

Rolnummer 5026
Arrest nr. 117/2011 van 30 juni 2011

## A R R E S T

---

*In zake* : de prejudiciële vraag betreffende artikel 1 van de wet van 14 april 1965 « houdende goedkeuring van de Overeenkomst tussen België en Frankrijk tot voorkoming van dubbele belasting en tot regeling van wederzijdse administratieve en juridische bijstand inzake inkomstenbelastingen, van het slotprotocol en van de bijgevoegde brieven, ondertekend op 10 maart 1964 te Brussel », en de artikelen 10, § 1, en 11, § 2, c), van genoemde Overeenkomst, gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg te Namen.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters R. Henneuse en M. Bossuyt, en de rechters E. De Groot, L. Lavrysen, J.-P. Moerman, J. Spreutels en T. Merckx-Van Goey, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter R. Henneuse,

wijst na beraad het volgende arrest :

\*

\* \*

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

Bij vonnis van 2 september 2010 in zake Xavière Minet tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 10 september 2010, heeft de Rechtbank van eerste aanleg te Namen de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schenden artikel 1 van de instemmingswet van 15 [lees : 14] april 1965 houdende goedkeuring van de Overeenkomst van 10 maart 1964 gesloten te Brussel tussen België en Frankrijk tot voorkoming van dubbele belasting en tot regeling van wederzijdse administratieve en juridische bijstand inzake inkomstenbelastingen, en via die wet, de artikelen 10, § 1, en 11, § 2, c) van de Overeenkomst zelf de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet in zoverre (i) zij de grensarbeiders verschillend behandelen naargelang hun werkgever een private werkgever of een publiekrechtelijke rechtspersoon van de Staat is, waarbij de werknemer in het eerste geval in Frankrijk wordt belast, in het tweede in België, en (ii) zij de grensarbeiders, Franse inwoners, die respectievelijk statutaire ambtenaren van een publiekrechtelijke rechtspersoon van de Belgische Staat zijn of werknemers met een arbeidsovereenkomst bij een dergelijke rechtspersoon, op dezelfde manier behandelen (belasting in België)? ».

Memories en memories van antwoord zijn ingediend door :

- Xavière Minet, wonende in Frankrijk, te 59570 Houdaing-Lez-Bavay, Résidence de la Fontaine 1;

- de Ministerraad.

Op de openbare terechtzitting van 17 mei 2011 :

- zijn verschenen :

. Mr. B. Biemar, tevens *loco* Mr. X. Thiebaut, advocaten bij de balie te Luik, voor Xavière Minet;

. Mr. D. Léonard, advocaat bij de balie te Nijvel, voor de Ministerraad;

- hebben de rechters-verslaggevers J.-P. Moerman en L. Lavrysen verslag uitgebracht;

- zijn de voornoemde advocaten gehoord;

- is de zaak in beraad genomen.

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

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

Xavière Minet verblijft in Frankrijk, in het grensgebied, en werkt als gemeentebediende op contractuele basis in het Belgische grensgebied.

De Belgische belastingadministratie is van mening dat zij de door Xavière Minet geïnde bezoldigingen moet belasten krachtens artikel 10, § 1, van de Overeenkomst van 10 maart 1964 tussen België en Frankrijk « tot voorkoming van dubbele belasting en tot regeling van wederzijdse administratieve en juridische bijstand inzake inkomstenbelastingen ». Volgens die bepaling zijn de door één van de verdragsluitende Staten of door een publiekrechtelijke rechtspersoon van die Staat toegekende bezoldigingen uitsluitend in die Staat belastbaar.

Xavière Minet is integendeel van mening dat zij artikel 11, § 2, c), van die Overeenkomst kan genieten. Op grond van die bepaling kunnen de grensarbeiders die in het buitenland verblijven op de salarissen, lonen en andere bezoldigingen die zij innen alleen worden belast in de Staat waarvan zij inwoner zijn. Zij is van mening dat artikel 10, § 1, van die Overeenkomst in strijd is met het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie.

Volgens de verwijzende rechter vallen de door Xavière Minet geïnde bezoldigingen onder het toepassingsgebied van artikel 10, § 1, van de Overeenkomst. Die bepaling maakt immers geen enkel onderscheid tussen de bezoldigingen toegekend aan de statutaire of contractuele ambtenaren van een publiekrechtelijk persoon. Artikel 11 van diezelfde Overeenkomst sluit de in artikel 10, § 1, bedoelde publieke bezoldigen daarentegen uitdrukkelijk uit van het toepassingsgebied ervan.

In verband met de eventuele discriminatie die in artikel 10, § 1, van de Overeenkomst is vervat, merkt de verwijzende rechter op dat de argumentatie van de belastingadministratie in dat verband niet volkomen overtuigend is. Die laatste steunt immers op twee arresten van het Grondwettelijk Hof (nrs. 26/91 en 19/2006). Het eerste van die arresten had echter betrekking op een verschil in behandeling dat voortvloeit uit het feit dat de buitenlandse belastingregeling verschilde van de Belgische belastingregeling. Te dezen gaat het evenwel niet om een vergelijking van fiscale situaties die ontsnappen aan de Belgische rechtsorde.

De verwijzende rechter acht het bijgevolg noodzakelijk de hiervoor geformuleerde prejudiciële vraag te stellen.

### III. *In rechte*

- A -

#### *Standpunt van de Ministerraad*

A.1. In hoofdorde merkt de Ministerraad op dat de in de prejudiciële vraag beoogde instemmingswet niet de wet is die de Overeenkomst van 10 maart 1964 tot voorkoming van dubbele belasting heeft goedgekeurd. De verwijzingsbeslissing vermeldt immers een wet van 15 april 1965, terwijl de wet houdende goedkeuring van de Overeenkomst van 10 maart 1964 dateert van 14 april 1965. Artikel 11, § 2, c), van die Overeenkomst is overigens volledig vervangen door een avenant van 8 februari 1999 waarmee de wetgever heeft ingestemd bij een wet van 9 juni 1999 en die van toepassing is op het voor de verwijzende rechter hangende geschil. Hieruit volgt dat de analyse van het eventuele ongrondwettige karakter van de instemmingswet en van artikel 11, § 2, c), zoals die in de prejudiciële vraag worden beoogd, te dezen zonder belang is, hetgeen de vraag niet noodzakelijk maakt om het voor de verwijzende rechter hangende geschil op te lossen.

Hoewel het juist is dat het Hof in beginsel bevoegd is om een prejudiciële vraag te herformuleren, kan het dat alleen doen in het geval van een klaarblijkelijke vergissing, waarbij het Hof, indien dat niet het geval is, de vraag niet beantwoordt of de zaak van de rol schrappt. Te dezen gaat het in de prejudiciële vraag echter om klaarblijkelijke vergissingen.

A.2. Overigens wordt in de vraag de term « grensarbeiders » verkeerdelijk gebruikt, zonder onderscheid voor eender welk type van werknemer, van de overheidssector of van de privésector, terwijl die term in werkelijkheid uitdrukkelijk is voorbehouden aan de werknemers die houder kunnen zijn van een « grenskaart », met andere woorden een beperkt aantal loontrekkenden van de privésector. Hieruit volgt dat de werknemer van een publiekrechtelijke rechtspersoon die geen nijverheids- of handelsactiviteit uitoefent, nooit als een grensarbeider in de zin van de Overeenkomst zal worden beschouwd. In de prejudiciële vraag wordt het Hof dus ten onrechte verzocht situaties met elkaar te vergelijken die alleen betrekking hebben op grensarbeiders.

A.3. In ondergeschikte orde merkt de Ministerraad op dat de overeenkomstsluitende partijen een belastingregeling hebben willen invoeren die verschilt naargelang de bezoldigingen werden geïnd door een loontrekkende van de privésector dan wel door een ambtenaar of werknemer van de overheidssector. In werkelijkheid dient een onderscheid te worden gemaakt tussen drie categorieën van belastingschuldigen : de werknemers van de overheidssector (bevoegdheid van de Staat die de beroepsinkomsten verschuldigd is); de werknemers van de privésector (bevoegdheid van de Staat waar hun activiteit wordt uitgeoefend) en de grensarbeiders van de privésector (bevoegdheid van de Staat van verblijf).

De door de overeenkomstsluitende partijen gemaakte keuze berust op een vast en onbetwistbaar criterium, dat van de hoedanigheid van de werkgever. Daar dat onderscheid duidelijk is, blijkt niet dat de twee aldus onderscheiden categorieën van personen zich bevinden in situaties die dermate identiek zijn dat de wetgever hen niet op gedifferentieerde wijze kan behandelen. De keuze van een werkgever blijft bovendien vrij.

A.4. Behalve de stabiliteit van de betrekking die *a priori* gewaarborgd lijkt voor de statutaire ambtenaren, blijkt ook nog dat alle werknemers van de overheidssector nagenoeg dezelfde rechten en plichten hebben. Alleen de bepalingen inzake het statuut die flagrant in tegenspraak zijn met de wet van 3 juli 1978 betreffende de arbeidsovereenkomsten zijn niet van toepassing op de contractuele ambtenaren.

Indien toch zou moeten worden beschouwd dat de statutaire ambtenaren en de contractuele ambtenaren verschillende categorieën van personen zijn, zouden die categorieën zich nog niet bevinden in situaties die dermate verschillend zijn dat de wetgever hen niet op identieke wijze zou hebben kunnen behandelen. De gewenste vergelijking lijkt niet relevant.

A.5. In nog meer ondergeschikte orde merkt de Ministerraad op dat het door de overeenkomstsluitende partijen gekozen criterium van onderscheid (de hoedanigheid van de werkgever) voorzichtig en relevant is. Voor het overige heeft de Rechtbank van eerste aanleg te Luik onlangs geoordeeld dat het niet in strijd was met het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie.

De overeenkomstsluitende partijen hebben zich alleen in overeenstemming gebracht met de regels van de internationale hoffelijkheid en van het wederzijdse respect tussen soevereiniteiten. Het is immers de modelovereenkomst van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (hierna : OESO) die voor die regeling pleit die de lidstaten van die internationale organisatie in het algemeen aanvaarden. De commentaar van de OESO bevestigt dat het beginsel volgens hetwelk een exclusief belastingrecht wordt toegekend aan de Staat die de bezoldigingen betaalt, voorkomt in zodanig veel overeenkomsten die van kracht zijn tussen de lidstaten van de OESO, dat men kan stellen dat het internationaal aanvaard is. Het is eveneens in overeenstemming met het begrip « internationale hoffelijkheid », alsook met de bepalingen van het Verdrag van Wenen inzake diplomatiek en consulaire verkeer. Bovendien wordt die keuze gemaakt in alle door België gesloten overeenkomsten tot voorkoming van dubbele belasting, met als enige uitzondering, zo lijkt het, de met Tunesië gesloten Overeenkomst.

Daar de ambtenaar de emanatie is van de Staat die hij vertegenwoordigt, is het verband tussen die Staat en zijn ambtenaar, wanneer die zich in het buitenland bevindt, zo sterk dat die verantwoordt dat die Staat de bevoegdheid over de bezoldigingen en de pensioenen van « zijn » ambtenaar behoudt. Elke Staat beschikt overigens meestal over regels inzake de inhouding van de sociale zekerheid en de voorheffing die specifiek zijn voor het overheidsambt. De berekening van het pensioen is eveneens bijzonder. De overeenkomstsluitende partijen hebben dus erover willen waken de coherentie van de nationale belastingssystemen te waarborgen.

A.6. De Overeenkomst beoogt eveneens evenwichtig te zijn. De daarin vastgestelde regeling houdt immers rekening ermee dat de bevoorrechte band tussen de ambtenaar en de overheid mogelijk losser is geworden, ofwel door de activiteit van de overheid in kwestie, ofwel door de nationaliteitsband. Enerzijds, zal er geen bevoegdheid meer zijn voorbehouden aan de Staat die de beroepsinkomsten verschuldigd is wanneer de overheidsdienst in kwestie industriële of handelsactiviteiten uitoefent. Anderzijds, zal de bevoegdheid die is voorbehouden aan de Staat die de beroepsinkomsten verschuldigd is niet langer van toepassing zijn indien de ambtenaar, naast het verblijf in het buitenland, ook beschikt over de nationaliteit van de Staat waar hij verblijft.

*Standpunt van Xavière Minet*

A.7. De wetten houdende instemming van de internationale overeenkomsten ontsnappen niet aan de bevoegdheid van het Hof, ook al moet dat laatste in dat geval rekening houden met de conventionele aard van de handeling die het voorwerp uitmaakt van de voor het Hof betwiste wet.

Zoals de Ministerraad opmerkt is het wel degelijk artikel 11, § 2, c), van de Overeenkomst van 10 maart 1964, goedgekeurd bij de wet van 14 (en niet van 15) april 1965, zoals gewijzigd bij het avenant van 8 februari 1999, dat voor de verwijzende rechter in het geding is. Er dient evenwel te worden opgemerkt dat die laatste de tekst van de wetsbepalingen die hij voor onderzoek aan het Hof voorlegt, uitdrukkelijk heeft aangehaald. Hieruit volgt dat de schrijffout en de lichte onnauwkeurigheid in het verwijzende vonnis niet van dien aard zijn dat zij de identificatie van de in het geding zijnde wetsbepalingen kunnen beletten.

Te dezen gaat het overigens wel degelijk erom fiscale situaties met elkaar te vergelijken die eigen zijn aan de Belgische rechtsorde. De personen in loondienst worden verschillend behandeld naargelang hun werkgever een publiekrechtelijk dan wel privaatrechtelijk persoon is. Bovendien worden de statutaire ambtenaren anders behandeld dan de contractuele ambtenaren.

In tegenstelling tot wat de Ministerraad beweert, verwijst artikel 11, § 2, c), van de Overeenkomst, zoals gewijzigd bij het avenant van 8 februari 1999, overigens niet langer naar een grenskaart.

A.8. Hoewel men kan begrijpen dat bijzondere fiscale regels van toepassing kunnen zijn op de statutaire ambtenaren-grensarbeiders, gelet op de specifieke situatie waarin zij zich bevinden, bestaat er geen enkele verantwoording om de contractuele ambtenaren-grensarbeiders in dienst van een publieke werkgever op dezelfde wijze te behandelen als die statutaire ambtenaren. Alleen die laatstgenoemden kunnen een deel van het overheidsgezag uitoefenen en de verantwoordelijkheid van de publiekrechtelijke persoon rechtstreeks in het geding brengen.

Bovendien kunnen besturen slechts uitzonderlijk personen onder arbeidsovereenkomst aanwerven. Te dezen werd die afwijking op de principiële regel verantwoord door de noodzaak om taken uit te voeren waarvoor een bijzondere kennis inzake economie en beheer vereist was.

De statutaire ambtenaren en de contractuele ambtenaren bevinden zich in juridische situaties die in verschillende opzichten zeer ver uit elkaar liggen. Aldus zijn de statutaire betrekkingen alleen toegankelijk voor Europese en daarmee gelijkgestelde burgers; het statuut is per definitie een eenzijdige handeling; de statutairen genieten werkzekerheid; bij geschil is in principe de Raad van State bevoegd ten aanzien van hen. Omgekeerd kan een arbeidsovereenkomst bij de administratie aan om het even welke persoon worden aangeboden, ongeacht diens nationaliteit; de overeenkomst is een bilaterale handeling die de ambtenaar plaatst in een situatie die minder zeker is dan het statuut; de bevoegde rechter is in dat geval de arbeidsrechtbank. Bovendien verschillen de regels inzake sociale zekerheid en de pensioenregeling.

Die elementen illustreren de afstand die de wetgever heeft gecreëerd tussen de situatie van de statutaire ambtenaar en die van de persoon die is aangeworven in het kader van een arbeidsovereenkomst. Hen fiscaal op dezelfde wijze behandelen, blijkt geenszins verantwoord.

De wetgever heeft daarentegen alle loontrekkenden die onder arbeidsovereenkomst zijn aangeworven, op dezelfde wijze willen behandelen zonder onderscheid tussen de privéhoedanigheid of publieke hoedanigheid van hun werkgever. In de door de belastingadministratie gevolgde interpretatie zou de betwiste wet echter ertoe leiden dat de belastingsbevoegdheid in het eerste geval toekomt aan Frankrijk en in het tweede geval aan België. Dat vormt een onverantwoord verschil in behandeling.

Voorts dient te worden opgemerkt dat het criterium van onderscheid volgens de hoedanigheid van de werkgever tot specifieke toepassingsproblemen leidt, zoals blijkt uit de rechtspraak van het Hof van Cassatie betreffende de intercommunale vennootschappen.

A.9. Het feit dat de in het geding zijnde regel overeenstemt met de internationale hoffelijkheid of wijdverspreid is, maakt het op zich overigens niet mogelijk aan te nemen dat die grondwettig is. Bovendien kan de internationale hoffelijkheid verantwoord worden dat de statutaire ambtenaar wordt belast door de belastingadministratie van de Staat waar hij zijn beroepsactiviteit uitoefent. Men begrijpt daarentegen niet waarom een dergelijke hoffelijkheidsregel zou opleggen dat een loontrekkende onder arbeidsovereenkomst, die

overigens van bepaalde duur is, en zonder enig *imperium*, anders wordt behandeld dan een gewone loontrekkende.

- B -

B.1. Het Hof wordt ondervraagd over de bestaanbaarheid, met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, van artikel 1 van de wet van 14 april 1965 « houdende goedkeuring van de Overeenkomst tussen België en Frankrijk tot voorkoming van dubbele belasting en tot regeling van wederzijdse administratieve en juridische bijstand inzake inkomstenbelastingen, van het slotprotocol en van de bijgevoegde brieven ondertekend op 10 maart 1964 te Brussel ».

Uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat de verwijzende rechter het Hof meer bepaald ondervraagt over de verenigbaarheid, met het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie, van de regels die zijn vervat in de artikelen 10, § 1 en 11, § 2, c), van die Overeenkomst, in zoverre zij, enerzijds, een onverantwoord verschil in behandeling zouden invoeren tussen de grensarbeiders die onder arbeidsovereenkomst zijn tewerkgesteld naar gelang van de publieke of privéhoedanigheid van hun werkgever en in zoverre zij, anderzijds, zonder redelijke verantwoording zouden voorzien in een gelijke behandeling van de grensarbeiders in dienst van een publiekrechtelijke rechtspersoon, ongeacht of zij zijn aangeworven onder een arbeidsovereenkomst of onder een statutaire regeling.

Het Hof kan een wet houdende instemming met een verdrag niet op zinvolle wijze toetsen zonder de inhoud van de relevante bepalingen van dat verdrag in zijn onderzoek te betrekken.

B.2.1. Artikel 10 van het voormelde Verdrag van 10 maart 1964 bepaalt :

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

2. Met wederzijds akkoord zal deze bepaling kunnen worden uitgebreid tot de bezoldigingen van de personeelsleden van openbare lichamen of instellingen of van juridische zelfstandige instellingen, door een van de verdragsluitende Staten of door de politieke

onderdelen van deze Staat opgericht of gecontroleerd, zelfs indien deze lichamen of instellingen een nijverheids- of handelsactiviteit uitoefenen.

3. Nochtans vinden de voorafgaande bepalingen geen toepassing wanneer de bezoldiging[en] worden betaald aan verblijfhouders van de andere Staat, die de nationaliteit van deze Staat hebben ».

B.2.2. Zoals het van toepassing was op het voor de verwijzende rechter hangende geschil bepaalde artikel 11 van diezelfde Overeenkomst :

« 1. Onder voorbehoud van de bepalingen van de artikelen 9, 10 en 13 van deze Overeenkomst, zijn de salarissen, lonen en andere soortgelijke bezoldigingen slechts belastbaar in de verdragsluitende Staat op het grondgebied waarvan de persoonlijke activiteit, die de bron van deze inkomsten is, wordt uitgeoefend.

2. In afwijking van paragraaf 1 hierboven :

[...]

c) De salarissen, lonen en andere soortgelijke bezoldigingen verkregen door een inwoner van een overeenkomstsluitende Staat die zijn activiteit uitoefent in de grenszone van de andere overeenkomstsluitende Staat en die zijn duurzaam tehuis in de grenszone van de eerstgenoemde Staat heeft, zijn slechts in die Staat belastbaar.

De grenszone van elke Staat omvat alle gemeenten die gelegen zijn in de zone begrensd door de gemeenschappelijke grens van de overeenkomstsluitende Staten en een lijn getrokken op een afstand van twintig kilometer van die grens, met dien verstande dat de gemeenten die door deze lijn worden doorsneden, in de grenszone worden opgenomen.

De bevoegde autoriteiten van de overeenkomstsluitende Staten regelen, gezamenlijk of afzonderlijk, de modaliteiten voor de toepassing van de voorafgaande bepalingen en komen, indien nodig, inzonderheid overeen welke bewijsstukken voor de toepassing van deze bepalingen moeten worden verstrekt ».

B.3. In tegenstelling tot wat de Ministerraad aanvoert, heeft noch de schrijffout in de beslissing waarmee de vraag aan het Hof wordt gesteld, in verband met de datum van de wet houdende goedkeuring van de voormelde Overeenkomst van 10 maart 1964, noch het feit dat de verwijzende rechter de wijziging in artikel 11 van die Overeenkomst bij het avenant van 8 februari 1999 niet uitdrukkelijk heeft beoogd, tot gevolg dat de vraag onontvankelijk moet worden verklaard. Uit de motivering van de verwijzingsbeslissing blijkt immers dat de verwijzende rechter voldoende duidelijk heeft aangegeven welke bepaling het Hof aan een grondwettigheidstoetsing moet onderwerpen.

De prejudiciële vraag bevat bijgevolg de elementen die het Hof in staat stellen uitspraak te doen. Zij maakt het de Ministerraad met name mogelijk een nuttige verdediging te voeren.

De exceptie wordt verworpen.

B.4. De in de prejudiciële vraag beoogde verschillen in behandeling berusten op de hoedanigheid - publiek of privé - van de werkgever van de grensarbeiders of op de aard - contractueel of statutair - van hun aanwerving. Het Hof moet nagaan of die criteria relevant zijn ten aanzien van de doelstelling van de in het geding zijnde bepalingen.

B.5. Daar de toetsing van het Hof het onderzoek van de inhoud van de voormelde bepalingen van de Overeenkomst omvat, moet het Hof ermee rekening 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.

Zoals de andere overeenkomsten tot het vermijden van de dubbele belasting heeft de Frans-Belgische Overeenkomst van 16 maart 1964 in eerste instantie tot doel een einde te maken aan de internationale dubbele belasting of de gevolgen ervan te verzachten, wat inhoudt dat de overeenkomstsluitende Staten gedeeltelijk of geheel ervan afzien het recht uit te oefenen dat hun wetgeving aan hen toekent om bepaalde inkomsten te belasten. De Overeenkomst regelt dus de verdeling van de belastingbevoegdheid tussen de Staat van verblijf van de belastingplichtige en de bronstaat van de inkomsten, en voert geen nieuwe fiscale verplichtingen in ten opzichte van hun interne rechten.

De memorie van toelichting van het wetsontwerp houdende goedkeuring van de Overeenkomst preciseert dat de Overeenkomst is geïnspireerd op de type-overeenkomsten die op internationaal niveau werden opgesteld en een methode volgt die in ruime mate wordt aanbevolen door het Fiscaal Comité van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) (*Parl. St.*, Kamer, 1964-1965, nr. 970/1, p. 3).

B.6. In het algemeen kan door het vaststellen van een specifieke fiscale regeling voor de grensarbeiders worden vermeden dat de aanwerving wordt belemmerd door het bestaan van een grens, waarbij de belastingheffing in de woonstaat de werknemer toelaat om in de fiscale



regeling te blijven die op hem van toepassing zou zijn indien hij zou werken in het land waar hij woont.

Eveneens in het algemeen werd het belasten van de overheidsambtenaar door de Staat die hem in dienst heeft, verantwoord door de sterke band tussen hen. Een dergelijke methode van overdracht is geïnspireerd op de «regels van de internationale hoffelijkheid» en «is opgenomen in talrijke overeenkomsten die van kracht zijn onder de lidstaten van de OESO zodat kan worden verklaard dat die reeds internationaal aanvaard is» (Modelovereenkomst inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, verkorte versie, OESO, Parijs, 2005, p. 254).

B.7. Gelet op de ruime beoordelingsmarge van de wetgever in fiscale zaken, heeft die laatste niet op kennelijk onredelijke wijze gehandeld door in te stemmen met een overeenkomst tot voorkoming van een dubbele belasting op grond waarvan de Belgische werknemers, ambtenaren van een Belgische overheid, die evenwel in Frankrijk verblijven, binnen het grensgebied, zijn onderworpen aan de Belgische belastingregeling, terwijl dat niet het geval zou zijn indien hun werkgever een privaatrechtelijke rechtspersoon was. Immers, de band tussen de belastingschuldigen en de Staat waar zij hun beroepsactiviteit uitoefenen, is sterker in het eerste geval dan in het tweede. Het is overigens onbetwistbaar redelijk om, in het kader van internationale overeenkomsten inzake het voorkomen van dubbele belasting, rekening te houden met de regels van de internationale hoffelijkheid tussen Staten, temeer daar die zijn gecodificeerd binnen internationale organisaties.

Het verschil in behandeling is des te minder onverantwoord daar er een afwijkende regeling bestaat ten behoeve van de Belgische grensarbeider die in België wordt tewerkgesteld door een publiekrechtelijk persoon met nijverheids- of handelsactiviteiten, die, gelet op de economische dimensie van de activiteiten van de publiekrechtelijke persoon die hem tewerkstelt, op dezelfde wijze zal worden behandeld als een Belgische grensarbeider die wordt tewerkgesteld door een privaatrechtelijke rechtspersoon.

De wetgever vermocht overigens redelijkerwijs ervan af te zien een onderscheid te maken naar gelang van de contractuele of statutaire aard van de aanwerving van de werknemer ten behoeve van de publiekrechtelijke rechtspersoon. Immers, hoewel kan worden aanvaard dat, in beginsel, de functies waarin de band tussen de ambtenaar en de overheidspersoon waarvoor

hij werkt het sterkst tot uiting komt, zijn voorbehouden aan het statutaire personeel, maakt de internationale hoffelijkheid het toch mogelijk om op zich te verantwoorden dat de Staat die de beroepsinkomsten verschuldigd is, eveneens in staat is ze aan belasting te onderwerpen, ongeacht of die inkomsten ten goede komen aan contractuele dan wel statutaire ambtenaren. Voorts maakt de OESO geen onderscheid naar gelang van de aard van de band tussen de ambtenaar en de publiekrechtelijke rechtspersoon waarvoor hij werkt.

De in het geding zijnde verschillen in behandeling houden ten slotte in elk geval geen onevenredige gevolgen in, in zoverre het niet vaststaat dat de aanwijzing van de Staat die de bezoldigingen verschuldigd is als de Staat die bevoegd is belasting te heffen ter zake van overheidsbeloningen, op zichzelf negatieve gevolgen kan hebben voor de betrokken belastingplichtigen. Strikt genomen is 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 (zie, in dezelfde zin, HvJ, 12 mei 1998, C-336/96, *Gilly*, punt 34).

B.8. De prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 1 van de wet van 14 april 1965 « houdende goedkeuring van de Overeenkomst tussen België en Frankrijk tot voorkoming van dubbele belasting en tot regeling van wederzijdse administratieve en juridische bijstand inzake inkomstenbelastingen, van het slotprotocol en van de bijgevoegde brieven ondertekend op 10 maart 1964 te Brussel » schendt de artikelen 10 en 11 van de Grondwet niet.

Aldus uitgesproken in het Frans en het Nederlands, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op de openbare terechtzitting van 30 juni 2011, door rechter J.-P. Snappe, ter vervanging van voorzitter R. Henneuse, wettig verhinderd zijnde de uitspraak van dit arrest bij te wonen.

De griffier,

De wnd.voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

J.-P. Snappe