



Grondwettelijk Hof

**Arrest nr. 5/2022  
van 20 januari 2022  
Rolnummer : 7459**

*In zake* : de prejudiciële vraag betreffende artikel 230, eerste lid, 3°, *b)*, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, gesteld door de Franstalige Rechtbank van eerste aanleg te Brussel.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters P. Nihoul en L. Lavrysen, en de rechters J.-P. Moerman, T. Giet, R. Leysen, M. Pâques, Y. Kherbache, T. Detienne, D. Pieters en S. de Bethune, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter P. Nihoul,

wijst na beraad het volgende arrest :

*I. Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging*

Bij vonnis van 24 april 2020, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 28 oktober 2020, heeft de Franstalige Rechtbank van eerste aanleg te Brussel de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 230, eerste lid, 3°, *b)*, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in zoverre het vermeldt dat de bezoldigingen gestort door een van de volgende werkgevers : het Rode Kruis van België, in het kader van de hulpverlening in het buitenland; de Belgische Technische Coöperatie, in het kader van de hulpverlening aan ontwikkelingslanden; een werkgever bedoeld in artikel 145<sup>33</sup>, § 1, eerste lid, 1°, *a* of *b*, in het kader van onderzoeksprojecten in het buitenland; een werkgever bedoeld in artikel 145<sup>33</sup>, § 1, eerste lid, 2°, in het kader van de hulpverlening aan ontwikkelingslanden; een werkgever bedoeld in artikel 145<sup>33</sup>, § 1, eerste lid, 3°, in het kader van de hulpverlening aan slachtoffers van zeer grote industriële ongevallen in het buitenland; een werkgever bedoeld in artikel 228, § 2, 6°, *c)*, aan een verkrijger die geen inwoner is van een Staat waarmee België een overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten en die dat niet was op het ogenblik van zijn aanwerving en die op datzelfde ogenblik evenmin een rijksinwoner was, voor een in het buitenland uitgeoefende activiteit, zijn vrijgesteld van de belasting van de niet-inwoners

wanneer die verkrijger ‘ rechtstreeks is aangeworven in de Staat waar de beoogde activiteiten worden uitgeoefend ’, terwijl zij van die vrijstelling zijn uitgesloten wanneer diezelfde verkrijger is aangeworven in om het even welke andere Staat van de wereld dan de Staat waar de activiteiten worden uitgeoefend ? ».

Memories zijn ingediend door :

- de vzw « Artsen Zonder Grenzen », bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. T. Afschrift, advocaat bij de balie te Brussel;
- de Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. D. Léonard, advocaat bij de balie van Waals-Brabant.

De vzw « Artsen Zonder Grenzen » heeft ook een memorie van antwoord ingediend.

Bij beschikking van 10 november 2021 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers T. Giet en S. de Bethune te hebben gehoord, beslist dat de zaak in staat van wijzen is, dat geen terechtzitting zal worden gehouden, tenzij een partij binnen zeven dagen na ontvangst van de kennisgeving van die beschikking een verzoek heeft ingediend om te worden gehoord, en dat, behoudens zulk een verzoek, de debatten zullen worden gesloten op 24 november 2021 en de zaak in beraad zal worden genomen.

Aangezien geen enkel verzoek tot terechtzitting werd ingediend, is de zaak op 24 november 2021 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*

De vzw « Artsen Zonder Grenzen » (hierna : A.Z.G.) verzoekt de verwijzende rechter verschillende aanslagen in de bedrijfsvoorheffing nietig te verklaren of te ontheffen die ten aanzien van de gemeente Elsene zijn gevestigd voor het aanslagjaar 2015. Het geschil voor de verwijzende rechter heeft betrekking op de toepassing van de vrijstelling van de belasting van de niet-inwoners, bepaald in artikel 230, eerste lid, 3<sup>o</sup>, b), van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : het WIB 1992). De belastingadministratie wil de bezoldigingen belasten die A.Z.G. betaalt aan de werknemers die geen inwoners zijn en die werkzaam zijn in landen waarmee België geen overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten. Volgens haar zou niet zijn voldaan aan de verplichting voor de werknemers om hun humanitaire opdrachten uit te voeren in de landen waarin zij rechtstreeks zijn aangeworven.

A.Z.G. zet uiteen dat de aanwerving in verschillende fases gebeurt, waarbij de eerste bestaat in de « pre-aanwerving » in het kader waarvan de kantoren van A.Z.G. na de onderhouden met de kandidaten « pools » van kandidaten creëren en de gegevens van elke goedgekeurde kandidaat registreren in de mondiale databank van A.Z.G.. Alleen wanneer een hoofd van een missie, die zich bevindt in het land van de missie, op een gegeven ogenblik een kandidaat nodig heeft voor een bepaalde post, opent hij een « vacante post » in de mondiale software van A.Z.G. en wordt een kandidaat gekozen (« matching »). Opdat een arbeidsovereenkomst kan worden gesloten en er dus sprake kan zijn van een « aanwerving », moet het hoofd van de missie die « matching » goedkeuren. Volgens A.Z.G. gebeurt de beslissing tot « aanwerving » dus wel degelijk in de Staat waar de activiteiten worden uitgeoefend, daar het hoofd van de missie, die zich bevindt in het land van de missie, de beslissing neemt om de kandidaat aan te werven. Volgens de verwijzende rechter toont de eisende partij niet aan dat aan die voorwaarde is voldaan voor elke overeenkomst.

Ten aanzien van de eventuele schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet stelt de verwijzende rechter vast dat het doel erin bestond de vrijstelling uit te breiden tot het personeel dat wordt aangeworven door verenigingen zoals A.Z.G. België, op voorwaarde dat dat personeel geen enkele band heeft met België. Die gewilde afwezigheid van een band met België laat echter niet toe de vereiste te verantwoorden van een « rechtstreekse aanwerving » in de Staat waar de activiteit wordt uitgeoefend, zodat de verwijzende rechter beslist aan het Hof de hiervoor weergegeven prejudiciële vraag te stellen.

### III. *In rechte*

- A -

A.1. De Ministerraad herinnert eraan dat de belastingplichtigen die zijn onderworpen aan de belasting van de niet-inwoners niet belastbaar zijn *ratione personae*, aangezien zij, per definitie, hun fiscale woonplaats in het buitenland hebben. Het criterium van de objectieve band met de belastingstaat betreft dus doorgaans de plaats van de werkzaamheden of de oorsprong van de inkomsten, en alleen het in die Staat opgebrachte of ontvangen inkomen zal belastbaar zijn. In het Belgische recht zijn die beginselen inzake de belasting van niet-inwoners vervat in artikel 228 van het WIB 1992, onder voorbehoud van de vrijstellingen bepaald in het in het geding zijnde artikel 230 van het WIB 1992.

Te dezen laat A.Z.G. zich voorstaan op haar hoedanigheid van werkgever zoals bedoeld in artikel 145<sup>33</sup>, § 1, eerste lid, 2<sup>o</sup>, van het WIB 1992, in zoverre haar missies passen in het kader van de hulpverlening aan ontwikkelingslanden. Overeenkomstig de wet van 19 maart 2013 « betreffende de Belgische Ontwikkelingssamenwerking » dienen die instellingen te worden erkend door de minister van Financiën en door het regeringslid dat bevoegd is voor de Ontwikkelingssamenwerking.

Uit de parlementaire voorbereiding van de wet van 7 december 2006, waarbij die vrijstelling werd ingevoerd, blijkt dat de wetgever de vrijstelling van de niet-inwoners die zijn aangeworven door in het kader van het Belgisch ontwikkelingsbeleid erkende verenigingen, koppelt aan de fiscale immuniteiten waarin de door de Belgische Staat en de partnerlanden gesloten overeenkomsten inzake ontwikkelingssamenwerking voorzien.

Inzake belasting en vrijstelling kent het Hof aan de wetgever een ruime beoordelingsmarge toe. Dat te dezen het voordeel van de vrijstelling wordt beperkt tot enkel het personeel in loondienst van een werkgever die handelt in het kader van missies inzake internationale samenwerking en dat rechtstreeks wordt aangeworven in de Staat waar die missies worden uitgevoerd, is verantwoord door het risico van een dubbele belastingvrijstelling. Overigens laat niets toe te beweren dat het personeel dat niet rechtstreeks werd aangeworven in die Staat, noodzakelijkerwijs een dubbele belasting van eenzelfde inkomen zou ondergaan, door het land waar de aanwerving heeft plaatsgehad en door België in het kader van de belasting van de niet-inwoners, en die hypothese van een eventuele dubbele belasting zou kunnen worden gecorrigeerd door een overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting. Te dezen stelt het verwijzende vonnis niet vast dat de betrokken medewerkers een dubbele belasting hebben ondergaan.

A.2. A.Z.G., eisende partij voor de verwijzende rechter, is van mening dat de in het geding zijnde bepaling een discriminatie tot stand brengt. Aldus, terwijl de in het geding zijnde bepaling is aangenomen om de vrijstelling uit te breiden tot de verenigingen die actief zijn in ontwikkelingsmissies, heeft de toepassing ervan door de belastingadministratie tot gevolg dat, in het geval van een missie in Soedan, de bezoldiging die A.Z.G. betaalt aan een niet-inwoner die een activiteit uitoefent in Soedan, in België wordt belast indien hij wordt « aangeworven » via een Belgisch A.Z.G.-kantoor of via een kantoor van eender welk land in de wereld, maar wordt vrijgesteld indien die niet-inwoner wordt « aangeworven » via een Soedanees A.Z.G.-kantoor. De beoogde categorieën van personen bevinden zich echter in identieke situaties. Te dezen is het verkeerd ervan uit te gaan dat de in het geding zijnde bepaling van toepassing is op personeel dat « vooraf zou zijn aangeworven » via een Belgische entiteit.

Niets verantwoordt dat de belasting van werknemers die geen inwoners zijn voor een in het buitenland uitgeoefende activiteit afhangt van het land waar die werknemers zijn aangeworven. De wil dat de vrijstelling geldt voor het personeel dat geen enkele band heeft met België, verantwoordt niet de vereiste van een « rechtstreekse aanwerving » in de Staat waar de activiteit wordt uitgeoefend.

A.3. In haar memorie van antwoord stelt A.Z.G. vast dat de Ministerraad geen enkel element naar voren brengt dat de bekritiseerde discriminatie zou kunnen verantwoorden. Bovendien zijn de door A.Z.G. aangeworven werknemers, in het geschil voor de verwijzende rechter, Belgische niet-inwoners afkomstig uit landen waarmee België geen enkele overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten, zodat het door de Ministerraad aangevoerde argument in verband met de mogelijkheid om aldus een dubbele belasting te voorkomen, niet relevant is.

- B -

B.1. De « belasting van niet-inwoners » is van de vier inkomstenbelastingen (artikel 1, § 1, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, hierna : het WIB 1992) die waaraan met name de « niet-rijksinwoners » zijn onderworpen (artikel 227, 1°, van het WIB 1992).

Die belasting wordt geheven « van in België behaalde of verkregen inkomsten die aan de belasting zijn onderworpen » (artikel 228, § 1, van het WIB 1992).

Tijdens het aanslagjaar 2015 waren in die inkomsten die aan de belasting van de niet-inwoners zijn onderworpen, begrepen de in artikel 23, § 1, 4°, vermelde bezoldigingen verkregen door niet-inwoners en rechtstreeks of onrechtstreeks ten laste van een rijksinwoner, van een binnenlandse vennootschap of van een vereniging met maatschappelijke zetel of voornaamste inrichting in België, van een Belgische overheid of van een Belgische inrichting waarover een niet-inwoner beschikt (artikel 228, § 2, 6°, van het WIB 1992).

De artikelen 230 en 231 van het WIB 1992 beogen de vrijgestelde inkomsten in de grondslag van de belasting van de niet-inwoners.

B.2. De prejudiciële vraag heeft betrekking op artikel 230, eerste lid, 3°, *b*), van het WIB 1992, zoals het van toepassing was op het aanslagjaar 2015, dat bepaalde :

« Vrijgesteld zijn :

[...]

3° bezoldigingen vermeld in artikel 23, § 1, 4°, in zover zij een door de verkrijger in het buitenland uitgeoefende werkzaamheid bezoldigen en zij worden betaald of toegekend :

a) hetzij door een schuldenaar die aan de personenbelasting of de vennootschapsbelasting is onderworpen en zij op de resultaten van een in het buitenland gelegen inrichting worden toegerekend;

b) hetzij, wanneer de verkrijger rechtstreeks is aangeworven in de Staat waar de beoogde activiteiten worden uitgeoefend, hij geen inwoner is van een Staat waarmee België een overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten en dat niet was op het ogenblik van zijn aanwerving en hij op datzelfde ogenblik evenmin een rijksinwoner was, door een van de volgende werkgevers :

- het Rode Kruis van België, in het kader van de hulpverlening in het buitenland;
- de Belgische Technische Coöperatie, in het kader van de hulpverlening aan ontwikkelingslanden;
- een werkgever bedoeld in artikel 145<sup>33</sup>, § 1, eerste lid, 1<sup>o</sup>, a of b, in het kader van onderzoeksprojecten in het buitenland;
- een werkgever bedoeld in artikel 145<sup>33</sup>, § 1, eerste lid, 2<sup>o</sup>, in het kader van de hulpverlening aan ontwikkelingslanden;
- een werkgever bedoeld in artikel 145<sup>33</sup>, § 1, eerste lid, 3<sup>o</sup>, in het kader van de hulpverlening aan slachtoffers van zeer grote industriële ongevallen in het buitenland.

De in b) bedoelde vrijstelling is niet van toepassing wanneer de betreffende bezoldigingen in de Staat waarin de activiteiten worden uitgevoerd, van belasting zijn vrijgesteld krachtens een overeenkomst inzake ontwikkelingssamenwerking ».

Uit de tekst van artikel 230, eerste lid, 3<sup>o</sup>, b), van het WIB 1992 vloeit voort dat de vrijstelling van de bezoldigingen waarin die bepaling voorziet, afhankelijk is van verschillende cumulatieve voorwaarden, die verband houden met de hoedanigheid van de werkgever, de situatie van de verkrijger, de plaats van de bezoldigde activiteiten en de ontstentenis van een belastingvrijstelling krachtens een overeenkomst inzake ontwikkelingssamenwerking.

B.3. Het geschil voor de verwijzende rechter heeft betrekking op de weigering vanwege de belastingadministratie om de bij de in het geding zijnde bepaling vastgelegde vrijstelling toe te passen op de bezoldigingen die de vzw « Artsen Zonder Grenzen » (hierna : A.Z.G.) betaalt aan de werknemers die geen inwoner zijn en werkzaam zijn in landen waarmee België geen overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten.

Te dezen is A.Z.G., eiseres voor de verwijzende rechter, een « werkgever bedoeld in artikel 145<sup>33</sup>, § 1, eerste lid, 2<sup>o</sup>, in het kader van de hulpverlening aan ontwikkelingslanden »

in de zin van de in het geding zijnde bepaling. Artikel 145<sup>33</sup>, § 1, eerste lid, 2°, van het WIB 1992 beoogt, onder de instellingen die ertoe gemachtigd zijn fiscaal aftrekbare giften te ontvangen, de instellingen voor hulpverlening aan ontwikkelingslanden die als dusdanig erkend zijn.

Het Hof beperkt zijn onderzoek tot die hypothese.

B.4.1. Het Hof wordt verzocht zich uit te spreken over de bestaanbaarheid van artikel 230, eerste lid, 3°, *b*), van het WIB 1992 met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in zoverre de vrijstelling van de bezoldigingen in de belasting van de niet-inwoners waarin het voorziet, van toepassing is op een verkrijger die geen inwoner is van een Staat waarmee België een overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten en dat niet was op het ogenblik van zijn aanwerving en die op datzelfde ogenblik evenmin een rijksinwoner was, voor een activiteit die in het buitenland wordt uitgeoefend, doch uitsluitend wanneer die verkrijger « rechtstreeks is aangeworven in de Staat waar de beoogde activiteiten worden uitgeoefend », terwijl die vrijstelling is uitgesloten indien diezelfde verkrijger wordt aangeworven in een andere Staat dan de Staat waar de activiteiten worden uitgeoefend.

B.4.2. De prejudiciële vraag heeft derhalve uitsluitend betrekking op het feit dat de vrijstelling van de bezoldigingen afhankelijk is van de voorwaarde dat de verkrijger rechtstreeks aangeworven moet zijn in de Staat waar de beoogde activiteiten worden uitgeoefend, bedoeld in artikel 230, eerste lid, 3°, *b*), van het WIB 1992, waartoe het Hof derhalve zijn onderzoek beperkt.

B.5.1. Het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie sluit niet uit dat een verschil in behandeling tussen categorieën van personen wordt ingesteld, voor zover dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is.

Het bestaan van een dergelijke verantwoording moet worden beoordeeld rekening houdend met het doel en de gevolgen van de betwiste maatregel en met de aard van de ter zake geldende beginselen; het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie is geschonden wanneer vaststaat dat er geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.

B.5.2. Het behoort tot de beoordelingsbevoegdheid van de wetgever om, wanneer hij een belasting heft, de vrijstellingen en de modaliteiten daarvan te bepalen. De wetgever kan evenwel, zonder het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie te schenden, geen vrijstellingen of verminderingen van belasting verlenen aan sommige belastingplichtigen en ze weigeren aan anderen die met hen vergelijkbaar zijn, indien dat verschil in behandeling niet objectief en redelijk verantwoord is.

B.6.1. De in het geding zijnde bepaling koppelt het voordeel van de vrijstelling van de bezoldigingen waarin zij voorziet, aan de bekritiseerde voorwaarde dat de verkrijger van de bezoldigingen « rechtstreeks is aangeworven in de Staat waar de [...] activiteiten worden uitgeoefend ».

Die voorwaarde is ingevoegd bij artikel 2 van de wet van 7 december 2006 « ter vervanging van artikel 230, eerste lid, 3°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 » (hierna : de wet van 7 december 2006), die de tekst van artikel 230, eerste lid, 3°, van het WIB 1992 heeft vervangen.

Luidens artikel 3 van de wet van 7 december 2006 was het nieuwe artikel 230, eerste lid, 3°, van het WIB 1992 van toepassing op de bezoldigingen die vanaf 1 januari 2007 worden betaald of toegekend.

B.6.2. Vóór de vervanging ervan bij artikel 2 van de wet van 7 december 2006 bepaalde artikel 230, eerste lid, 3°, van het WIB 1992 :

« Vrijgesteld zijn :

[...]

3. bezoldigingen vermeld in artikel 23, § 1, 4°, waarvan de schuldenaar, niet zijnde de Belgische Staat, de Gemeenschappen, de Gewesten, de provincies, de agglomeraties, de federaties van gemeenten en de gemeenten, in België aan de personenbelasting, aan de vennootschapsbelasting of aan de rechtspersonenbelasting is onderworpen, in zover zij een door de verkrijger in het buitenland uitgeoefende werkzaamheid bezoldigen en op de resultaten van een in het buitenland gelegen inrichting worden toegerekend;

[...] ».

Uitgaande van de vaststelling dat de toerekeningsvoorwaarde « alleen zin [heeft] voor ondernemingen » en dat « aan die voorwaarde [...] niet [kan] worden voldaan door [...] de rechtspersonen die geen onderneming exploiteren », wordt in de memorie van toelichting van het wetsontwerp dat de wet van 7 december 2006 is geworden, aangegeven dat die bepaling, zoals zij was geformuleerd, tot gevolg had « dat de hiervoor bedoelde werknemer die lokaal is aangeworven en die inwoner is van een land waarmee België geen overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten, in België daadwerkelijk belastbaar is in de belasting van niet-inwoners en dat de schuldenaar van dat inkomen de erop verschuldigde bedrijfsvoorheffing in de Schatkist moet storten », terwijl « het hier meestal gaat om personeel dat verder geen enkele band met België heeft » (*Parl. St.*, Kamer, 2005-2006, DOC 51-2692/001, p. 5).

Om hieraan te verhelpen, strekt de in het geding zijnde bepaling ertoe « de in artikel 230, eerste lid, 3°, WIB 1992 vermelde vrijstelling uit te breiden tot het lokaal aangeworven personeel van welbepaalde instellingen en verenigingen die in welomschreven sectoren actief zijn voor zover dat personeel inwoner is van een land waarmee België geen overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten » (*ibid.*).

B.6.3. In de commentaar bij artikel 2 van de wet van 7 december 2006 wordt uiteengezet :

« Teneinde de in de ‘ Algemene uiteenzetting ’ toegelichte doelstelling te bereiken, wordt voorgesteld artikel 230, eerste lid, 3°, WIB 92 te vervangen door een bepaling die een onderscheid maakt tussen de bezoldigingen die worden betaald of toegekend door schuldenaars die aan de personenbelasting en aan de vennootschapsbelasting worden onderworpen enerzijds en een aantal andere instellingen en verenigingen die actief zijn op het gebied van de ontwikkelingssamenwerking en het wetenschappelijk onderzoek anderzijds.

Voor de eerste categorie blijft de voorwaarde gelden dat er slechts van een belastingvrijstelling sprake kan zijn indien de bezoldigingen op de resultaten van een in het buitenland gelegen inrichting worden toegerekend.

Een tweede categorie bestaat uit instellingen zoals het Rode Kruis van België, de Belgisch Technische Coöperatie, de Belgische universiteiten of universitaire centra, het Nationaal fonds voor wetenschappelijk onderzoek, de instellingen die zich inlaten met hulpverlening aan ontwikkelingslanden of met hulpverlening aan slachtoffers van zeer grote industriële ongevallen en die gemachtigd zijn om fiscaal aftrekbare giften te ontvangen, enz.

[...]



Voor de instellingen die tot de hiervoor besproken tweede categorie behoren, is niet langer vereist dat de bezoldigingen worden toegerekend op de resultaten van een in het buitenland gelegen inrichting, gelet op de onmogelijke toepassing van die voorwaarde.

Wel wordt gesteld dat het personeel rechtstreeks is aangeworven in de Staat waarin de beroepsactiviteit wordt uitgeoefend.

De verkrijger van de beoogde inkomsten mag evenmin inwoner zijn van een Staat waarmee België een overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten (verder ‘ partnerstaat ’) noch mag hij inwoner van een dergelijke partnerstaat zijn op het ogenblik van zijn aanwerving door één van de in aanmerking komende werkgevers.

Komt evenmin in aanmerking voor de vrijstelling, de verkrijger van de beoogde inkomsten die op het ogenblik van zijn aanwerving inwoner van België was maar die nadien inwoner is geworden van een land waarmee België geen overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten.

Volledigheidshalve wordt in dit verband nog aangestipt dat deze vrijstellingsregel een specifiek onderdeel vormt van de belasting van niet-inwoners en dat die bijgevolg per definitie nooit kan worden ingeroepen door rijksinwoners die aan de personenbelasting worden onderworpen.

[...]

De nieuwe, en aan de opmerkingen van de Raad van State aangepaste, bepaling is bijgevolg van toepassing op elke inwoner van een staat waarmee België geen overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten, op voorwaarde dat betrokkene geen inwoner is van België op het ogenblik van zijn aanwerving door één van de in de bepaling beoogde werkgevers. Deze bepaling is niet langer gebaseerd op de nationaliteit maar wel op het criterium van het inwonerschap zodanig dat een eventueel risico op discriminatie van Belgische belastingplichtigen of van inwoners van landen die geen ‘ buurlanden ’ zijn, verdwijnt.

Deze bepaling maakt evenwel een onderscheid tussen het in België aangeworven personeel (d.w.z. de personen die inwoner van België zijn op het moment van hun aanwerving) en het in het buitenland aangeworven personeel. Enkel de bezoldigingen betaald aan deze laatste categorie van personeelsleden is in België vrijgesteld van belastingen rekening houdend met het ontbreken van een objectieve band van dat personeel met België.

[...]

[...] In de mate waarin de nieuwe bepaling enkel het in het buitenland aangeworven personeel beoogt, met uitzondering van het in België aangeworven personeel, is er in principe geen dubbele vrijstelling. De fiscale bepalingen in de diverse technische samenwerkingsakkoorden zijn evenwel niet steeds gelijklopend. Teneinde elk dubbel gebruik te vermijden wordt dan ook een tweede lid toegevoegd aan het artikel 230, eerste lid, 3°, WIB 92. Dat bepaalt dat de vrijstelling niet wordt toegepast op de bezoldigingen die krachtens een overeenkomst inzake ontwikkelingssamenwerking van belasting zijn vrijgesteld in de staat waar de activiteiten worden uitgeoefend » (*ibid.*, p. 6-10).

B.7.1. De in het geding zijnde bepaling strekt ertoe een stelsel in te voeren voor de vrijstelling van de bezoldigingen gestort door instellingen en verenigingen die actief zijn op het gebied van ontwikkelingssamenwerking en die tevens de begunstigen zijn van een stelsel van belastingvermindering voor giften die ten behoeve van hen zijn uitgevoerd, overeenkomstig artikel 145<sup>33</sup>, § 1, eerste lid, 2<sup>o</sup>, van het WIB 1992.

B.7.2. Door te eisen dat de verkrijger van de bezoldigingen rechtstreeks wordt aangeworven in de Staat waar de activiteiten inzake ontwikkelingssamenwerking van de vereniging worden uitgeoefend, behoudt de in het geding zijnde bepaling het voordeel van die vrijstelling voor aan het lokaal personeel dat is aangeworven in het land waar de activiteiten inzake ontwikkelingssamenwerking worden uitgeoefend.

Die maatregel draagt aldus bij tot de doelstellingen die worden nagestreefd door de Belgische ontwikkelingssamenwerking die, overeenkomstig artikel 3 van de wet van 19 maart 2013 « betreffende de Belgische Ontwikkelingssamenwerking », de duurzame menselijke ontwikkeling tot algemeen doel heeft en daartoe acties onderneemt die « bijdragen tot duurzame en inclusieve economische groei voor een verbetering van de levensomstandigheden van de bevolking in de ontwikkelingslanden en tot een sociaal-economische en sociaal-culturele ontwikkeling, teneinde de armoede, uitsluiting en ongelijkheid uit te bannen ».

Gelet op de doelstellingen inzake ontwikkelingssamenwerking en op het feit dat het voordeel van de vrijstelling alleen betrekking heeft op de bezoldigingen die worden betaald door instellingen voor hulpverlening aan ontwikkelingslanden die als dusdanig zijn erkend, is het verantwoord en evenredig het voordeel van die vrijstelling voor te behouden aan het lokaal personeel dat, aangezien het rechtstreeks is aangeworven in het ontwikkelingsland, aldus, door die activiteit die wordt bezoldigd door een werkgever bedoeld in artikel 145<sup>33</sup>, § 1, eerste lid, 2<sup>o</sup>, van het WIB 1992, kan bijdragen aan de duurzame economische groei welke die werkgever noodzakelijkerwijs nastreeft in zijn hoedanigheid van instelling die is erkend op het gebied van ontwikkelingssamenwerking.

B.8. Voor het overige staat het aan de verwijzende rechter het begrip « rechtstreekse aanwerving » te interpreteren in licht van het doel dat wordt nagestreefd door de in het geding zijnde bepaling en te beslissen of en in welke mate het systeem van aanwerving, op wereldniveau, georganiseerd door een werkgever zoals de eisende partij voor de verwijzende rechter, aan dat begrip kan beantwoorden.

B.9. De prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

In zoverre het de vrijstelling van de bezoldigingen waarin het voorziet afhankelijk maakt van de voorwaarde dat de verkrijger rechtstreeks aangeworven moet zijn in de Staat waar de beoogde activiteiten worden uitgeoefend, schendt artikel 230, eerste lid, 3<sup>o</sup>, *b*), van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 de artikelen 10 en 11 van de Grondwet niet.

Aldus gewezen in het Frans en het Nederlands, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 20 januari 2022.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

P. Nihoul