortgelijke beloningen betaald aan een inwoner van een verdragsluitende Staat ter zake van een vroegere dienstbetrekking, alsmede lijfrenten en uitkeringen - al dan niet periodiek - uit pensioensparen, pensioenfondsen en groepsverzekeringen betaald aan een inwoner van een verdragsluitende Staat, slechts in die Staat belastbaar.

b) Pensioenen en andere al dan niet periodieke uitkeringen die worden betaald ter uitvoering van de sociale wetgeving van een verdragsluitende Staat aan een inwoner van de andere verdragsluitende Staat zijn slechts in de laatstbedoelde Staat belastbaar.

2. Niettegenstaande het bepaalde in paragraaf 1, mag een daar bedoeld inkomstenbestanddeel ook worden belast in de verdragsluitende Staat waaruit dit inkomstenbestanddeel afkomstig is, overeenkomstig de wetgeving van die Staat, indien en voor zover :

a) wat betreft inkomstenbestanddelen als bedoeld in paragraaf 1, subparagraaf a), de aanspraak op dat inkomstenbestanddeel in de verdragsluitende Staat waaruit het afkomstig is van belasting is vrijgesteld, dan wel de bijdragen die daarvoor zijn betaald aan het pensioenfonds, pensioenspaarfonds of de vennootschap die het inkomstenbestanddeel verschuldigd is, in het verleden bij het bepalen van het in die Staat belastbare inkomen in aftrek zijn gebracht, dan wel anderszins in het verleden in die Staat in aanmerking zijn gekomen voor fiscale facilitatie; en

b) wat betreft inkomstenbestanddelen als bedoeld in paragraaf 1, subparagrafen a en b, dat inkomstenbestanddeel in de verdragsluitende Staat waarvan de genietter ervan inwoner is niet tegen het algemeen van toepassing zijnde belastingtarief voor inkomsten verkregen uit niet zelfstandige beroepen, dan wel het brutobedrag van dit inkomstenbestanddeel voor minder dan 90 percent, in de belastingheffing wordt betrokken.

Het vorenstaande is echter uitsluitend van toepassing indien het totale brutobedrag van de inkomstenbestanddelen die op grond van het vorenstaande in de verdragsluitende Staat waaruit zij afkomstig zijn, belastbaar zouden zijn, in het kalenderjaar een bedrag van 25.000 euro te boven gaat. »

B.2. Uit de verzoekschriften in de zaken nrs. 2625 en 2634, alsmede uit de tussenkomsten in de laatstgenoemde zaak, wordt afgeleid dat aan het Hof de vernietiging wordt gevraagd van de wet van 11 december 2002 « houdende instemming met de Overeenkomst tussen het Koninkrijk België en het Koninkrijk der Nederlanden tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontgaan van belasting inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, en de Protocolen I en II en de wisseling van brieven, gedaan te Luxemburg op 5 juni 2001 » in zoverre hierdoor goedkeuring wordt verleend aan artikel 18, § 2, van de voormelde Overeenkomst.

B.3. Artikel 2 van de instemmingswet van 11 december 2002 bepaalt dat het Verdrag, de Protocollen en de wisseling van brieven, gedaan te Luxemburg op 5 juni 2001 « volkomen gevolg [zullen] hebben ».

De toetsing van het Hof omvat het onderzoek van de inhoud van de bepalingen van de Overeenkomst en de Protocollen. Het Hof zal derhalve bij de toetsing ermeë rekening moeten houden dat het niet gaat om een eenzijdige soevereiniteitsakte, maar om een verdragsnorm waartoe België zich ten aanzien van een andere Staat volkenrechtelijk heeft verbonden.

B.4. De tussenkommende partijen H. Bleijlevens, tevens verzoeker in de zaak nr. 2625, en G. Starmans voeren in hun memorie van tussenkommst in de zaak nr. 2634 de schending aan van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, gelezen in samenhang met artikel 8 van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens.

Nieuwe middelen mogen enkel worden aangevoerd in het geval bedoeld in artikel 85 van de bijzondere wet van 6 januari 1989. Aangezien de memorie van tussenkommst niet steunt op artikel 85, maar op artikel 87 van de voormelde wet, is het nieuwe middel dat erin wordt aangevoerd, onontvankelijk.

B.5.1. Op basis van artikel 18 van de Overeenkomst tussen de Regering van het Koninkrijk België en de Regering van het Koninkrijk der Nederlanden tot het vermijden van dubbele belasting op het gebied van belastingen naar het inkomen en naar het vermogen en tot het vaststellen van enige andere regelen verband houdende met de belastingheffing, ondertekend te Brussel op 19 oktober 1970 (hierna « het oude belastingverdrag » genoemd) zijn pensioenen en andere soortgelijke beloningen betaald aan een inwoner van één van de Staten ter zake van een vroegere dienstbetrekking slechts belastbaar in die Staat. Krachtens die bepaling is de woonstaat van de genierter heffingsbevoegd.

Het « nieuwe belastingverdrag » bestaat uit het Verdrag tussen het Koninkrijk België en het Koninkrijk der Nederlanden tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontgaan van belasting inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, de Protocollen I en II en de wisseling van brieven, gedaan te Luxemburg op 5 juni 2001. Artikel 18, § 1, a, van het Verdrag handhaaft dat principe en voorziet in een woonstaatheffing voor pensioenen en andere soortgelijke beloningen betaald aan een inwoner van een

verdragsluitende Staat ter zake van een vroegere dienstbetrekking alsmede voor lijfrenten en uitkeringen - al dan niet periodiek - uit pensioensparen, pensioenfondsen en groepsverzekeringen.

Paragraaf 2 bevat een uitzondering op die regel en kent ook aan de bronstaat, zijnde de Staat waarvan voormelde inkomensbestanddelen afkomstig zijn, een recht van belastingheffing op voormelde inkomensbestanddelen toe indien aan bepaalde voorwaarden, die cumulatief zin, is voldaan, namelijk :

a) de opbouw van de betrokken inkomsten werd in de bronstaat « fiscaal gefacilieerd », wat inhoudt dat de aanspraak op het pensioen in de bronstaat vrij van belasting is opgebouwd of de bijdragen in aanmerking zijn gekomen voor fiscale voordelen in de bronstaat;

b) de betrokken inkomsten worden in de woonstaat van de genierter niet belast tegen het algemeen van toepassing zijnde tarief voor beroepsinkomsten uit niet-zelfstandige beroepswerkzaamheden, of het brutobedrag van de betrokken inkomsten wordt in die woonstaat voor minder dan 90 pct. in de belastingheffing betrokken;

c) het totale brutobedrag van de betrokken inkomsten overstijgt in het kalenderjaar een bedrag van 25.000 euro.

Indien paragraaf 2 wordt toegepast, wordt de dubbele belasting vermeden overeenkomstig artikel 23 van het nieuwe belastingverdrag.

B.5.2. De verzoekers verklaren extralegale, periodieke pensioenuitkeringen te genieten die voldoen aan de voorwaarden gesteld in paragraaf 2 van artikel 18 van het nieuwe belastingverdrag, zodat zij vanaf 1 januari 2003 in Nederland zullen worden belast, waar zij in principe progressief worden belast. Onder de gelding van het oude belastingverdrag daarentegen werden zij in België belast, waar die pensioenuitkeringen, volgens de verzoekers, op basis van artikel 39, § 2, 2^o, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : W.I.B. 1992) werden belast als inkomsten uit roerend vermogen, hetgeen resulteerde in een lager belastingtarief.

Het Hof beperkt zijn onderzoek tot de situatie van de personen die als particulieren periodieke aanvullende pensioenuitkeringen genieten.

B.6. Uit de parlementaire voorbereiding van de instemmingswet blijkt dat een herziening van het dubbelbelastingverdrag van 1970 noodzakelijk werd geacht om een oplossing te bieden « voor een aantal heikele problemen die de laatste jaren aan de orde werden gesteld, zoals onder meer de belastingheffing [...] van pensioenen en de fiscale emigratie » (*Parl. St.*, Senaat, 2001-2002, nr. 2-1293/1, p. 7).

Dienaangaande stelde de bevoegde Minister in de Senaat dat België al sinds 1989 binnen de OESO pleitbezorger is van het principe van de bronstaatheffing voor bepaalde pensioenen en dit om reden van fiscale billijkheid en dat meer in het bijzonder een « dergelijke bronstaatheffing eveneens gerechtvaardigd [is] ingevolge de bijzondere omstandigheden met betrekking tot de belastingheffing van particuliere pensioenen in de relaties tussen België en Nederland [...] » (*Parl. St.*, Senaat, 2002-2003, nr. 2-1293/3, pp. 8 en 9).

Meer specifiek werd gewezen op de problematiek van de zogenaamde « pensioenvlucht », volgens welke een inwoner van Nederland verhuist naar België, zijn in Nederland belastingvrij opgebouwd pensioenkapitaal overdraagt aan een in België gevestigde pensioenverzekeraar en vervolgens zijn pensioenkapitaal afkoopt, wat onder bepaalde voorwaarden in België belastingvrij kan gebeuren (*Parl. St.*, Senaat, 2002-2003, nr. 2-1293/2, p. 44). Meer algemeen werd gewezen op de wens van de verdragsluitende Staten om een evenwicht na te streven « op vlak van de belastingheffing bij de opbouwfase en de uitkeringsfase van het pensioen » (*ibid.*, nr. 2-1293/3, p. 9).

Overeenkomstig de gemeenschappelijke memorie van toelichting bij het nieuwe belastingverdrag is

« de leidraad [bij artikel 18 van het nieuwe Belgisch-Nederlandse Verdrag] een waarborging van een grensoverschrijdende coherente werking van de bij pensioenen en lijfrenten gehanteerde systematiek waarin aanspraken op oudedagsvoorzieningen via de aftrek van premies belastingvrij kunnen worden opgebouwd en oudedagsuitkeringen worden belast. In dat verband is in artikel 18 een zodanige verdeling van heffingsbevoegdheden overeengekomen dat een evenwichtige verhouding wordt gerealiseerd tussen de fiscale facilitering bij de opbouw van aanspraken op pensioenen en lijfrenten en de belastingheffing over pensioen- en lijfrenteuitkeringen, dan wel de afkoopsommen daarvan » (*ibid.*, nr. 2-1293/2, p. 45).

*Ten gronde**Ten aanzien van het eerste middel*

B.7. In een eerste middel in de zaak nr. 2634 alsook in de zaak nr. 2625 wordt gesteld dat artikel 18, § 2, van het nieuwe belastingverdrag de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met artikel 172 van de Grondwet, schendt doordat het inkomsten uit pensioenen afkomstig uit Nederland onderwerpt aan een bronstaatheffing terwijl inkomsten uit pensioenen afkomstig uit België (eerste onderdeel van het middel) of uit een andere verdragsstaat (tweede onderdeel van het middel) onderworpen zijn aan de woonstaatheffing en dus in België worden belast. De in België wonende belastingplichtigen zouden bijgevolg ongelijk worden behandeld naar gelang van de herkomst van hun pensioen. Volgens de verzoekers is de bestreden bronstaatheffing niet pertinent ten opzichte van de doelstelling van de wetgever daar ze zowel belastingplichtigen treft die door pensioenvlucht zijn gedreven als belastingplichtigen die om een andere dan fiscale reden naar België zijn verhuisd.

B.8.1. Artikel 18, § 2, van het nieuwe belastingverdrag is van toepassing op een objectief bepaalde categorie van belastingplichtigen, namelijk inwoners van België of Nederland die inkomsten ontvangen uit pensioenen als omschreven in artikel 18, § 1, a, van dat Verdrag, die afkomstig zijn uit de andere Staat en die beantwoorden aan de drie voorwaarden bepaald in artikel 18, § 2, a en b, zijnde, ten eerste, fiscaal gefacilieerd zijn opgebouwd in het land waaruit het inkomensbestanddeel afkomstig is, ten tweede, in de woonstaat niet progressief worden belast of voor minder dan 90 pct. in de belastingheffing worden betrokken en, ten derde, jaarlijks meer dan 25.000 euro bruto bedragen. Enkel die belastingplichtigen worden belast in de bronstaat, terwijl de belastingplichtigen die niet aan die omschrijving beantwoorden worden belast in de woonstaat.

B.8.2. De door de verzoekers bekritiseerde bronheffing is adequaat ten aanzien van het doel van de Belgische wetgever, die allereerst een fiscaal evenwicht nastreeft inzake de belasting van extralegale pensioenen tussen de belastingheffing bij de opbouwfase, en de belastingheffing bij de uitkeringsfase, en die vervolgens de zogenaamde « pensioenvlucht »

wil tegengaan waarbij talrijke Nederlanders om hoofdzakelijk fiscale redenen hun woonplaats naar België overbrengen. Een dergelijke bronstaatheffing maakt immers de fiscale emigratie van Nederlanders naar België minder aantrekkelijk en staat België toe om, in overeenstemming met zijn beleid, pensioenuitkeringen die in België fiscaal zijn opgebouwd te belasten ook als ze in Nederland worden uitgekeerd, net zoals het Nederland toestaat dienaangaande een evenwichtig fiscaal beleid te voeren.

Het argument van de verzoekers dat, ook in een zuiver Belgische context, een fiscaal onevenwicht bestaat inzake de belasting van extralegale pensioenen tussen de belastingheffing bij de opbouwfase en de belastingheffing bij de uitkeringsfase, gaat voorbij aan het gegeven dat het hier pensioeninkomsten van inwoners van België betreft die in België zijn opgebouwd en die niet onder de toepassing van enig dubbelbelastingverdrag vallen en ten opzichte waarvan België, op grond van het beginsel van de fiscale soevereiniteit van de Staat, het fiscale beleid kan aannemen dat het wenselijk acht.

B.8.3. De bestreden bronstaatheffing kan evenmin als onevenredig worden beschouwd, zelfs indien rekening wordt gehouden met het gegeven dat de Belgische fiscaliteit ter zake van de belasting van pensioenuitkeringen minder zwaar zou zijn dan de Nederlandse. Het gelijkheidsbeginsel vereist niet dat, in elk van de overeenkomsten die België met de buurlanden sluit ter voorkoming van dubbele belasting, het ernaar streeft geval per geval aan de belastingplichtigen het stelsel te garanderen dat voor hen op elk ogenblik het meest gunstige zou zijn.

B.8.4. Het tweede onderdeel van het middel volgens hetwelk de pensioenuitkeringen afkomstig uit een ander land dan Nederland in de regel belastbaar zijn in België en niet in de bronstaat, zodat er een niet-gerechvaardigd onderscheid zou bestaan binnen de categorie van de inwoners van België die een pensioen ontvangen opgebouwd in het buitenland, mist grondslag : het grondwettelijk beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie vereist geenszins dat de Belgische Staat met andere verdragsluitende partijen slechts overeenkomsten zou kunnen sluiten op voorwaarde dat die overeenkomsten dezelfde aangelegenheden op analoge wijze zouden regelen. Het Hof dient enkel na te gaan of er onder de belastingplichtigen die vallen binnen het toepassingsgebied van een dergelijke overeenkomst, verschillen in behandeling bestaan waarvoor geen redelijke verantwoording bestaat. Het feit dat belastingplichtigen die binnen het toepassingsgebied van verschillende internationale

overeenkomsten vallen, verschillend worden behandeld, maakt op zichzelf geen discriminatie uit.

B.8.5. Het middel kan niet worden aangenomen.

Ten aanzien van het tweede middel

B.9. In het tweede middel in de zaak nr. 2634, voeren de verzoekers de schending aan van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met de artikelen 10, 18, 39, 43 en 49 van het E.G.-Verdrag (respectievelijk de vroegere artikelen 5, 8A, 48, 52 en 59 van het E.G.-Verdrag). De betwiste bronstaatheffing zou een belemmering vormen voor het vrij verkeer van personen en het vrij verkeer van diensten doordat de (al dan niet toekomstige) inwoner van België ertoe zal worden verplicht zijn beroepswerkzaamheden in Nederland te staken wil hij vermijden dat zijn uit Nederland afkomstig pensioen de 25.000 euro bruto zal overschrijden (eerste onderdeel). Vervolgens zou die bronstaatheffing het verblijf in België onaantrekkelijk maken daar postactieve E.U.-burgers op wie de betwiste bronstaatheffing van toepassing zou zijn, ertoe zullen worden aangezet te gaan wonen in andere Staten die met Nederland een verdrag hebben gesloten waar niet in een bronstaatheffing is voorzien (tweede onderdeel). Ten slotte zou de bronstaatheffing het benutten van de mogelijkheden van de interne markt in gevaar brengen (derde onderdeel).

B.10. Volgens de vaste rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen zijn de lidstaten, bij gebrek aan communautaire unificatie- of harmonisatiemaatregelen, bevoegd om de criteria voor de belasting van het inkomen en het vermogen vast te stellen, teneinde, in voorkomend geval, door het sluiten van bilaterale belastingverdragen, de dubbele belasting af te schaffen. Daarbij staat het de lidstaten vrij om in het kader van bilaterale verdragen ter vermijding van dubbele belasting de aanknopingsfactoren ter verdeling van de heffingsbevoegdheid vast te stellen. Bij de uitoefening van de aldus verdeelde heffingsbevoegdheid dienen de lidstaten zich niettemin te houden aan de gemeenschapsregels en meer in het bijzonder aan het beginsel dat zij onderdanen van andere lidstaten op dezelfde manier moeten behandelen als hun eigen onderdanen die gebruik hebben gemaakt van de door het Verdrag gegarandeerde vrijheden (H.v.J., 12 mei 1998, nr. C-336/96, Gilly t. Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin, *Jur.*

1998, I, 2793, overwegingen 24 en 30; H.v.J., 12 december 2002, nr. C-385/00, F.W.L. de Groot t. Staatssecretaris van Financiën, overwegingen 93 en 94).

Ervan uitgaande dat de situatie van de verzoekers onder de toepassing van de artikelen 39 en 43 van het E.G.-Verdrag valt, ziet het Hof te dezen niet in in welk opzicht een regeling als bedoeld in artikel 18, § 2, van het nieuwe dubbelbelastingverdrag afbreuk zou doen aan de door de artikelen 39 en 43 van het E.G.-Verdrag gewaarborgde rechten, inzonderheid het verbod van discriminatie op grond van de nationaliteit - vermits de aangevochten regeling van toepassing is, ongeacht de nationaliteit van de betrokken inwoner - en het verbod op belemmering van het genot van voormelde rechten. De desbetreffende bepaling beperkt zich strikt genomen enkel ertoe de criteria ter verdeling van de heffingsbevoegdheid vast te stellen. Immers, volgens het Hof van Justitie is « strikt genomen niet de gekozen aanknopingsfactor bepalend voor de vraag, of de fiscale behandeling van de betrokken belastingplichtigen al dan niet gunstig uitvalt, maar het belastingniveau in de bevoegde staat, aangezien de tarieftabellen voor de directe belastingen niet op communautair vlak zijn geharmoniseerd ». Bovendien heeft « een overeenkomst als de thans in geding zijnde enkel ten doel [...] te vermijden dat dezelfde inkomsten in elk van de twee staten worden belast. Een dergelijke overeenkomst beoogt niet te garanderen, dat de door de belastingplichtige in een van de staten verschuldigde belasting niet hoger is dan die welke hij in de andere staat zou moeten voldoen » (H.v.J., 12 mei 1998, nr. C-336/96, Gilly t. Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin, *Jur.* 1998, I, 2793, overwegingen 34 en 46).

Uit hetgeen voorafgaat volgt dat de aangevoerde schendingen van de artikelen 18, 39 en 43 van het E.G.-Verdrag niet in aanmerking kunnen worden genomen. Om dezelfde redenen valt evenmin in te zien in welk opzicht artikel 49 van het E.G.-Verdrag zou zijn geschonden.

Vermits het derde onderdeel van het middel niet op andere argumenten steunt dan die welke hiervoor werden onderzocht, dient het niet te worden onderzocht.

Ten aanzien van het derde middel

B.11. In het derde middel in de zaak nr. 2634 alsook in de zaak nr. 2625 voeren de verzoekers aan dat het « 25.000 euro per kalenderjaar »-criterium bedoeld in artikel 18, § 2,

van het nieuwe belastingverdrag de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met artikel 172 van de Grondwet, schendt daar een dergelijk criterium noch pertinent (eerste onderdeel), noch evenredig (tweede onderdeel) zou zijn.

B.12.1. Met het door de verzoekers bekritiseerde criterium wordt een onderscheid gemaakt binnen de categorie van de inwoners van België respectievelijk van Nederland die pensioenen en andere inkomsten als bedoeld in artikel 18, § 1, a, van het nieuwe belastingverdrag ontvangen, die afkomstig zijn uit de andere Staat alwaar ze fiscaal gefacilieerd zijn opgebouwd en die in de woonstaat niet worden belast tegen het algemeen van toepassing zijnde belastingtarief voor inkomsten verkregen uit niet zelfstandige beroepen, naargelang het totale brutobedrag van die inkomstenbestanddelen die in de Staat waaruit ze afkomstig belastbaar zouden zijn, in het kalenderjaar het bedrag van 25.000 euro te boven gaat (hierna « de grens van 25.000 euro » genaamd). Enkel boven het bedrag van 25.000 euro bruto per kalenderjaar geldt het principe van de bronstaatheffing. Onder die grens geldt het principe van de woonstaatheffing.

B.12.2. Uit de parlementaire voorbereiding blijkt dat bij de verdeling van de heffingsbevoegdheid werd beoogd een « evenwichtige verhouding » te realiseren tussen de fiscale faciliëring bij de opbouw van het pensioen en de belastingheffing bij de uitkering ervan. Dienaangaande verklaarde de bevoegde Minister dat de grens van 25.000 euro « het scharnierpunt vormt van een aanvaardbare verhouding tussen de bij de opbouwfase in de bronstaat verleende belastingfaciliteiten en het belastingstelsel van de latere uitkeringen in de woonstaat » (*Parl. St.*, Senaat, 2002-2003, nr. 2-1293/3, pp. 10 en 11).

B.12.3. Het criterium van het bedrag van 25.000 euro bruto per kalenderjaar is objectief en pertinent. Uit de gemeenschappelijke toelichting bij het nieuwe belastingverdrag blijkt dat het bedrag « is verkregen door het gemiddelde bedrag van in Nederland in 1999 betaalde uitkeringen voor eerste en tweede pijler pensioenvoorzieningen naar een substantieel aantal toekomstige jaren te extrapoleren. Met deze grens wordt derhalve bereikt dat op personen die ten hoogste een dergelijk gemiddeld pensioen genieten uitsluitend de hoofdregel van paragraaf 1 van artikel 18 van toepassing is » (*ibid.*, p. 48).

B.12.4. Zelfs indien zou blijken, zoals de verzoekers beweren, dat de zogenaamde « scheve verhouding », zijnde het onevenwicht tussen de belastingfaciliteit bij de opbouw van het pensioen en de belastingheffing bij de uitkering, ook in de intern Belgische context bestaat, dat pensioenen tot 25.000 euro bruto per jaar in Nederland ook fiscaal gefacilieerd zijn opgebouwd en dat de voormelde « scheve verhouding » voor pensioenen tot 25.000 euro bruto per jaar in Nederland even groot is als voor pensioenen boven de 25.000 euro bruto in een Nederlands-Belgische context, dan nog is de grens van 25.000 euro pertinent ten opzichte van de doelstelling van de wetgever die beoogt een redelijk evenwicht te realiseren tussen de faciliteiten bij de opbouw en de belastingheffing op de uitkeringen. Het bedoelde criterium maakt het immers mogelijk enkel de genietters van een pensioen te treffen dat hoger ligt dan het gemiddelde, waarbij de verdragsluitende Staten van mening zijn dat de discrepantie tussen de belastingfaciliteiten bij de opbouw van die hogere pensioenen en de belastingheffing op de uitkering ervan dermate groot is dat enkel die situaties als onevenwichtig worden beschouwd.

B.12.5. De grens van 25.000 euro kan evenmin als kennelijk onevenredig worden beschouwd. De verdragsluitende Staten vermogen van mening te zijn dat voor pensioenen tot een bedrag van 25.000 euro bruto per jaar het principe van de woonstaatheffing kan blijven gelden omdat het onevenwicht tussen de belastingfaciliteiten bij de opbouw van een dergelijk pensioen en de belastingheffing bij de uitkering als minder storend wordt ervaren, in tegenstelling tot wat wordt gesteld voor pensioenen boven het bedrag van 25.000 euro bruto per kalenderjaar.

Zoals gesteld in B.8.3 vereist het gelijkheidsbeginsel niet dat, in elk van de overeenkomsten die België met de buurlanden sluit ter voorkoming van dubbele belasting, het ernaar streeft geval per geval aan de belastingplichtige het stelsel te garanderen dat voor hem op elk ogenblik het meest gunstige zou zijn. Noch het gegeven dat de belasting in Nederland zwaarder zou blijken te zijn dan de belasting die in België bij ongewijzigde heffingsbevoegdheid zou worden geheven, noch het feit dat het belastingsregime voor de pensioenen onder de 25.000 euro bruto, ten gevolge van hun belastbaarheid in België, gunstiger zou zijn dan het Nederlandse belastingstelsel voor de pensioenen boven de 25.000 euro bruto, zijn bijgevolg van die aard dat zij het criterium van het bedrag van 25.000 euro bruto onevenredig kunnen maken.

Ten aanzien van het vierde middel

B.13. In een vierde middel voeren de verzoekende partijen in de zaak nr. 2634 de schending aan van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met het rechtszekerheidsbeginsel. In een eerste onderdeel betogen zij dat de gevolgen van de goedkeuringswet niet zijn afgestemd op de door de wetgever beoogde doelstellingen vermits in het nieuwe belastingverdrag niet in een overgangsmaatregel is voorzien voor die belastingplichtigen in België die weliswaar pensioenen afkomstig uit Nederland ontvangen maar die niet gedreven zijn door pensioenvlucht. In een tweede onderdeel menen zij dat artikel 18, § 2, een belastingtoestand treft die reeds is voltrokken en *de facto* een retroactieve werking heeft, zonder dat hiervoor bijzondere omstandigheden worden aangegeven en zonder dat in het verdrag voorzien is in een overgangsmaatregel zodat zij op buitensporige wijze in hun pensioenrechten worden geraakt. In een derde onderdeel stellen de verzoekers dat inwoners van België die op het ogenblik van de ingang van hun pensioen hebben gekozen voor een afkoop of een kapitaaluitkering anders worden behandeld dan diegenen die dat niet hebben gedaan of niet hebben kunnen doen.

B.14.1. In zoverre het vierde middel gebaseerd is op de stelling van de verzoekers dat artikel 18, § 2, *de facto* retroactieve werking bezit, « vermits de opbouw van een pensioen zich per definitie over een zeer lange tijdsspanne voltrekt » kan het niet worden aangenomen. Luidens artikel 33, § 2, a, van het nieuwe belastingverdrag is het verdrag met betrekking tot aan de bron geheven belastingen van toepassing op inkomsten die toegekend en betaalbaar zijn op of na 1 januari van het jaar dat onmiddellijk volgt op dat waarin het verdrag in werking treedt, zijnde 1 januari 2003.

B.14.2. In werkelijkheid wordt in het middel een gebrek aan overgangsbepalingen in het verdrag zelf aangeklaagd voor de reeds lopende periodieke uitkeringen, die al worden uitgekeerd op het ogenblik dat artikel 18, § 2, van het nieuwe belastingverdrag in werking treedt. Die uitkeringen, die de voorbije jaren in België fiscaal gunstig werden belast, worden vanaf 1 januari 2003 op grond van artikel 18, § 2, van het nieuwe belastingverdrag ook in Nederland belast tegen progressieve belastingtarieven.

B.14.3. Indien de overheid een beleidswijziging dringend noodzakelijk acht, vermag zij te oordelen dat die beleidswijziging met onmiddellijke ingang moet worden doorgevoerd en is zij in beginsel niet verplicht in een overgangsmaatregel te voorzien. Elke dringende beleidswijziging zou onmogelijk zijn indien zou worden aangenomen dat de artikelen 10 en 11 van de Grondwet vereisen dat het vroegere stelsel gedurende een bepaalde periode alsnog moet worden gehandhaafd of dat voormelde grondwetsbepalingen zouden zijn geschonden, om de enkele reden dat die wijziging de berekeningen in de war zouden sturen van diegenen die op de vroegere situatie zijn voortgegaan.

Wat artikel 18, § 2, van het nieuwe belastingverdrag betreft, waartoe het onderzoek van het Hof in het huidige beroep beperkt is, is het duidelijk dat, wanneer die bepaling slechts van toepassing zou zijn geweest op die pensioenen die pas aanleiding zouden geven tot periodieke uitkeringen na de inwerkingtreding van het nieuwe belastingverdrag, zulks in de praktijk erop zou neerkomen dat de regeling van het vroegere artikel 18 van het oude belastingverdrag voor onbepaalde tijd en voor een groot aantal gevallen zou blijven gelden. Een dergelijke lange overgangsperiode zou, gelet op hetgeen in B.6 is uiteengezet, de doelstelling van de verdragsluitende partijen doorkruisen.

Ten slotte moet worden opgemerkt dat, ofschoon het juist is, zoals de verzoekers in hun derde onderdeel betogen, dat de afkoop van het pensioen vóór het einde van 2002, de enige oplossing was om de bronstaatbelasting te vermijden, dit te maken heeft met de temporele toepassing van twee opeenvolgende verdragen.

Om die redenen,

het Hof

verwerpt de beroepen.

Aldus uitgesproken in het Nederlands, het Frans en het Duits, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof, op de openbare terechtzitting van 4 februari 2004.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

A. Arts