

Rolnummer 5383
Arrest nr. 32/2013 van 7 maart 2013

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vraag betreffende 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 », in het bijzonder de artikelen 18 en 19 van de Overeenkomst, gesteld door het Hof van Beroep te Antwerpen.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters M. Bossuyt en R. Henneuse, en de rechters E. De Groot, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, J. Spreutels, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul en F. Daoût, 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 arrest van 10 april 2012 in zake Gerardus Obdeijn tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 17 april 2012, heeft het Hof van Beroep te Antwerpen de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt de wet van 11 december 2002 (*B.S.* 20 december 2002) houdende goedkeuring 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 het vermogen, en dientengevolge de Overeenkomst tussen België en Nederland zelf, ondertekend te Luxemburg op 5 juni 2011, de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet in zoverre een pensioenuitkering uit het Algemeen Burgerlijk Pensioenfonds (ABP) aan een Belgisch rijksinwoner ter belastingheffing aan Nederland resp. België is toegewezen naargelang de genietter als voormalig ambtenaar van de Nederlandse overheid zijn activiteiten heeft uitgeoefend formeel voor de Nederlandse overheid resp. voor een volledig door de Nederlandse overheid gesubsidieerde en gecontroleerde privaatrechtelijke instelling, wetende dat in beide gevallen de pensioenrechten werden opgebouwd ten laste van de Nederlandse overheid ? ».

Memories zijn ingediend door :

- Gerardus Obdeijn, wonende te 2360 Oud-Turnhout, Gaaienlaan 28;
- de Ministerraad.

Gerardus Obdeijn heeft ook een memorie van antwoord ingediend.

Op de openbare terechtzitting van 9 januari 2013 :

- zijn verschenen :
 - . Mr. W. Heyvaert, advocaat bij de balie te Brussel, voor Gerardus Obdeijn;
 - . Mr. A. van Lidth de Jeude, advocaat bij de balie te Antwerpen, voor de Ministerraad;
- hebben de rechters-verslaggevers T. Merckx-Van Goey en J.-P. Moerman 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 bodemgeschied*

Gerardus Obdeijn, van Nederlandse nationaliteit maar sinds zijn pensioenstelling in 1992 woonachtig in België, heeft bezwaar ingediend tegen de Belgische aanslagen in de personenbelasting voor de aanslagjaren 2004 en 2005, waarbij de pensioenuitkeringen uit het Nederlandse Algemeen Burgerlijk Pensioenfonds in de belastbare basis werden opgenomen.

Gerardus Obdeijn geniet een pensioen op basis van zijn beroepsloopbaan in Nederland, enerzijds, gedurende tien jaar als beroepsmilitair en, anderzijds, gedurende de daaropvolgende dertig jaar in een door de overheid gesubsidieerde stichting voor bijzonder onderwijs.

Voor de pensioenrechten opgebouwd als beroepsmilitair is er geen betwisting dat die voortspuiten uit een publiekrechtelijke dienstbetrekking en dat de pensioenuitkeringen in Nederland worden belast en in België zijn vrijgesteld, respectievelijk krachtens de artikelen 19, § 2, en 23, § 1, a), 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 belastingverdrag).

Wat daarentegen de pensioenrechten opgebouwd in de stichting voor bijzonder onderwijs betreft, zijn zowel de eerste rechter als het Hof van Beroep te Antwerpen van oordeel dat het gaat om rechten opgebouwd tijdens een privaatrechtelijke dienstbetrekking. Volgens het Hof van Beroep laat de tekst van artikel 19, § 2, van het belastingverdrag, in samenhang gelezen met punt 23 van het Protocol I ervan, niet toe te besluiten dat de belastingheffing op basis van die bepalingen aan Nederland zou zijn toegewezen in zoverre het een uitkering betreft die verband houdt met beroepsactiviteiten in het kader van een privaatrechtelijke dienstbetrekking. Het Hof van Beroep oordeelt dat het op die basis uitgekeerde pensioen krachtens artikel 18 van het belastingverdrag wel in België belastbaar is.

Gerardus Obdeijn is evenwel van mening dat er geen aanleiding is om de pensioenuitkeringen op basis van een betrekking in een volledig door de overheid gesubsidieerde en gecontroleerde stichting anders te behandelen dan de pensioenuitkeringen op basis van een betrekking bij de overheid zelf.

Op verzoek van Gerardus Obdeijn beslist het Hof van Beroep de voormelde prejudiciële vraag te stellen.

III. *In rechte*

- A -

A.1. Gerardus Obdeijn zet allereerst uiteen dat het bijzonder onderwijs in Nederland vergelijkbaar is met het gesubsidieerd vrij onderwijs in België.

Krachtens artikel 23 van de Nederlandse Grondwet is het verstrekken van onderwijs een taak van de overheid, die zowel het bijzonder als het openbaar onderwijs financiert.

Gerardus Obdeijn refereert aan een reeks documenten waaruit volgens hem blijkt dat hij voor zijn volledige beroepsloopbaan is aangemerkt als ambtenaar in overheidsdienst.

A.2.1. Volgens Gerardus Obdeijn is er een eerste discriminatie in zoverre een onderscheid wordt gemaakt tussen een gepensioneerde onderwijzer die in België woont en zijn pensioenrechten ontleent aan een loopbaan in het bijzonder onderwijs in Nederland, die in België op zijn pensioen wordt belast, en een gepensioneerde onderwijzer die in België woont en zijn pensioenrechten ontleent aan een loopbaan in het openbaar onderwijs in Nederland, die in Nederland op zijn pensioen wordt belast.

Het salaris en de pensioenopbouw zijn nochtans door dezelfde overheid betaald. Een louter formeel verschil tussen de tewerkstelling in een privaatrechtelijke dan wel publiekrechtelijke instelling leidt tot een wijziging in de fiscale heffingsbevoegdheid.

Dat is volgens Gerardus Obdeijn louter het gevolg van een interpretatie, door de Belgische belastingadministratie, van punt 23 van het Protocol I bij het belastingverdrag, waarin sprake is van, enerzijds, een « publiekrechtelijke dienstbetrekking » en, anderzijds, een « particuliere dienstbetrekking ».

A.2.2. Volgens Gerardus Obdeijn is er een tweede discriminatie, ditmaal in de vergelijking tussen de regeling voor lopende inkomsten en de regeling voor pensioenen. Bij de regeling voor lopende inkomsten voor een in België woonachtige belastingplichtige die in overheidsdienst werkt in Nederland (artikel 19, § 1, a), van het belastingverdrag, wordt door de belastingadministratie geen onderscheid gemaakt tussen publiekrechtelijke en particuliere dienstbetrekkingen. In beide gevallen wordt dat inkomen belast in Nederland en vrijgesteld in België.

A.3.1. Voor Gerardus Obdeijn is het onderscheid tussen publiekrechtelijke en particuliere dienstbetrekkingen weliswaar objectief, maar niet relevant voor de toewijzing van de heffingsbevoegdheid.

Hij doet opmerken dat punt 23 van het Protocol I bij het belastingverdrag daarin op verzoek van Nederland is ingevoegd. Het kwam niet voor in het oude belastingverdrag tussen België en Nederland van 1970. Het is ingevoegd om duidelijkheid te verschaffen over een problematiek beslecht bij het zogenaamde PTT-arrest van de Nederlandse Hoge Raad van 23 november 1994, die geen verband houdt met de thans aan de orde zijnde problematiek.

De problematiek beslecht bij het voormelde PTT-arrest hield verband met de vraag naar de belastbaarheid van pensioenuitkeringen aan twee naar Duitsland geëmigreerde gewezen werknemers van het Staatsbedrijf der Posterijen, Telephonie en Telegrafie. Toen dat Staatsbedrijf werd geprivatiseerd, werd bepaald dat de pensioenuitkeringen zouden worden betaald door de Stichting Bedrijfspensioenfonds PTT en niet meer door het Nederlandse Algemeen Burgerlijk Pensioenfonds. De Hoge Raad besliste dat de Nederlandse Staat de belasting kon heffen op die pensioenuitkeringen omdat het niet determinerend was dat een privaatrechtelijke instelling die pensioenuitkeringen betaalde, maar wel dat een publiekrechtelijke instelling instond voor de opbouw van de pensioenrechten. Het is om hierover elke twijfel weg te nemen dat in punt 23 van het Protocol I bij het belastingverdrag is bepaald dat een uit Nederland afkomstig pensioen onder de reikwijdte valt van artikel 19, § 2, van dat verdrag, voor zover de aanspraak op dat pensioen is opgebouwd gedurende een publiekrechtelijke dienstbetrekking, ongeacht door wie dat pensioen wordt uitbetaald.

Een dergelijke bepaling kwam niet voor in het oude belastingverdrag tussen België en Nederland, zodat het Hof van Cassatie bij arrest van 4 maart 2010 (AR F.01.0076.N) dan ook zonder meer in het voordeel van Gerardus Obdeijn heeft beslist. Aangezien het pensioen van Gerardus Obdeijn werd uitbetaald door het Algemeen Burgerlijk Pensioenfonds en was opgebouwd met overheidsmiddelen, is de problematiek van het PTT-arrest hier niet aan de orde en is het onredelijk om punt 23 van het Protocol I bij het belastingverdrag zo te interpreteren dat het te dezen zou leiden tot het bekritiseerde verschil in behandeling.

A.3.2. Gerardus Obdeijn is van mening dat het niet evenredig is het heffingsrecht naar de woonstaat te verleggen zonder belang te hechten aan het feit dat de opbouw van het pensioen volledig door de Nederlandse Staat ten laste is genomen.

De redelijke verantwoording en de evenredigheid van de maatregel moeten worden beoordeeld in het licht van het beoogde doel, dat erin bestaat de « internationale hoffelijkheid » te respecteren, wat concreet betekent dat de woonstaat zich onthoudt van het heffen van belasting op lopende lonen, salarissen en soortgelijke beloningen en op pensioenen van overheids personeel in dienst van de andere staat.

Gerardus Obdeijn verklaart ten slotte dat in het licht van het wettigheidsbeginsel inzake belastingen zoals vervat in artikel 170 van de Grondwet niet valt in te zien welk hoger algemeen belang dat verschil in behandeling zou verantwoorden.

A.4.1. Volgens Gerardus Obdeijn berust ook het in A.2.2 bedoelde bekritiseerde verschil in behandeling tussen de heffing van belasting op lopende inkomsten en die op pensioenen weliswaar op een objectief criterium, maar is dat criterium niet redelijk verantwoord.

Het is wat de heffing van belasting op pensioenen betreft weliswaar redelijk een evenredige verdeling te maken tussen de jaren waarin de pensioenen zijn opgebouwd in een particuliere dienstbetrekking en de jaren waarin pensioenen zijn opgebouwd in een publiekrechtelijke dienstbetrekking. Maar de Belgische belastingadministratie gaat eraan voorbij dat in bepaalde gevallen, zoals te dezen, de zogenaamd particuliere dienstbetrekking louter formeel is, terwijl de middelen waarmee dat pensioen wordt gefinancierd volledig afkomstig zijn van de Nederlandse Staat, die zowel het bijzonder als het openbaar onderwijs financiert.

A.4.2. Bovendien is het bekritiseerde verschil in behandeling naar het oordeel van Gerardus Obdeijn niet evenredig, aangezien het enkel rekening houdt met het formele onderscheid tussen een particuliere en een publiekrechtelijke dienstbetrekking, maar niet met de herkomst van de fondsen waarmee de pensioenuitkeringen worden gefinancierd.

De bedoeling was dat de verdeling van de heffingsbevoegdheid over lopende inkomsten aan overheidspersoneel op dezelfde wijze van toepassing zou zijn op pensioenen die aan overheidspersoneel worden betaald na de actieve diensttijd.

Tot slot voert Gerardus Obdeijn aan dat in het licht van het wettigheidsbeginsel inzake belastingen, vervat in artikel 170 van de Grondwet, niet valt in te zien welk hoger algemeen belang dat verschil in behandeling zou verantwoorden.

A.5. De Ministerraad betoogt dat het verschil in behandeling berust op een vast en onbetwistbaar criterium, namelijk de publiekrechtelijke of privaatrechtelijke hoedanigheid van de werkgever. De aldus duidelijk te onderscheiden categorieën van personen zijn niet dermate identiek dat de wetgever hen niet op gedifferentieerde wijze mag behandelen.

Het criterium van onderscheid is volgens de Ministerraad ook redelijk en relevant.

Uit de bewoordingen van artikel 19 van het belastingverdrag zou men kunnen afleiden dat het niet noodzakelijk is in het verleden een publiekrechtelijke dienstbetrekking te hebben uitgeoefend om onder die bepaling te vallen. Artikel 19 moet evenwel in samenhang worden gelezen met het punt 23 van Protocol I bij dat verdrag. Dat punt consolideert het arrest nr. 29.935 van 23 november 1994 van de Nederlandse Hoge Raad.

Volgens de Ministerraad is in dat punt 23 duidelijk gesteld dat een uit Nederland afkomstig pensioen maar onder de reikwijdte valt van artikel 19, § 2, van het belastingverdrag voor zover de aanspraak op dat pensioen is opgebouwd tijdens een publiekrechtelijke dienstbetrekking. Het maakt een duidelijk onderscheid tussen een publiekrechtelijke en een particuliere dienstbetrekking. Indien een pensioen gedeeltelijk is opgebouwd uit een particuliere dienstbetrekking en gedeeltelijk uit een publiekrechtelijke dienstbetrekking, gelden in het eerste geval de bepalingen van artikel 18 van het belastingverdrag en in het tweede geval die van artikel 19, § 2, van dat verdrag, naar evenredigheid van het aantal jaren in de ene en de andere dienstbetrekking. Het is daarbij niet relevant wie het pensioen uitbetaalt.

Aangezien er in dat verdrag geen definitie is opgenomen, dient men naar de mening van de Ministerraad terug te grijpen naar het onderscheid naar Nederlands recht. Een particuliere dienstbetrekking ontstaat wanneer een natuurlijke persoon een arbeidsovereenkomst sluit met een werkgever, terwijl een publiekrechtelijke dienstbetrekking is gebaseerd op een ambtelijke aanstelling.

De Ministerraad is van oordeel dat er twee fundamenteel verschillende en niet-vergelijkbare situaties worden beoogd en dat er dan ook geen sprake kan zijn van een ongelijke behandeling.

De Ministerraad wijst erop dat uit het feit dat men een pensioen ontvangt uit het Algemeen Burgerlijk Pensioenfonds niet automatisch volgt dat men onder de bepalingen van artikel 19, § 2, van het belastingverdrag valt. Een pensioen uitgekeerd door dat fonds kan zowel publiekrechtelijk als privaatrechtelijk van aard zijn, aangezien zowel de overheid (publiekrechtelijk) als de semi-overheid (privaatrechtelijk) bij het Algemeen Burgerlijk Pensioenfonds kunnen zijn aangesloten.

Volgens de Ministerraad stemt de verschillende behandeling van pensioenen die zijn verbonden met een vroegere particuliere dienstbetrekking en die welke zijn verbonden met een vroegere publiekrechtelijke dienstbetrekking overeen met een internationaal gangbare praktijk binnen de context van de belastingverdragen.

Hij verwijst naar het modelverdrag van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (hierna : OESO). De commentaar van de OESO bevestigt het beginsel volgens hetwelk een exclusief belastingrecht wordt toegekend aan de Staat die de bezoldigingen betaalt. Dat internationaal aanvaarde beginsel is in overeenstemming met het begrip « internationale hoffelijkheid » en met de verdragen van Wenen inzake diplomatiek en consulaire verkeer. Bovendien wordt die keuze gemaakt in bijna alle door België gesloten overeenkomsten tot het vermijden van dubbele belasting.

Daar de ambtenaar de emanatie is van de Staat die hij vertegenwoordigt, is het verband tussen de Staat en die ambtenaar, wanneer die zich in het buitenland bevindt, zo sterk dat die band verantwoordt dat de Staat de belastingbevoegdheid over de bezoldiging en pensioenen van die ambtenaar behoudt.

De Ministerraad refereert aan het arrest van het Hof nr. 117/2011 van 30 juni 2011 om steun te vinden voor zijn stelling dat de verschillende fiscale behandeling te dezen geen inbreuk maakt op de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet.

De Ministerraad besluit dat de prejudiciële vraag ontkennend dient te worden beantwoord.

A.6. Gerardus Obdeijn antwoordt dat het voormelde arrest van het Hof nr. 117/2011 werd gewezen in een wezenlijk verschillende context en met betrekking tot wezenlijk andere feiten dan die van de onderhavige zaak.

Ten eerste ging het in de zaak die in het arrest nr. 117/2011 aan de orde was, om Franse grensarbeiders die werden belast op hun bezoldigingen. Ten tweede kent het Nederlandse recht geen onderscheid tussen statutaire en contractuele ambtenaren.

Gerardus Obdeijn doet opmerken dat zijn aanstelling in het bijzonder onderwijs volledig equivalent was met een aanstelling in een statutair ambt zoals dat in België bestaat. Het bijzonder onderwijs wordt integraal gesubsidieerd en gecontroleerd door de Nederlandse overheid. Hij was geen contractueel ambtenaar, maar werd aangemerkt als vast aangestelde in de zin van de Algemene Burgerlijke Pensioenwet. Overigens was hij belast met een deel van de uitoefening van de staatsmacht, wat blijkt uit het feit dat hij het *ius promovendi* belichaamde van de school waaraan hij was verbonden. Met diens handtekening op het diploma werd de leerling in kwestie gediplomeerd.

A.7. Gerardus Obdeijn herhaalt dat wat de belasting op lopende inkomsten betreft, de bronstaat bevoegd is zodra de belastingplichtige een overheidsfunctie bekleedt, ongeacht of het gaat om een publiekrechtelijke dan wel een particuliere dienstbetrekking. Het tweede aangeklaagde verschil in behandeling tussen de regeling inzake lopende inkomsten en die inzake pensioenen blijft volgens Gerardus Obdeijn zonder verantwoording.

Hij blijft erbij dat ook het gedeelte van zijn pensioen dat werd opgebouwd tijdens de laatste dertig jaar van zijn loopbaan in het bijzonder onderwijs in Nederland aan de belasting moet worden onderworpen. Hij herinnert aan de « gratificatie bij ambtsjubileum » die hem voor de volle veertig jaar « trouwe dienst » aan de Nederlandse overheid is toegekend voor zijn overheidsfuncties en benadrukt dat hij nooit enige arbeidsovereenkomst heeft ondertekend, maar als ambtenaar was aangesteld.

- B -

B.1. De prejudiciële vraag heeft betrekking op de bestaanbaarheid met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet 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 (hierna : het belastingverdrag).

Artikel 2 van de voormelde wet van 11 december 2002 bepaalt dat het belastingverdrag « volkomen uitwerking » zal hebben.

Het Hof kan die wet niet op zinvolle wijze toetsen zonder de inhoud van de relevante bepalingen van het belastingverdrag in zijn onderzoek te betrekken.

B.2. In de prejudiciële vraag worden inzonderheid de artikelen 18 en 19 beoogd van dat belastingverdrag waarmee de in het geding zijnde wet instemt.

De relevante bepaling van artikel 18, namelijk paragraaf 1, a), ervan, 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 ».

De relevante bepalingen van artikel 19, namelijk de paragrafen 1, a), en 2, a), ervan, luiden :

« Overheidsfuncties

1. a) Lonen, salarissen en andere soortgelijke beloningen, niet zijnde pensioenen, betaald door een verdragsluitende Staat of een staatkundig onderdeel of plaatselijk publiekrechtelijk lichaam daarvan, aan een natuurlijke persoon, ter zake van diensten bewezen aan die Staat of dat onderdeel of dat publiekrechtelijk lichaam, mogen in die Staat worden belast.

[...]

2. a) Pensioenen door een verdragsluitende Staat of een staatkundig onderdeel of plaatselijk publiekrechtelijk lichaam daarvan, hetzij rechtstreeks, hetzij uit door hen in het leven geroepen fondsen, betaald aan een natuurlijke persoon ter zake van diensten bewezen aan die Staat of aan dat onderdeel of dat publiekrechtelijk lichaam, mogen in die Staat worden belast ».

Het verwijzende rechtscollege leest artikel 19, § 2, a), van het belastingverdrag in samenhang met punt 23 van Protocol I bij dat verdrag, dat bepaalt :

« Met betrekking tot artikel 19, paragraaf 2

Een uit Nederland afkomstig pensioen valt onder de reikwijdte van artikel 19, paragraaf 2, voor zover de aanspraak op dat pensioen is opgebouwd gedurende een publiekrechtelijke dienstbetrekking. Dit ongeacht door wie dat pensioen wordt uitbetaald. Wanneer de aanspraak op een pensioen deels gedurende een particuliere dienstbetrekking en deels gedurende een publiekrechtelijke dienstbetrekking is opgebouwd, wordt het deel van dat pensioen dat wordt beheerst door artikel 18, respectievelijk het deel dat wordt beheerst door artikel 19, paragraaf 2, vastgesteld naar evenredigheid van het aantal jaren dat de aanspraak op dat pensioen is opgebouwd gedurende een particuliere, onderscheidenlijk gedurende een publiekrechtelijke dienstbetrekking, ten opzichte van het totale aantal jaren waarover de aanspraak op dat pensioen is opgebouwd ».

B.3. Het belastingverdrag bevat regels tot verdeling van de heffingsbevoegdheid van die Staten en beoogt hoofdzakelijk te voorkomen dat belastingplichtigen tweemaal worden belast op dezelfde inkomsten of dezelfde vermogensbestanddelen.

Artikel 18 van het belastingverdrag 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 belastingverdrag).

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.

Ook artikel 19, § 2, a), bevat, wat « overheidsfuncties » betreft, een uitzondering op de algemene regel van artikel 18, zoals in paragraaf 1, a), ervan is aangegeven.

Meer bepaald mogen de pensioenen uitgekeerd door de Staat (of een staatkundig onderdeel of plaatselijk publiekrechtelijk lichaam daarvan) aan een natuurlijke persoon « ter zake van diensten bewezen aan die Staat » (of aan dat onderdeel of dat publiekrechtelijk

lichaam) worden belast door die Staat, ook wanneer die persoon in de andere Staat woont tenzij wanneer die persoon inwoner en onderdaan is van de andere Staat.

B.4.1. Het verwijzende rechtscollege vraagt of het discriminerend is dat een Nederlander die in België woont op zijn pensioenuitkeringen wordt belast in België wat het aandeel van zijn pensioen betreft dat is opgebouwd met zijn dienstprestaties in een stichting voor bijzonder onderwijs in Nederland, terwijl een Nederlander die in België woont op zijn pensioenuitkeringen wordt belast in Nederland wat het aandeel van zijn pensioen betreft dat is opgebouwd met zijn dienstprestaties als ambtenaar in overheidsdienst voor de Nederlandse Staat, hoewel in beide gevallen het pensioen is opgebouwd op kosten van de Nederlandse overheid.

B.4.2. De appellant voor het verwijzende rechtscollege voert in zijn memorie voor het Hof aan dat er nog een tweede discriminatie is, in zoverre voor de lopende inkomsten van een in België woonachtige belastingplichtige die werkt in Nederland, krachtens artikel 19, § 1, a), van het belastingverdrag, geen onderscheid wordt gemaakt tussen publiekrechtelijke en particuliere dienstbetrekkingen, terwijl voor de pensioenuitkeringen van een in België woonachtige belastingplichtige die heeft gewerkt in Nederland, krachtens artikel 19, § 1, b), van het belastingverdrag, wel een onderscheid gemaakt tussen publiekrechtelijke en particuliere dienstbetrekkingen.

Nu de partijen voor het Hof de draagwijdte van de prejudiciële vraag niet kunnen wijzigen, doen wijzigen of uitbreiden, vermag het Hof niet in te gaan op die bijkomende vergelijking.

B.5. Daar de toetsing van het Hof het onderzoek van de inhoud van de voormelde bepalingen van het belastingverdrag 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.

B.6. Dat voor de belastingheffing op pensioenuitkeringen die zijn opgebouwd in een dienstbetrekking bij de overheid bij artikel 19, § 2, a), van het belastingverdrag, in samenhang gelezen met punt 23 van Protocol I bij dat verdrag, wordt afgeweken van het

woonstaatbeginsel dat krachtens artikel 18 geldt inzake privépensioenen, is in overeenstemming met de regels van internationale hoffelijkheid en van het wederzijdse respect tussen soevereine Staten, voortspruitend uit de idee dat de belastingheffing inzake overheidspensioenen toekomt aan de Staat die instond voor de financiering van de opbouw van die overheidspensioenen.

Zoals in de gezamenlijke artikelsgewijze toelichting bij het belastingverdrag is vermeld, stemt het voormelde artikel 19, § 2, a), overigens overeen met het modelverdrag inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen dat wordt aanbevolen door het Fiscaal Comité van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO), meer bepaald het « OESO-modelverdrag 1992/1997 » (*Parl. St.*, Senaat, 2001-2002, nr. 2-1293/2, p. 52).

B.7. Rekening houdend met de ruime beoordelingsruimte waarover de wetgever in belastingaangelegenheden beschikt, is het niet onredelijk dat hij heeft ingestemd met een overeenkomst tot het voorkomen van dubbele belasting waarbij, wat de overheidspensioenen betreft, van het woonstaatbeginsel wordt afgeweken en de belastingheffing wordt overgelaten aan de Staat die de middelen heeft gefinancierd waarmee die pensioenen zijn opgebouwd, in tegenstelling tot de pensioenen die niet - of niet overwegend - zijn opgebouwd met middelen die van de bronstaat afkomstig zijn. Immers, de band tussen de belastingplichtigen en de Staat waar de dienstprestaties werden geleverd en de pensioenrechten werden opgebouwd, is sterker in het eerste geval dan in het tweede.

Het in het geding zijnde verschil in behandeling heeft geen onevenredige gevolgen in zoverre het belastingverdrag beoogt te vermijden dat pensioenen dubbel worden belast maar niet waarborgt dat de belastingplichtige het gunstigste van de twee belastingstelsels zou kunnen genieten. 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).

Het is overigens niet zonder redelijke verantwoording 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.

Voor het overige staat het aan de bevoegde rechter te oordelen in welke mate de opbouw van pensioenrechten is gebeurd uit een particuliere dan wel publiekrechtelijke dienstbetrekking en in welke mate de Staat instond voor de financiering van de opbouw van die pensioenrechten.

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

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

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 » schendt de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet niet.

Aldus uitgesproken in het Nederlands en het Frans, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op de openbare terechtzitting van 7 maart 2013.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

M. Bossuyt