

Rolnummer 4444
Arrest nr. 16/2009 van 5 februari 2009

A R R E S T

---

*In zake* : de prejudiciële vraag betreffende artikel 466*bis* van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, ingevoegd bij de wet van 13 december 2002, gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters M. Bossuyt en M. Melchior, en de rechters P. Martens, R. Henneuse, E. De Groot, L. Lavrysen en J.-P. Snappe, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter M. Bossuyt,

wijst na beraad het volgende arrest :

\*

\*   \*   \*

## I. *Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging*

Bij vonnis van 12 maart 2008 in zake Guy Hellinx en Ann Hintjens tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 18 maart 2008, heeft de Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 466*bis* WIB92, zoals van toepassing voor aanslagjaar 2004, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, afzonderlijk gelezen of in samenhang met artikel 172 van de Grondwet en artikel 39 van het EG-Verdrag, door het toepassingsgebied van deze bepaling te beperken tot beroepsinkomsten uit het buitenland verkregen die krachtens een internationale overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting in België van personenbelasting zijn vrijgesteld, voor zover de internationale overeenkomst zulks toelaat ? ».

Memories zijn ingediend door :

- Guy Hellinx en Ann Hintjens, wonende te 2840 Reet-Rumst, Molenstraat 193;
- de Ministerraad.

Guy Hellinx en Ann Hintjens hebben ook een memorie van antwoord ingediend.

Op de openbare terechtzitting van 19 november 2008 :

- zijn verschenen :
  - . Mr. A. Claes, advocaat bij de balie te Brussel, voor Guy Hellinx en Ann Hintjens;
  - . Mr. A. van Lidth de Jeude, advocaat bij de balie te Antwerpen, voor de Ministerraad;
- hebben de rechters-verslaggevers L. Lavrysen en J.-P. Snappe verslag uitgebracht;
- zijn de voornoemde advocaten gehoord;
- is de zaak in beraad genomen.

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

## II. *De feiten en de rechtspleging in het bodemgeschied*

Wanneer een rijksinwoner beroepsinkomsten uit het buitenland verkrijgt die krachtens een internationale overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting in België van personenbelasting zijn vrijgesteld, worden de aanvullende gemeentebelasting en agglomeratiebelasting, voor zover de internationale overeenkomst zulks toelaat, berekend op de personenbelasting die verschuldigd zou zijn in België indien de beroepsinkomsten in kwestie uit bronnen in België zouden zijn verkregen (artikel 466*bis* van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, afgekort WIB 1992).

Ingevolge een internationale overeenkomst, gesloten tussen België en Nederland, worden de beroepsinkomsten van Nederlandse oorsprong in België vrijgesteld van de personenbelasting. De overeenkomst laat echter toe dat op de vrijgestelde beroepsinkomsten de aanvullende lokale belastingen worden geheven.

Guy Hellinx woont met zijn echtgenote Ann Hintjens in Boom en is werknemer van een Nederlandse vennootschap. In hun aanslag in de personenbelasting voor het aanslagjaar 2004 werden de in het buitenland verkregen beroepsinkomsten vrijgesteld van de personenbelasting en werd met toepassing van het vermelde artikel 466*bis* van het WIB 1992 een aanvullende gemeentebelasting van 8,5 pct. geheven.

Guy Hellinx en Ann Hintjens betwisten de aanslag. Zij zijn van oordeel dat artikel 466*bis* van het WIB 1992 strijdig is met de Grondwet en met het Europese recht en dat het om die reden niet kan worden toegepast. Alvorens uitspraak te doen, stelt de Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen de hiervoor aangehaalde prejudiciële vraag.

### III. *In rechte*

- A -

A.1. Guy Hellinx en Ann Hintjens beklemtonen allereerst dat zij niet de grondwettigheid betwisten van de wet houdende instemming met de internationale overeenkomst tussen België en Nederland, maar enkel de wetgeving, meer bepaald artikel 466*bis* van het WIB 1992, die een discriminatie mogelijk maakt ten gevolge van de door België gesloten dubbelbelastingverdragen. De rechtspraak van het Hof in de arresten nrs. 26/91 en 20/2004 zou derhalve niet relevant zijn.

Vervolgens zetten zij uiteen dat de bedoeling van de wetgever tweevoudig was. In de eerste plaats wilde hij het financiële verlies voor de grensgemeenten, als gevolg van de afschaffing van de grensarbeiderregeling, compenseren. Daarnaast wilde hij alle inwoners van een gemeente die qua inkomsten en gezinstoestand vergelijkbaar zijn in verhouding tot hun middelen laten bijdragen in de financiering van hun gemeente, ongeacht of ze Belgische dan wel buitenlandse inkomsten verwerven. Die doelstellingen van de wetgever zouden het verschil in behandeling van belastingplichtigen niet kunnen verantwoorden vermits de in het geding zijnde bepaling niet beperkt is tot inwoners van grensgemeenten, enerzijds, en ten onrechte beperkt is tot beroepsinkomsten, anderzijds, en dit in zoverre het dubbelbelastingverdrag daarin uitdrukkelijk voorziet en derhalve andere beroepsinkomsten en andere inkomsten van buitenlandse oorsprong niet viseert. Zij wijzen erop dat de doelstellingen van de wetgever op een andere manier kunnen worden gerealiseerd, met name door de toekenning van een compenserende dotatie aan de benadeelde gemeenten of door de gemeenten toe te laten een belasting te heffen op het kadastraal inkomen van de verblijfplaats die door de belastingplichtige krachtens een persoonlijk of een zakelijk recht als hoofdverblijfplaats wordt gebruikt.

A.2. Onder de rijksinwoners die vrijgestelde beroepsinkomsten verkrijgen, zo betogen Guy Hellinx en Ann Hintjens, wordt een onderscheid gemaakt op basis van de aard van de inkomsten (beroepsinkomsten of andere inkomsten) en op basis van de strekking van de door België gesloten overeenkomsten en wordt ten onrechte geen onderscheid gemaakt op basis van de ligging van de gemeenten. Zij betwisten het objectief karakter van die onderscheidingscriteria. Voor Nederland en Duitsland geldt *grosso modo* dezelfde regeling (en ook met Frankrijk wordt getracht eenzelfde regeling uit te werken), terwijl voor Luxemburg een totaal andere regeling geldt (daar wordt voorzien in een rechtstreekse compensatie voor de gemeenten). Belgische inwoners die in België aanvullende gemeentebelasting betalen op hun bij verdrag vrijgestelde inkomsten uit Duitsland zouden bovendien in dat land een ter compensatie ingevoerde belastingvermindering van 8 pct. genieten. Guy Hellinx en Ann Hintjens leiden daaruit af dat enkel het verdrag met Nederland tegemoet komt aan de verzuchtingen van de Belgische grensgemeenten. Enige verklaring voor het feit dat de aanvullende gemeentebelasting enkel op beroepsinkomsten betrekking heeft, zou overigens volledig ontbreken.

Voorts betwisten zij het redelijke karakter van de onderscheidingscriteria. Het was immers de bedoeling de financiële schade van de grensgemeenten te compenseren, terwijl de in het geding zijnde bepaling voor alle gemeenten geldt. De inwoners van een gemeente die qua inkomsten en gezinstoestand vergelijkbaar zijn, zouden in verhouding tot hun middelen moeten bijdragen in de financiering van hun gemeenten, ongeacht of ze

Belgische dan wel buitenlandse inkomsten verkrijgen, maar enkel rijksinwoners die vrijgestelde beroepsinkomsten verwerven, bedoeld in de betreffende verdragen, worden aan de aanvullende gemeentebelasting onderworpen en andere vrijgestelde inkomsten worden niet geïncasseerd. Nochtans genieten zowel de persoon die vrijgestelde beroepsinkomsten verwerft als de persoon die vrijgestelde andere inkomsten verwerft van dezelfde dienstverlening van de gemeente. Hetzelfde zou gelden voor de persoon die inkomsten van buitenlandse oorsprong verwerft uit een land zonder verdrag en waarbij de aanvullende gemeentebelasting wordt verminderd door de toepassing van artikel 156 van het WIB 1992.

A.3. In ieder geval zijn Guy Hellinx en Ann Hintjens van oordeel dat er geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen het gebruikte middel, namelijk de toepassing van de aanvullende gemeentebelasting op de betrokken rijksinwoners, en de beoogde doelstellingen. Bovendien zou de maatregel ook het vrij verkeer van werknemers schenden, gewaarborgd door artikel 39 van het EG-Verdrag, wat elk redelijk verband van evenredigheid zou uitsluiten. Die bepaling verbiedt discriminatie op grond van nationaliteit (of van het inwonerschap), maar verbiedt eveneens de niet-discriminerende belemmeringen, zijnde alle regelingen die de toegang tot de markt van een andere lidstaat beletten of bemoeilijken. Een dubbele belasting in de woonstaat en in de werkstaat zou in de rechtsleer als een onrechtstreekse belemmering worden beschouwd. Er zou eveneens sprake zijn van zulke belemmering wanneer een bepaalde fiscale maatregel bijkomende kosten of lasten oplegt aan een persoon die gebruik maakt van zijn recht van vrij verkeer.

De dubbele belasting die zou ontstaan in het kader van een grensoverschrijdende tewerkstelling wordt door zogenaamde bilaterale dubbelbelastingverdragen, meestal opgesteld op basis van het OESO-model, voorkomen. Zoals Guy Hellinx en Ann Hintjens reeds uiteenzetten, zijn de in Nederland en Duitsland (en in de toekomst misschien Frankrijk) verkregen beroepsinkomsten niet volledig van Belgische belastingen vrijgesteld. De Belgische regeling legt dus een hogere belastingdruk op de inwoners die in die landen gaan werken, in vergelijking met de inwoners die in andere Europese lidstaten gaan werken. In dat verband wordt ten slotte verwezen naar de rechtspraak van het Hof van Justitie waaruit blijkt dat de artikelen 39 en 43 van het EG-Verdrag beletten dat een nationale regeling de onderdanen van de Gemeenschap minder gunstig behandelt wanneer zij op het grondgebied van meer dan één lidstaat, als werknemer of als zelfstandige, werkzaam willen zijn.

A.4. De Ministerraad stelt allereerst vast dat de in het geding zijnde bepaling van toepassing is op alle rijksinwoners met beroepsinkomsten uit het buitenland die krachtens een internationale overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting in België van personenbelasting zijn vrijgesteld, voor zover de betrokken internationale overeenkomst zulks toelaat. Indien rijksinwoners beroepsinkomsten verwerven met toepassing van eenzelfde dubbelbelastingverdrag, worden zij dus op gelijke wijze behandeld wat de aanvullende gemeentebelasting betreft. Het gelijkheidsbeginsel zou bijgevolg niet zijn geschonden.

De Ministerraad merkt overigens op dat de belastingheffing voor rijksinwoners die krachtens het Belgisch-Nederlandse dubbelbelastingverdrag vrijgestelde beroepsinkomsten hebben, voordeliger is dan de belastingheffing voor de rijksinwoners die in België zelf beroepsinkomsten verwerven. Voor de laatstgenoemden wordt de aanvullende gemeentebelasting berekend op al hun inkomsten, terwijl voor de eerstgenoemden die belasting enkel wordt berekend op hun beroepsinkomsten behaald in Nederland doch vrijgesteld in België. Bovendien wordt de aanvullende gemeentebelasting voor rijksinwoners die (in België vrijgestelde) beroepsinkomsten verwerven in Nederland, slechts berekend op een netto belastbare basis (na aftrek van de buitenlandse belastingen) in plaats van op een bruto belastbare basis zoals voor rijksinwoners die beroepsinkomsten verwerven in België.

A.5. Indien er toch sprake zou zijn van een verschil in behandeling, dan is dat naar het oordeel van de Ministerraad verantwoord. Uit de parlementaire voorbereiding van de in het geding zijnde bepaling zou immers blijken dat de wetgever beoogde de vestiging van gemeentebelasting op vrijgestelde buitenlandse inkomsten mogelijk te maken ter financiering van alle gemeenten, niet enkel van de grensgemeenten met Nederland. Omdat de personen die wonen in België en werken in Nederland gebruik maken van de faciliteiten van de gemeente (bibliotheek, scholen, enz.) zou het fiscaal rechtvaardig zijn dat daarvoor aanvullende gemeentebelastingen verschuldigd zijn. En dat geldt niet alleen in de grensstreek. Het toepassingsgebied van de in het geding zijnde bepaling is niet beperkt tot dat ene dubbelbelastingverdrag of die grensgemeenten.

Volgens de Ministerraad is de regeling derhalve relevant ten aanzien van het nagestreefde doel. Iedere rijksinwoner die in België of in het buitenland werkt, zal bijdragen aan de financiering van de gemeente. In een internationale context kan dit enkel op voorwaarde dat het dubbelbelastingverdrag erin voorziet. In dat verband herinnert de Ministerraad eraan dat ieder land de soevereiniteit behoudt om de inhoud van zijn eigen dubbelbelastingverdragen vast te leggen. Hij verwijst ook naar het arrest nr. 20/2004 van het Hof. Vergelijking met andere landen zou daarom niet ter zake zijn. Dat de in het geding zijnde bepaling enkel de beroepsinkomsten betreft, zou een verklaring vinden in het feit dat de afschaffing van de grensarbeiderregeling enkel gevolgen had voor die categorie van inkomsten. De Ministerraad is van oordeel dat de maatregel geen onevenredige gevolgen heeft aangezien hij niet verder gaat dan nodig is.

A.6. Naar het oordeel van de Ministerraad moet het Hof bij zijn toetsing rekening houden met het feit dat het in de voorliggende zaak niet alleen gaat om een eenzijdige soevereiniteitsakte, maar om een verdragsnorm waartoe België zich ten aanzien van een andere Staat volkenrechtelijk heeft verbonden en die ook buiten de interne rechtsorde gevolgen teweegbrengt. De Ministerraad merkt op dat het Hof fiscale toestanden die aan de Belgische rechtsorde ontsnappen niet als vergelijkingspunt kan nemen en dat het gelijkheidsbeginsel niet vereist dat België, in elk van de overeenkomsten die het met de buurlanden sluit ter voorkoming van dubbele belasting, ernaar streeft om geval per geval aan de betrokken personen het stelsel te verzekeren dat voor hen op elk ogenblik het meest gunstige zou zijn. Het feit dat belastingplichtigen die onder het toepassingsgebied van verschillende internationale overeenkomsten vallen, verschillend worden behandeld, zou op zichzelf geen discriminatie kunnen uitmaken. Hij verwijst in dat verband nogmaals naar het arrest nr. 20/2004 van het Hof.

De toepassing van artikel 466*bis* van het WIB 1992 is slechts mogelijk, zo preciseert de Ministerraad, in zoverre de verdragspartner bereid is daarin mee te gaan. Sedert de invoering van het Belgisch-Nederlandse dubbelbelastingverdrag is België begonnen met het invoeren van die regeling. Aangezien zulk een regeling enkel kan worden ingevoerd bij een heronderhandeling van een bestaand verdrag of bij een nieuw verdrag, verloopt de invoering van de aanvullende gemeentebelasting in de andere verdragen zeer traag. Toch merkt de Ministerraad op dat het de bedoeling is de aanvullende gemeentebelasting ook voor de andere buurlanden in te voeren. De beperking tot de buurlanden zou objectief en redelijk zijn verantwoord omdat enkel de inwoners die in een buurland werken op dezelfde wijze van de gemeentelijke infrastructuur gebruik zouden maken als de rijksinwoners die in België wonen en werken.

A.7. De premisse dat rijksinwoners die in een land werken waarmee geen dubbelbelastingverdrag is gesloten de belastingvermindering van artikel 156 van het WIB 1992 genieten en zodoende minder gemeentebelasting zouden betalen, is volgens de Ministerraad foutief. Hij wijst erop dat, vooraleer die belastingvermindering toepasselijk is op in het buitenland verkregen beroepsinkomsten, zij daar belast dienen te zijn en dat de belastingplichtige daarvan het bewijs moet leveren. Ook in dat geval zou het grondwettelijk beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie niet vereisen dat de Belgische Staat de aangelegenheid op dezelfde wijze moet regelen voor alle internationale situaties als in het Belgisch-Nederlandse dubbelbelastingverdrag en zou het Hof enkel moeten nagaan of er onder de belastingplichtigen verschillen in behandeling bestaan waarvoor geen redelijke verantwoording bestaat, hetgeen *in casu* niet het geval zou zijn. De Ministerraad merkt trouwens op dat de regeling waarin artikel 156 van het WIB 1992 voorziet enkel landen betreft waarvan onmogelijk op regelmatige basis naar België kan worden teruggekeerd, zodat die rijksinwoners geen of veel minder gebruik maken van de gemeentelijke infrastructuur.

A.8. Wat artikel 39 van het EG-Verdrag betreft, verwijst de Ministerraad naar de rechtspraak van het Hof van Justitie volgens welke de lidstaten, bij gebrek aan communautaire unificatie- of harmonisatiemaatregelen, bevoegd zijn 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 vermindering 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.

Ervan uitgaande dat de in het geding zijnde situatie onder de toepassing van artikel 39 van het EG-Verdrag valt, ziet de Ministerraad niet in in welk opzicht een regeling als bedoeld in artikel 466*bis* van het WIB 1992 afbreuk zou doen aan de door artikel 39 van het EG-Verdrag gewaarborgde rechten, inzonderheid het verbod van discriminatie op grond van nationaliteit. De in het geding zijnde regeling is immers van toepassing ongeacht de nationaliteit van de betrokken inwoner. Alle rijksinwoners die zich in gelijke omstandigheden bevinden, worden op dezelfde wijze behandeld.

A.9. Volgens Guy Hellinx en Ann Hintjens hanteert de Ministerraad categorieën die niet relevant zijn in het kader van de prejudiciële vraagstelling. Uiteraard is er geen schending van het gelijkheidsbeginsel als men enkel rekening zou houden met de categorie van de rijksinwoners met beroepsinkomsten uit het buitenland die krachtens een internationale overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting in België van personenbelasting zijn vrijgesteld, voor zover de betrokken internationale overeenkomst zulks toelaat. Ook een vergelijking met de categorie van de Belgische rijksinwoners die enkel in België beroepsinkomsten verwerven zou niet relevant zijn. Het was immers de bedoeling om inwoners met buitenlandse inkomsten te laten bijdragen in de financiering van hun gemeente.

Zij wijzen erop dat met de volgende categorieën moet worden vergeleken : (a) de rijksinwoners die andere vrijgestelde inkomsten dan beroepsinkomsten verwerven in landen waar de internationale overeenkomst de aanvullende gemeentebelasting op beroepsinkomsten toelaat, (b) de rijksinwoners die vrijgestelde beroepsinkomsten of andere vrijgestelde inkomsten verwerven in landen waar de internationale overeenkomst de aanvullende gemeentebelasting op beroepsinkomsten niet toelaat, en (c) de rijksinwoners die in een land werken waarmee België geen dubbelbelastingverdrag heeft gesloten en derhalve de belastingvermindering van artikel 156 van het WIB 1992 genieten op hun in het buitenland verworven inkomsten, waardoor zij slechts gedeeltelijk aanvullende gemeentebelasting op hun buitenlandse inkomsten moeten betalen.

A.10. Wat het door de wetgever nagestreefde doel betreft, betwisten Guy Hellinx en Ann Hintjens dat de financiering van alle gemeenten werden beoogd. Zij menen dat het enkel de bedoeling was om de financiële schade voor de grensgemeenten te vermijden. Om de toepasselijkheid op alle gemeenten te verantwoorden, acht de Ministerraad enige verwijzing naar de afschaffing van de grensarbeiderregeling niet overtuigend, maar voor de beperking tot de categorie van de beroepsinkomsten verwijst de Ministerraad wel naar de grensarbeiderregeling of het verdwijnen daarvan. Guy Hellinx en Ann Hintjens zien daarin een contradictie in het verweer van de Ministerraad. Zij menen dat alle vrijgestelde inkomsten moeten worden geïncasseerd. Een rijksinwoner die in het buitenland werkt zal bijvoorbeeld, omdat hij minder in de gemeente aanwezig is, minder gebruik maken van de gemeentelijke faciliteiten dan een rijksinwoner die enkel passieve (huur)inkomsten verwerft uit het buitenland.

De stelling van de Ministerraad inzake artikel 156 van het WIB 1992 laat volgens Guy Hellinx en Ann Hintjens de moderne vervoersmiddelen volledig buiten beschouwing. Bovendien voeren zij aan dat iemand die verder werkt voor langere periodes in België zal verblijven en dus meer gebruik kan maken van een aantal faciliteiten dan een persoon die dichterbij werkt en enkel in de weekends en vakantieperiodes naar België komt en daar dus geconfronteerd wordt met de sluitingsuren van de betrokken diensten. Wat ten slotte artikel 39 van het EG-Verdrag betreft, wijzen zij erop dat die bepaling niet alleen een discriminatie op grond van nationaliteit beoogt maar ook op grond van inwonerschap.

- B -

B.1. Artikel 466*bis* van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 1992), zoals ingevoegd bij artikel 2 van de wet van 13 december 2002, bepaalt :

« Wanneer een rijksinwoner beroepsinkomsten uit het buitenland verkrijgt die krachtens een internationale overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting in België van personenbelasting zijn vrijgesteld, worden de in artikel 466 bedoelde aanvullende

gemeentebelasting en aanvullende agglomeratiebelasting desalniettemin, voor zover de internationale overeenkomst zulks toelaat, berekend op de personenbelasting die verschuldigd zou zijn in België indien de beroepsinkomsten in kwestie uit bronnen in België zouden zijn verkregen ».

B.2. De verwijzende rechter wenst van het Hof te vernemen of het beperkte toepassingsgebied van die bepaling de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met artikel 172 van de Grondwet en artikel 39 van het EG-Verdrag, schendt. Hij stelt vast dat artikel 466*bis* van het WIB 1992 niet van toepassing is op :

- een rijksinwoner die andere vrijgestelde inkomsten dan beroepsinkomsten verkrijgt in landen waar de internationale overeenkomst de aanvullende gemeentebelasting op beroepsinkomsten toelaat;

- een rijksinwoner die vrijgestelde beroepsinkomsten of andere vrijgestelde inkomsten verkrijgt in landen waar de internationale overeenkomst de aanvullende gemeentebelasting op beroepsinkomsten niet toelaat;

- een rijksinwoner die in een land werkt waarmee België geen dubbelbelastingverdrag heeft gesloten en derhalve de belastingvermindering van artikel 156 van het WIB 1992 geniet op zijn in het buitenland verworven inkomsten, waardoor hij slechts gedeeltelijk aanvullende gemeentebelasting op zijn buitenlandse inkomsten moet betalen.

B.3. De artikelen 10 en 11 van de Grondwet waarborgen het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie. Artikel 172 van de Grondwet is een bijzondere toepassing van dat beginsel in fiscale aangelegenheden. Artikel 39 van het EG-Verdrag waarborgt het vrij verkeer van werknemers.

Het Hof dient te onderzoeken of de wetgever de voormelde bepalingen heeft geschonden door een onderscheid te maken op grond van het bestaan van een internationale overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting, op grond van de inhoud van die internationale overeenkomst (toelating of geen toelating om aanvullende gemeentebelasting of agglomeratiebelasting te heffen) en op grond van de aard van de inkomsten (beroepsinkomsten of andere inkomsten) die voor de berekening van die aanvullende lokale belastingen in aanmerking worden genomen.

B.4. De in het geding zijnde bepaling werd in het WIB 1992 ingevoegd naar aanleiding van 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, op 5 juni 2001 ondertekend te Luxemburg. De goedkeuringswet van 11 december 2002, het verdrag, de protocollen en de brieven werden in het *Belgisch Staatsblad* van 20 december 2002 bekendgemaakt.

Artikel 23, § 1, a), van dat Verdrag bepaalt :

« Indien een inwoner van België inkomsten verkrijgt, andere dan dividenden, interest of royalty's als zijn bedoeld in artikel 12, paragraaf 5, of bestanddelen van een vermogen bezit die ingevolge de bepalingen van dit Verdrag, in Nederland zijn belast, stelt België deze inkomsten of deze bestanddelen van vermogen vrij van belasting, maar om het bedrag van de belasting op het overige inkomen of vermogen van die inwoner te berekenen mag België het belastingtarief toepassen dat van toepassing zou zijn indien die inkomsten of die bestanddelen van het vermogen niet waren vrijgesteld ».

Met betrekking tot die bepaling vermeldt het protocol I (punt 24, a)) :

« Voor het bepalen van de aanvullende belastingen die door de Belgische gemeenten en agglomeraties worden vastgesteld, worden in België, niettegenstaande de bepalingen van artikel 23, paragraaf 1, subparagraaf a) en elke andere bepaling van dit Verdrag, de beroepsinkomsten die volgens artikel 23, paragraaf 1, subparagraaf a) zijn vrijgesteld, in aanmerking genomen. Deze aanvullende belastingen worden berekend op de belasting die in België verschuldigd zou zijn in het geval bedoelde inkomsten uit Belgische bronnen werden verkregen ».

B.5. De invoeging van de in het geding zijnde bepaling werd nodig geacht omdat artikel 466 van het WIB 1992 « niet toelaat aanvullende gemeente- en agglomeratiebelasting te heffen met betrekking tot bij verdrag vrijgestelde inkomsten » (*Parl. St.*, Kamer, 2002-2003, nr. 2062/001, p. 5). Zij werd in algemene bewoordingen geformuleerd om ook toepasselijk te zijn op de gevallen waarin een ander verdrag ter voorkoming van



dubbele belasting een soortgelijke bepaling zou bevatten als die van protocol I bij het Belgisch-Nederlandse verdrag (*ibid.*, pp. 5 en 10).

B.6. De in het geding zijnde bepaling heeft tot gevolg dat aanvullende lokale belastingen worden geheven op de van personenbelasting vrijgestelde beroepsinkomsten van personen die op het grondgebied van een Belgische gemeente wonen maar in het buitenland werken, althans voor zover de internationale overeenkomst zulks toelaat. Aldus dragen die personen bij in de financiering van de gemeente waar zij wonen en waar zij en, in voorkomend geval, hun gezinsleden redelijkerwijs kunnen worden verondersteld van de gemeentelijke diensten en infrastructuur gebruik te maken.

B.7. Het komt de wetgever toe de belastingplichtigen van de aanvullende gemeentebelasting en de aanvullende agglomeratiebelasting te bepalen. Hij beschikt ter zake over een ruime beoordelingsmarge.

Wanneer de wetgever een categorie van inwoners die aan de aanvullende lokale belastingen ontsnappen, aan die belastingen wenst te onderwerpen, moet hij noodzakelijkerwijze rekening houden met de moeilijkheden die, inzonderheid wat betreft de administratieve en infrastructurele kosten voor de invorderende administratie, gepaard gaan met de inning van de belasting.

B.8. De in het geding zijnde maatregel berust op een objectief criterium van onderscheid : enkel de rijksinwoners die beroepsinkomsten uit het buitenland verkrijgen die krachtens een internationale overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting in België van personenbelasting zijn vrijgesteld, worden aan de aanvullende gemeentebelasting en aanvullende agglomeratiebelasting onderworpen, voor zover de internationale overeenkomst zulks toelaat.

B.9. De in het geding zijnde maatregel is pertinent om het door de wetgever nagestreefde doel te bereiken : de categorie van inwoners van een gemeente die inkomsten hebben uit het buitenland die krachtens een internationale overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting in België van personenbelasting zijn vrijgesteld, ontsnapt anders aan de aanvullende lokale belastingen. Het verschil in behandeling op grond van het bestaan van een

internationale overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting is derhalve redelijk verantwoord.

B.10. Wat betreft het verschil in behandeling op grond van de inhoud van de internationale overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting (toelating of geen toelating om aanvullende gemeentebelasting of agglomeratiebelasting te heffen), moet het Hof ermee rekening houden dat de wetgever in grensoverschrijdende zaken niet op eenzijdige wijze kan optreden.

Het gelijkheidsbeginsel vereist overigens niet dat, in elk van de overeenkomsten die de Belgische Staat met andere landen sluit ter voorkoming van dubbele belasting, hij ernaar streeft geval per geval aan de belastingplichtigen het stelsel te waarborgen dat voor hen op elk ogenblik het meest gunstige zou zijn, noch 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. De verschillende wijze waarop het belastingstelsel in verschillende landen is georganiseerd en de onderscheiden belastingtarieven die er van toepassing zijn, kunnen ertoe leiden dat andere oplossingen worden verkozen voor situaties die, bekeken vanuit de Belgische rechtsorde, analoog zijn.

Het is derhalve niet kennelijk onredelijk dat een rijksinwoner met beroepsinkomsten uit het buitenland die krachtens een internationale overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting in België van personenbelasting zijn vrijgesteld, slechts aan de aanvullende lokale belastingen wordt onderworpen voor zover de internationale overeenkomst zulks toelaat.

B.11. De rijksinwoners met beroepsinkomsten uit het buitenland die krachtens een internationale overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting in België van personenbelasting zijn vrijgesteld, worden weliswaar aan de aanvullende lokale belastingen onderworpen, voor zover de internationale overeenkomst zulks toelaat, maar de belastbare grondslag is niet geheel dezelfde als voor personen die in België werken. Voor laatstgenoemden worden de aanvullende lokale belastingen op al hun inkomsten berekend, terwijl voor personen die in het buitenland werken de aanvullende lokale belastingen enkel op hun beroepsinkomsten worden berekend.

Rekening houdend met de ruime beoordelingsmarge waarover de wetgever in fiscale zaken beschikt, zoals in B.7 uiteengezet, kan het verschil in behandeling op grond van de aard van de inkomsten niet als kennelijk onevenredig worden beschouwd.

B.12. Het vrij verkeer van personen beoogt « het de gemeenschapsonderdanen gemakkelijker te maken om het even welk beroep uit te oefenen op het gehele grondgebied van de Gemeenschap » (HvJ, 7 juli 1988, 143/87, *Stanton*, § 13). Artikel 39 EG-Verdrag verbiedt met name de gemeenschapsburgers « minder gunstig [te] behandelen wanneer zij op het grondgebied van een andere lidstaat een economische activiteit willen uitoefenen » en staat in de weg « aan elke nationale maatregel die, zelfs wanneer hij zonder discriminatie op grond van nationaliteit van toepassing is, het gebruik van de in het Verdrag gewaarborgde fundamentele vrijheden door gemeenschapsburgers kan belemmeren of minder aantrekkelijk kan maken » (HvJ, 1 april 2008, C-212/06, *Franse Gemeenschapsregering en Waalse Regering*, §§ 44 en 45).

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 gewaarborgde vrijheden (HvJ, 12 mei 1998, C-336/96, *Gilly*, §§ 24 en 30; 12 december 2002, C-385/00, *de Groot*, §§ 93 en 94; 16 oktober 2008, C-527/06, *Renneberg*, §§ 48 en 51).

Zonder dat moet worden onderzocht of de onderwerping aan de aanvullende lokale belastingen een maatregel is die de uitoefening van de vrijheid van verkeer beperkt, volstaat het in dit geval vast te stellen dat de in het geding zijnde maatregel van toepassing is ongeacht

de nationaliteit van de rijksinwoner, dat hij ertoe strekt de inwoners van een gemeente te laten bijdragen in de financiering ervan en derhalve een doel nastreeft dat kan worden beschouwd als een doel van algemeen belang, dat hij, om de redenen aangegeven in B.7 tot B.11, van dien aard is dat de verwezenlijking van dat doel wordt gewaarborgd, en dat hij daarmee niet kennelijk onevenredig is.

B.13. De prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 466*bis* van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 schendt niet de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met artikel 172 van de Grondwet en artikel 39 van het EG-Verdrag.

Aldus uitgesproken in het Nederlands en het Frans, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989, op de openbare terechtzitting van 5 februari 2009.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

M. Bossuyt