

Rolnummer 6791
Arrest nr. 92/2019 van 6 juni 2019

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vragen betreffende de artikelen 243, 244 en 245 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg Namen, afdeling Namen.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters F. Daoût en A. Alen, en de rechters J.-P. Snappe, T. Merckx-Van Goey, T. Giet, R. Leysen en M. Pâques, bijgestaan door de griffier F. Meersschaut, onder voorzitterschap van voorzitter F. Daoût,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. Onderwerp van de prejudiciële vragen en rechtspleging

Bij vonnis van 20 januari 2016 in zake Robert Jacob en Nadine Marchal tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 8 december 2017, heeft de Rechtbank van eerste aanleg Namen, afdeling Namen, de volgende prejudiciële vragen gesteld :

« - Doet artikel 245 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals van toepassing voor de aanslagjaren 1992 tot 2009, geen ten aanzien van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet onverantwoorde discriminatie ontstaan tussen de niet-inwoners, die bij dat artikel worden onderworpen aan een belasting gevestigd op grond van artikel 466 van hetzelfde Wetboek met betrekking tot de gemeentelijke opcentiemen, en de inwoners, waarbij die aan de gemeentelijke opcentiemen zijn onderworpen, terwijl de eersten, in tegenstelling tot de tweeden, het voordeel van de gemeentelijke faciliteiten en installaties die bestaan in een Belgische gemeente waarin zij zouden verblijven, niet genieten om de reden dat zij niet-inwoners zijn ?

- Doen, in zoverre zij de niet-inwoner het voordeel van de belastingvrije som volledig of gedeeltelijk ontfangen wanneer hij gedurende het volledige belastbare tijdperk geen tehuis in België heeft behouden of geen in België belastbare beroepsinkomsten heeft behaald of verkregen die ten minste 75 pct. bedragen van het geheel van zijn binnenlandse en buitenlandse beroepsinkomsten, de artikelen 243 en 244 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals van toepassing voor de aanslagjaren 1992 en 2001 tot 2009 en, wat de aanslagjaren 2001 tot 2009 betreft, in samenhang gelezen met artikel 25 van de tussen Frankrijk en België gesloten overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting zoals gewijzigd bij het Avenant van 8 februari 1999, tussen de niet-inwoner en de rijksinwoner geen met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet strijdige discriminatie ontstaan, aangezien de rijksinwoner en de niet-inwoner, omdat zij gelijkkelijk onderworpen zijn aan de progressiviteit van de belasting wegens hun wereldinkomen, de eerste in België en de tweede in zijn verblijfstaat, zich vanuit het oogpunt van de drempel voor de heffing van Belgische inkomstenbelasting in identieke situaties bevinden ? ».

Memories en memories van antwoord zijn ingediend door :

- Robert Jacob;
- de Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. J. Fekenne, advocaat bij de balie te Luik.

Bij beschikking van 20 maart 2019 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers T. Giet en R. Leysen 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 april 2019 en de zaak in beraad zal worden genomen.

Aangezien geen enkel verzoek tot terechtzitting werd ingediend, is de zaak op 24 april 2019 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 eisers voor de verwijzende rechter betwisten de aanslagen die te hunnen aanzien zijn ingekohierd voor de aanslagjaren 1991 tot 1998, 2001 tot 2003 en 2007 tot 2009, en verzoeken eveneens om prejudiciële vragen aan het Grondwettelijk Hof te stellen.

De eisers zijn Franse inwoners die, tijdens de in het geding zijnde aanslagjaren, Belgische onroerende inkomsten hebben ontvangen. De eerste eiser heeft ook Belgische beroepsinkomsten ontvangen die geen 75 % van het geheel van zijn Belgische en buitenlandse beroepsinkomsten bedragen.

Na te hebben beslist dat de in het geding zijnde aanslagen niet verjaard waren, stelt de verwijzende rechter vast dat, op grond van artikel 245 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992), op de eisers opcentiemen werden toegepast die toekomen aan de Staat, die zijn vastgesteld volgens de wijze bedoeld in artikel 466 van het WIB 1992 met betrekking tot de gemeentelijke opcentiemen. De eisers zijn van mening dat de toepassing van opcentiemen op niet-inwoners, die geen gemeentelijke installaties genieten, in strijd is met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet. De verwijzende rechter beslist om het Hof de hiervoor weergegeven eerste prejudiciële vraag te stellen.

De eisers bekritiseren eveneens het feit dat de belastingvrije som hun wordt geweigerd of maar gedeeltelijk op hen wordt toegepast. Uit de artikelen 243 en 244 van het WIB 1992 vloeit immers voort dat, voor de berekening van de belasting van niet-inwoners, geen rekening wordt gehouden met de belastingvrije som, behalve wanneer de belastingplichtige in België belastbare beroepsinkomsten heeft behaald of verkregen die ten minste 75 % bedragen van het geheel van zijn binnenlandse en buitenlandse beroepsinkomsten. Met toepassing van die bepalingen, in samenhang gelezen met artikel 25 van de Overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting tussen Frankrijk en België, zoals gewijzigd bij het Avenant van 8 februari 1999, wordt die belastingvrije som maar gedeeltelijk toegepast op de betrokken niet-inwoners.

Volgens de verwijzende rechter worden de Belgische inwoner en de niet-inwoner, die zich in vergelijkbare situaties bevinden ten aanzien van de progressiviteit van de belasting, bijgevolg aan verschillende berekeningswijzen onderworpen met betrekking tot de eerste schijf van de belastingschaal, terwijl de belastingvrije som *a priori* niet overeenstemt met een fiscaal voordeel dat verband zou houden met de persoonlijke of gezinssituatie van de betrokken belastingplichtige. De verwijzende rechter stelt bijgevolg de hiervoor weergegeven tweede prejudiciële vraag.

III. *In rechte*

- A -

Ten aanzien van de eerste prejudiciële vraag

A.1.1. De Ministerraad brengt in herinnering dat de belasting van niet-inwoners bij artikel 14 van de wet van 22 december 1977 betreffende de budgettaire voorstellen 1977-1978 werd verhoogd met opcentiemen die de Staat sedert het aanslagjaar 1979 volledig toekomen. Die maatregel strekte ertoe elke discriminatie tussen rijksinwoners en niet-inwoners te vermijden.

Niet-inwoners zijn immers belastbaar in de belasting van niet-inwoners ten belope van hun Belgische inkomsten, die in België zijn behaald of verkregen en afkomstig zijn uit ofwel een op het Belgisch grondgebied uitgeoefende activiteit, ofwel in België gelegen goederen. Net zoals rijksinwoners maken zij gebruik van de door de Belgische overheid of door de Belgische gemeenten verstrekte installaties en diensten, met dien verstande dat die opcentiemen in verhouding staan tot de in België verkregen inkomsten. De opcentiemen worden bijgevolg

geheven ten bate van de Staat en niet ten bate van de gemeenten, aangezien het, bij gebrek aan domiciliëring van de niet-inwoner, onmogelijk zou zijn om een aanvullende gemeentebelasting in te voeren. Het is dus verantwoord en evenredig dat niet-inwoners een aanvullende belasting betalen die soortgelijk is aan die welke de inwoners moeten dragen, ook al komt zij de Staat toe.

A.1.2. Voor het overige antwoordt de Ministerraad aan de eiser voor de verwijzende rechter dat een eventuele belasting op een tweede verblijf geenszins verband houdt met het statuut van niet-inwoner en dat een woonbelasting een belasting is die eigen is aan Frankrijk voor het betrekken van een woning in dat land.

A.2.1. R. Jacob, eiser voor de verwijzende rechter, brengt in herinnering dat de aanslagvoet van de opcentiemen, op basis van het gemiddelde van de gemeentelijke opcentiemen, forfaitair wordt vastgesteld op 7 %, ten bate van de Staat. Uit de parlementaire voorbereiding van de wet van 22 december 1977 blijkt dat die maatregel een vervangende lokale belasting vormt die berust op de toewijzing, aan de niet-inwoner, van een soort van fictieve woonplaats in een onbepaalde gemeente van het Rijk.

Die belasting komt, zonder enige objectieve en redelijke verantwoording, bovenop die welke de niet-inwoner *normaliter* betaalt voor zijn woonplaats en, in voorkomend geval, voor een tweede verblijf. Die niet-inwoner betaalt dus steeds een lokale belasting meer ten opzichte van de rijksinwoner, hetgeen in strijd is met het gelijkheidsbeginsel en met het Europese recht.

A.2.2. Hoewel niet-inwoners ontegenzeggelijk gebruikmaken van de door de Belgische Staat verstrekte installaties en diensten, dragen zij enkel in verhouding tot hun inkomsten bij tot het financieren ervan. Bijgevolg kan diegene die een verblijfplaats in een gemeente heeft en in dat opzicht de gemeentediensten financiert die hij geniet, niet worden gelijkgesteld met diegene die, aangezien hij geen woonplaats in een gemeente heeft en geen gemeentediensten geniet, evenwel een equivalente belasting zonder bijzondere bestemming dient te betalen.

Hoewel de opcentiemen, voor de rijksinwoner, een lokale belasting zijn die bestemd is om bijzondere diensten te financieren, vormen zij in werkelijkheid, voor de niet-inwoner, zoals de Ministerraad erkent, een aanvulling op de rijksbelasting, zonder enige bijzondere bestemming, hetgeen de niet-inwoner discrimineert in zijn verhouding tot de rijksbelasting.

Ten aanzien van de tweede prejudiciële vraag

A.3.1. Volgens de Ministerraad wordt niet betwist dat België de bevoegdheid had om de door de eiser voor de verwijzende rechter ontvangen Belgische beroepsinkomsten aan de belasting van niet-inwoners te onderwerpen. Krachtens artikel 243 van het WIB 1992 wordt de belasting van niet-inwoners berekend volgens dezelfde belastingschaal als de personenbelasting, met inbegrip van de toekenning van bepaalde belastingverminderingen of de belastingvrije sommen (artikelen 131 tot 145bis van het WIB 1992). Bij artikel 244 van het WIB 1992 wordt het genot van die voordelen evenwel afhankelijk gesteld van de persoonlijke of gezinssituatie van niet-inwoners, te dezen van de voorwaarde gedurende het belastbare tijdperk in België een tehuis te hebben behouden of in België belastbare beroepsinkomsten te hebben verkregen die ten minste 75 % bedragen van het geheel van de binnenlandse en buitenlandse beroepsinkomsten.

De in artikel 244 van het WIB 1992 vervatte voorwaarde van 75 % werd door het Hof geldig verklaard in zijn arrest nr. 34/94 van 26 april 1994 en het feit dat voordelen worden toegekend aan niet-inwoners op basis van hun persoonlijke en gezinssituatie, met name het ontvangen van een significant percentage aan inkomsten in het land, is in overeenstemming met de Europese rechtspraak ter zake.

A.3.2. In tegenstelling tot hetgeen de verwijzende rechter van oordeel is, zet de Ministerraad uiteen dat het basisbedrag van de in artikel 131 van het WIB 1992 bedoelde belastingvrije som varieert volgens de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige.

Aldus werd dat basisbedrag, tot het aanslagjaar 2004, verhoogd met verschillende bedragen voor alleenstaanden of voor gehuwde personen en varieerde het op grond van het bestaan van personen ten laste; vanaf het aanslagjaar 2005 werd dat bedrag verhoogd naar gelang van de personen ten laste of de persoonlijke situatie van de belastingplichtige (artikelen 132 en 133 van het WIB 1992); ten slotte varieert het basisbedrag, sedert het aanslagjaar 2009, naar gelang van het belastbare inkomen van de belastingplichtige. Het is dus duidelijk dat de toekenning van de belastingvrije som, met inbegrip van het basisbedrag ervan, een maatregel vormt die verband houdt met de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige. Zulks wordt trouwens bevestigd door het feit dat die belastingvrije som enkel wordt toegekend onder de in artikel 244 van het WIB 1992 bedoelde voorwaarden, waarbij dat artikel een personalisering van de belasting beoogt.

Het Hof van Justitie heeft daarenboven geoordeeld dat inwoners en niet-inwoners zich, inzake directe belastingen, doorgaans niet in vergelijkbare situaties bevinden. Er zou dus enkel een discriminatie tussen die twee categorieën van belastingplichtigen kunnen bestaan indien zou vaststaan dat die belastingplichtigen vergelijkbaar zijn, niettegenstaande hun verblijf in verschillende Staten, gelet op het doel en op de inhoud van de in het geding zijnde nationale bepalingen. De verplichting om rekening te houden met de persoonlijke en gezinssituatie van de niet-inwoner rust evenwel niet op de werkstaat wanneer de belastingplichtige het belangrijkste deel van zijn belastbare inkomsten in zijn woonstaat ontvangt.

A.3.3. Ten slotte houdt het feit dat de belastingvrije som de progressiviteit van de belasting raakt, verband met de berekeningswijze ervan en is het eigen aan elk fiscaal voordeel, maar doet het niets af aan haar intrinsieke aard van voordeel dat ertoe strekt rekening te houden met de persoonlijke of gezinssituatie van de belastingplichtige.

Het in het vonnis aangehaalde arrest-Asscher (C-107/94) van het Hof van Justitie van 27 juni 1996 had daarenboven betrekking op onderscheiden belastingtarieven, terwijl de inkomsten, in het Belgische fiscale recht, tegen dezelfde tarieven worden belast, ongeacht of zij door een Belgische inwoner dan wel door een niet-inwoner zijn ontvangen. In zijn conclusies over die zaak had advocaat-generaal Léger trouwens duidelijk een onderscheid gemaakt tussen de belastingtarieven en de belastingvrije sommen, die waren ondergebracht in de categorie van de fiscale voordelen uit hoofde van de samenstelling van het gezin of gezinslasten.

Ten slotte is het feit dat een niet-ingezeten belastingplichtige eveneens aan de progressiviteit van de belasting in zijn land van verblijf wordt onderworpen, niet relevant, aangezien het te dezen erom gaat te oordelen of belastingplichtigen zich in identieke situaties bevinden vanuit het oogpunt van de Belgische inkomstenbelasting. De progressiviteit van de belasting van Belgische niet-inwoners wordt dus niet beïnvloed door het wereldinkomen, maar enkel door de in België behaalde of verkregen inkomsten. Omgekeerd wordt de progressiviteit van de personenbelasting wel degelijk beïnvloed door het wereldinkomen, wat de rijksinwoners betreft.

A.3.4. Voor de inwoners van Frankrijk voorziet artikel 25 van de tussen Frankrijk en België gesloten Overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting in de toekenning van persoonlijke aftrekken, tegemoetkomingen en belastingverminderingen, maar enkel op evenredige wijze. Die verdragspraktijk werd geldig verklaard door het Hof van Justitie dat van oordeel is dat de lidstaten, hoewel het in beginsel aan de woonstaat toekomt om de voordelen verbonden aan de persoonlijke situatie van een belastingplichtige toe te kennen, dat beginsel evenwel kunnen modaliseren in overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belasting, zodat de woonstaat bij overeenkomst ontheven kan worden van de verplichting om de persoonlijke en gezinssituatie van zijn inwoners geheel voor zijn rekening te nemen. Het Hof van Cassatie heeft dat soort van beding eveneens geanalyseerd in een arrest van 16 februari 2012.

Het feit dat België - en zulks, in tegenstelling tot Frankrijk, volgens de eiser voor de verwijzende rechter - maar een evenredig deel van de belastingvrije som zou toekennen, vloeit voort uit die Frans-Belgische overeenkomst, die België niets méér oplegt. Het Hof van Justitie vergelijkt trouwens nooit de respectieve wetgevingen van de woon- en werkstaten die gebonden zijn door een dergelijke overeenkomst, hetgeen trouwens moeilijk zou zijn, rekening houdend met het gebrek aan harmonisatie van de belastingssystemen op Europees niveau.

Ten slotte heeft het Hof van Justitie, in zijn arrest X van 9 februari 2017, bevestigd dat het beginsel zelf van een « proratering » van een voordeel op zich niet in strijd is met het Europese recht, voor zover volledig rekening wordt gehouden met de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige in het geheel, ongeacht of zulks in één land of in verschillende landen geschiedt.

A.4.1. R. Jacob, eerste eiser voor de verwijzende rechter, is van mening dat de belastingvrije som zonder bijzondere voorwaarde wordt toegekend aan elke belastingplichtige die rijksinwoner is en dus geenszins verband houdt met zijn persoonlijke en gezinssituatie; zij is in werkelijkheid maar een bijzondere modaliteit voor het bepalen van de drempel van de inkomstenbelasting. Hij preciseert dat hij hier enkel het basisbedrag van de belastingvrije som beoogt, aangezien de toeslagen daadwerkelijk verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie.

De Belgische wet heeft de niet-inwoner de belastingvrije som ontnomen, hetgeen erop neer komt dat, met betrekking tot de eerste schijf van de belastingschaal, berekeningsmodaliteiten op hem worden toegepast die verschillen van de berekeningsmodaliteiten die van toepassing zijn op de rijksinwoner, en zulks zonder enige verantwoording. Het Hof van Justitie heeft een soortgelijke maatregel trouwens afgekeurd in zijn arrest *Asscher* van 27 juni 1996.

Het feit dat het Hof het percentage van 75 % geldig heeft verklaard, betekent niet dat elke vorm van extra belasting van de niet-inwoner in overeenstemming zou zijn met het beginsel van de gelijkheid voor de belasting.

A.4.2. Hoewel de Belgische Staat vrij is om aan niet-inwoners fiscale voordelen met betrekking tot hun persoonlijke en gezinssituatie te weigeren, dient die uitzondering op het beginsel van de gelijkheid voor de belastingwet strikt te worden geïnterpreteerd, en valt de belastingvrije som niet onder die categorie. De door de Ministerraad aangehaalde rechtspraak spreekt dat standpunt niet tegen.

Daarenboven is de wet van 22 december 1989 houdende fiscale bepalingen, die het onderscheid tussen rijksinwoner en niet-inwoner heeft ingevoerd, veel veranderd met de tijd en heeft zij het voorwerp uitgemaakt van twee gedeeltelijke vernietigingen in de arresten van het Grondwettelijk Hof nrs. 34/91 van 21 november 1991 en 34/94 van 26 april 1994. Die wet heeft geleid tot een plotse extra belasting met een aanzienlijke omvang.

A.4.3. Het Avenant bij de Frans-Belgische Overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting heeft, in de betrekkingen tussen die twee Staten, het beginsel van de « proratering » ingevoerd, waarbij elke Staat aan de niet-inwoners dezelfde fiscale voordelen toekent als aan zijn eigen inwoners, maar enkel in verhouding tot de inkomsten die de niet-inwoners op zijn grondgebied ontvangen.

De toepassing van die Overeenkomst in Frankrijk verschilt echter van de toepassing van diezelfde Overeenkomst in België. In Frankrijk wordt de eerste vrijgestelde schijf van de belastingschaal zonder beperking toegekend aan de in België gedomicilieerde belastingplichtigen, zoals zij aan de Franse inwoners wordt toegekend; de fiscale voordelen wegens gezinslast worden verminderd naar rato van het aandeel van de Franse inkomsten in het wereldinkomen. In België daarentegen wordt de belastingvrije som enkel toegekend aan de belastingplichtige in verhouding tot het aandeel van de Belgische inkomsten in het wereldinkomen; die « proratering » maakt de discriminatie tussen niet-inwoners en rijksinwoners met betrekking tot het bepalen van de belastingdrempel dus minder groot, maar laat ze bestaan, hetgeen in strijd is met het voormelde arrest *Asscher*.

Voor het overige voert de wijze waarop de Belgische administratie de Frans-Belgische Overeenkomst interpreteert en toepast, een tweede discriminatie in, die het beginsel van de progressiviteit van de belasting in het geval van de niet-inwoner kan omkeren. Hoe geringer de Belgische inkomsten in het aandeel van het wereldinkomen van de niet-inwoner zijn, hoe meer het belastingtarief stijgt waaraan de Belgische Staat hem onderwerpt. Ook al overschrijdt die grief het kader van de prejudiciële vragen, toch vloeit die vaststelling voort uit het feit dat de belastingvrije som ten onrechte wordt beschouwd als een fiscaal voordeel met betrekking tot de persoonlijke en gezinssituatie van de niet-inwoner.

- B -

B.1.1. Aan het Hof worden twee prejudiciële vragen gesteld betreffende de artikelen 243, 244 en 245 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992).

Die bepalingen maken deel uit van hoofdstuk IV van titel V van het WIB 1992 dat aan de berekening van de belasting van niet-inwoners is gewijd.

B.1.2. De « belasting van niet-inwoners » is van de vier inkomstenbelastingen (artikel 1, § 1, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992) die waaraan met name de « niet-rijksinwoners » zijn onderworpen (artikel 227, 1°, van het WIB 1992). Die belasting wordt « uitsluitend geheven van in België behaalde of verkregen inkomsten die aan de belasting zijn onderworpen » (artikel 228, § 1, van het WIB 1992, zoals het van toepassing was voor de verwijzende rechter). Zij wordt berekend volgens de in de artikelen 243 tot 248 van het WIB 1992 bedoelde regels.

Ten aanzien van de eerste prejudiciële vraag

B.2.1. De eerste prejudiciële vraag heeft betrekking op artikel 245 van het WIB 1992, zoals het van toepassing is voor de aanslagjaren 1992 tot 2009.

B.2.2. Zoals het van toepassing was vanaf het aanslagjaar 1992, bepaalde artikel 245 van het WIB 1992 :

« De belasting gevestigd ingevolge de artikelen 243 en 244 wordt verhoogd met zes opcentiemen ten bate van de Staat, berekend op de wijze als bepaald in artikel 466 ».

B.2.3. Bij artikel 398 van de programmawet van 24 december 2002 werd de tekst van artikel 245 van het WIB 1992, vanaf het aanslagjaar 2005, aangevuld met een nieuw lid, dat bepaalt :

« De Koning kan bij een besluit vastgesteld na overleg in de Ministerraad die opcentiemen verhogen tot maximaal zeven opcentiemen ».

Voor het aanslagjaar 2004 heeft artikel 402, derde lid, van de programmawet van 24 december 2002 de in artikel 245 van het WIB 1992 bedoelde opcentiemen vastgelegd op 6,7.

Vanaf het aanslagjaar 2005 wordt bij artikel 80 van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : KB/WIB 1992), zoals vervangen bij artikel 1 van het koninklijk besluit van 4 december 2003 « tot wijziging van het KB/WIB 92, op het stuk van opcentiemen op de belasting der niet-inwoners (natuurlijke personen) en van de toepassing van de aanvullende belastingen op de personenbelasting », het bedrag van de in artikel 245, eerste lid, van het WIB 1992 bedoelde opcentiemen verhoogd tot 7 opcentiemen.

B.3.1. Aan het Hof wordt een vraag gesteld over de bestaanbaarheid, met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, van artikel 245 van het WIB 1992 in zoverre het de niet-inwoners « [onderwerpt] aan een belasting [berekend] op grond van artikel 466 van hetzelfde Wetboek met betrekking tot de gemeentelijke opcentiemen », hetgeen de niet-inwoners, die niet het voordeel genieten van de gemeentelijke faciliteiten en installaties die bestaan in een Belgische gemeente, zou discrimineren ten opzichte van de rijksinwoners, die wel het voordeel van die gemeentelijke faciliteiten en installaties genieten.

Met de prejudiciële vraag wordt bijgevolg verzocht te onderzoeken of de niet-inwoners, met betrekking tot de in de in het geding zijnde bepaling bedoelde opcentiemen, niet zonder verantwoording op identieke wijze zouden worden behandeld als de rijksinwoners.

B.3.2. 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. Dat beginsel verzet er zich overigens tegen dat categorieën van personen, die zich ten aanzien van de betwiste maatregel in wezenlijk verschillende situaties bevinden, op identieke wijze worden behandeld, zonder dat daarvoor een redelijke verantwoording bestaat.

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 geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.

B.4.1. Bij de in het geding zijnde bepaling wordt de overeenkomstig de artikelen 243 en 244 van het WIB 1992 gevestigde belasting van niet-inwoners onderworpen aan opcentiemen ten bate van de Staat, die worden berekend op de wijze als bepaald in artikel 466 van het WIB 1992 voor de berekening van de gemeentelijke opcentiemen.

B.4.2. Artikel 245 van het WIB 1992 vindt zijn oorsprong in artikel 152, 1°, van het WIB 1964, zoals aangevuld bij artikel 14 van de wet van 22 december 1977 betreffende de budgettaire voorstellen 1977-1978, dat bepaalde :

« Deze belasting wordt evenwel verhoogd met zes opcentiemen ten bate van het Rijk, die berekend worden volgens de modaliteiten bepaald in artikel 353 ».

Die maatregel, die van toepassing was vanaf het aanslagjaar 1979, paste binnen de doelstellingen van een rechtvaardigere verdeling van de fiscale last en van een vereenvoudiging van de fiscaliteit (*Parl. St.*, Kamer, 1977-1978, nr. 113/1, p. 1). Er werd bepaald dat de aanvullende belastingen « voortaan op de ‘ Staatsbelasting ’ berekend zullen worden, zonder rekening te houden met de oorsprong van de inkomsten » (*ibid.*, p. 10) :

« Bovendien, om alle ongelijke behandeling te voorkomen tussen Rijksinwoners en niet-verblijfhouders, zal de door laatstgenoemden verschuldigde belasting verhoogd worden met een aanvullende belasting van 6 % » (*ibid.*).

B.4.3. De inhoud van die maatregel werd overgenomen in artikel 150, § 3, van het WIB 1964, zoals ingevoegd bij artikel 314 van de wet van 22 december 1989 houdende fiscale bepalingen (hierna : de wet van 22 december 1989), alvorens te worden overgenomen in artikel 245 van het WIB 1992.

B.4.4. In de parlementaire voorbereiding van de programmawet van 24 december 2002, die de in het geding zijnde bepaling heeft gewijzigd, wordt eveneens bevestigd dat de in artikel 245 van het WIB 1992 bedoelde maatregel « moet vermijden dat er een discriminatie zou ontstaan tussen personen die zich in een situatie bevinden die enkel door de aard van de belasting verschilt » (*Parl. St.*, Kamer, 2002-2003, DOC 50-2124/001 en DOC 50-2125/001, p. 194).

B.5.1. Terwijl rijksinwoners aan de personenbelasting zijn onderworpen wat al hun belastbare inkomsten betreft, zelfs indien zij in het buitenland zijn behaald of verkregen (artikel 5 van het WIB 1992), wordt de belasting van niet-inwoners uitsluitend geheven op hun inkomsten van Belgische oorsprong die in België zijn behaald of verkregen (artikel 228, § 1, van het WIB 1992). De in de in het geding zijnde bepaling bedoelde proportionele opcentiemen worden op dezelfde wijze op die door de niet-inwoners verschuldigde belasting berekend als de gemeentelijke opcentiemen op de door de rijksinwoners verschuldigde personenbelasting worden berekend.

Hoewel zij volgens dezelfde modaliteiten voor de berekening van de gemeentelijke opcentiemen worden berekend, worden de in de in het geding zijnde bepaling bedoelde opcentiemen toch geïnd ten bate van de Staat. Ten aanzien van de bestemming van de in de in het geding zijnde bepaling bedoelde opcentiemen heeft de in de in het geding zijnde bepaling bedoelde maatregel noch dezelfde aard, noch hetzelfde doel als de gemeentelijke opcentiemen, zodat de in B.3 bedoelde categorieën van personen niet aan een identieke maatregel worden onderworpen.

B.5.2. Door de niet-inwoners te onderwerpen aan een ten bate van de Staat gevestigde belasting die wordt berekend op grond van artikel 466 van hetzelfde Wetboek met betrekking tot de gemeentelijke opcentiemen, strekt de in het geding zijnde bepaling ertoe, zoals in de in B.4.2 en B.4.4 aangehaalde parlementaire voorbereiding wordt vermeld, elke discriminatie tussen rijksinwoners en niet-inwoners te vermijden.

De in het geding zijnde maatregel is relevant om de niet-inwoners en de rijksinwoners die aan de gemeentelijke opcentiemen zijn onderworpen, op een gelijkwaardige wijze te behandelen. Niet-inwoners genieten immers, op algemene wijze, het voordeel van de door de Belgische overheden verschaft installaties en diensten, in zoverre die installaties en diensten hun de mogelijkheid bieden om de Belgische inkomsten te verwerven waarop de aan de Belgische Staat verschuldigde belasting van niet-inwoners wordt berekend. De verhoging van de aan de Staat verschuldigde belasting die uit de in de in het geding zijnde bepaling bedoelde opcentiemen voortvloeit, maakt het aldus mogelijk om het bedrag ervan aan te wenden voor het vervullen van de taken van algemeen belang waarmee de Belgische Staat is belast.

De in het geding zijnde maatregel heeft daarenboven geen kennelijk onevenredige gevolgen. De in de in het geding zijnde bepaling bedoelde opcentiemen worden immers berekend in verhouding tot de belasting die verschuldigd is op de in België behaalde of verkregen inkomsten. Die maatregel, die van toepassing is ongeacht de nationaliteit van de niet-inwoner, strekt ertoe de niet-inwoners aldus op evenredige wijze te laten bijdragen in de financiering van de opdrachten van algemeen belang.

Voor het overige is het feit dat de niet-inwoner, in voorkomend geval, aan een belasting op een tweede verblijf in België of aan een woonbelasting in Frankrijk kan worden onderworpen, vreemd aan de in het geding zijnde bepaling, aangezien die belastingen niet hetzelfde voorwerp noch dezelfde functie hebben en bijgevolg niet vergelijkbaar zijn met de in de in het geding zijnde bepaling bedoelde opcentiemen.

B.6. De prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.

Ten aanzien van de tweede prejudiciële vraag

B.7. De tweede prejudiciële vraag heeft betrekking op de artikelen 243 en 244 van het WIB 1992, zoals zij van toepassing waren voor het aanslagjaar 1992, en op diezelfde artikelen, zoals zij van toepassing waren voor de aanslagjaren 2001 tot 2009, in samenhang gelezen met artikel 25 van de Overeenkomst tussen België en Frankrijk « tot voorkoming van dubbele belasting en tot regeling van wederzijdse administratieve en juridische bijstand inzake inkomstenbelastingen » (hierna : de tussen Frankrijk en België gesloten Overeenkomst tot voorkoming van dubbele belasting), zoals vervangen bij artikel 2 van het Avenant van 8 februari 1999, waarmee instemming is verleend bij de wet van 9 juni 1999 « houdende instemming met het Avenant bij de Overeenkomst tussen België en Frankrijk tot voorkoming van dubbele belasting en tot regeling van wederzijdse administratieve en juridische bijstand inzake inkomstenbelastingen, ondertekend op 10 maart 1964, gedaan te Brussel op 8 februari 1999 » (hierna : de wet van 9 juni 1999).

B.8. Aan het Hof wordt een vraag gesteld over de bestaanbaarheid van die bepalingen met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet in zoverre zij aan de niet-inwoner die gedurende het volledige belastbare tijdperk geen tehuis in België heeft behouden of geen in België belastbare beroepsinkomsten heeft behaald of verkregen die ten minste 75 % bedragen van het geheel van zijn binnenlandse en buitenlandse beroepsinkomsten, het voordeel van de belastingvrije som volledig of gedeeltelijk ontzeggen. De in het geding zijnde bepalingen zouden zodoende een onverantwoord verschil in behandeling teweegbrengen tussen die niet-inwoners en de rijksinwoners met betrekking tot « de progressiviteit van de belasting wegens hun wereldinkomen », terwijl die twee categorieën van belastingplichtigen zich « vanuit het oogpunt van de drempel voor de heffing van Belgische inkomstenbelasting » in vergelijkbare situaties zouden bevinden.

B.9.1. De artikelen 243 en 244 van het WIB 1992 vinden hun oorsprong in artikel 150, §§ 1 en 2, van het WIB 1964, zoals ingevoegd bij artikel 314 van de wet van 22 december 1989.

B.9.2. De artikelen 243 en volgende van het WIB 1992 regelen de berekening van de belasting van niet-inwoners. Krachtens artikel 243, eerste lid, van het WIB 1992, zoals het van toepassing is voor de aanslagjaren 1992 en 2001 tot 2009, wordt die belasting « berekend volgens de belastingschaal vermeld in artikel 130 », namelijk volgens dezelfde belastingschaal als de personenbelasting.

Artikel 244 van het WIB 1992, zoals vervangen bij artikel 7 van de wet van 30 januari 1996 « tot wijziging van diverse bepalingen inzake de belasting van niet-inwoners » vanaf het aanslagjaar 1992, bepaalt dat, in afwijking van artikel 243 van hetzelfde Wetboek, de belasting wordt berekend volgens de regels bepaald in titel II, hoofdstuk III :

« 1° wanneer de belastingplichtige gedurende het volledige belastbare tijdperk in België een tehuis heeft behouden;

2° wanneer de belastingplichtige in België belastbare beroepsinkomsten als vermeld in artikel 228, § 2, 3°, a, b en e, en 4° tot 7°, heeft behaald of verkregen, die ten minste 75 pct. bedragen van het geheel van zijn binnenlandse en buitenlandse beroepsinkomsten ».

Artikel 166 van de wet van 22 december 2008 houdende diverse bepalingen (I) heeft, in artikel 244 van het WIB 1992, de woorden « als vermeld in artikel 228, § 2, 3°, a, b en e, en 4° tot 7°, » opgeheven vanaf het aanslagjaar 2009.

B.9.3. Uit het voorgaande vloeit voort dat de niet-inwoners die gedurende het volledige belastbare tijdperk in België een tehuis hebben behouden of die in België belastbare beroepsinkomsten hebben behaald of verkregen die ten minste 75 % bedragen van het geheel van hun binnenlandse en buitenlandse beroepsinkomsten, de belastingvrije som genieten : artikel 244 van het WIB 1992 verwijst immers naar de regels bepaald in titel II, hoofdstuk III, van het WIB 1992, waaronder de artikelen 131 tot 145 van het WIB 1992 inzake de belastingvrije som begrepen zijn.

Daarentegen genieten de niet-inwoners die gedurende het volledige belastbare tijdperk geen tehuis in België hebben behouden of die geen in België belastbare beroepsinkomsten hebben behaald of verkregen die ten minste 75 % bedragen van het geheel van hun binnenlandse en buitenlandse beroepsinkomsten, de belastingvrije som in beginsel niet.

B.10.1. Uit de feiten van de zaak en uit de formulering van de prejudiciële vraag blijkt dat de eerste eiser voor de verwijzende rechter een Franse niet-inwoner is die « gedurende het volledige belastbare tijdperk geen tehuis in België heeft behouden of geen in België belastbare beroepsinkomsten heeft behaald of verkregen die ten minste 75 pct. bedragen van het geheel van zijn binnenlandse en buitenlandse beroepsinkomsten ».

In de verwijzingsbeslissing wordt het aandeel van buitenlandse beroepsinkomsten in het geheel van de beroepsinkomsten van de eerste eiser niet gepreciseerd.

Uit de feiten van de zaak blijkt daarenboven dat de eerste eiser voor de verwijzende rechter, voor het aanslagjaar 1992, de belastingvrije som niet heeft genoten, met toepassing van de in het geding zijnde artikelen 243 en 244 van het WIB 1992.

Daarentegen heeft hij, voor de aanslagjaren 2001 tot 2009, de belastingvrije som genoten, maar enkel gedeeltelijk, met toepassing van de in het geding zijnde bepalingen, in samenhang gelezen met artikel 25 van de tussen Frankrijk en België gesloten Overeenkomst tot voorkoming van dubbele belasting, zoals vervangen bij artikel 2 van het Avenant van 8 februari 1999, waarmee instemming is verleend bij de wet van 9 juni 1999.

B.10.2. Het Hof beperkt zijn onderzoek bijgevolg tot de situatie van een niet-inwoner die onder de toepassing valt van de tussen Frankrijk en België gesloten Overeenkomst tot voorkoming van dubbele belasting, ondertekend te Brussel op 10 maart 1964, en waarmee instemming is verleend bij 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 ».

B.11.1. De prejudiciële vraag noopt allereerst tot een vergelijking, wat de belastingvrije som met betrekking tot het aanslagjaar 1992 betreft, van, enerzijds, de categorie van de rijksinwoners en, anderzijds, die van de niet-inwoners die gedurende het volledige belastbare tijdperk geen tehuis in België hebben behouden of geen in België belastbare beroepsinkomsten hebben behaald of verkregen die ten minste 75 % bedragen van het geheel van hun binnenlandse en buitenlandse beroepsinkomsten. Terwijl de eerste categorie de belastingvrije som voor het aanslagjaar 1992 heeft kunnen genieten, geldt zulks niet voor de tweede categorie.

B.11.2. De prejudiciële vraag noopt vervolgens tot een vergelijking, wat de belastingvrije som met betrekking tot de aanslagjaren 2001 tot 2009 betreft, van, enerzijds, de categorie van de rijksinwoners en, anderzijds, die van de niet-inwoners die gedurende het volledige belastbare tijdperk geen tehuis in België hebben behouden of geen in België belastbare beroepsinkomsten hebben behaald of verkregen die ten minste 75 % bedragen van het geheel van hun binnenlandse en buitenlandse beroepsinkomsten. Terwijl de eerstgenoemden de belastingvrije som voor de aanslagjaren 2001 tot 2009 hebben kunnen genieten, hebben de laatstgenoemden de belastingvrije som enkel kunnen genieten naar rata van de Belgische bezoldigingen in verhouding tot het geheel van hun beroepsinkomsten.

Zoals in B.10.1 is vermeld, vloeit het feit dat de eiser voor de verwijzende rechter de belastingvrije som gedeeltelijk heeft genoten voor de aanslagjaren 2001 tot 2009, voort uit de toepassing van artikel 25 van de tussen Frankrijk en België gesloten Overeenkomst tot voorkoming van dubbele belasting, zoals vervangen bij artikel 2 van het Avenant van 8 februari 1999, waarmee instemming is verleend bij de wet van 9 juni 1999.

B.12.1. Krachtens artikel 142, tweede lid, van de Grondwet en artikel 26, § 1, van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof is het Hof bevoegd om bij wijze van prejudiciële beslissing uitspraak te doen op vragen omtrent de schending, door een wet, een decreet of een in artikel 134 van de Grondwet bedoelde regel, van de regels die door of krachtens de Grondwet zijn vastgesteld voor het bepalen van de onderscheiden bevoegdheid van de Staat, de gemeenschappen en de gewesten, van de artikelen van titel II « De Belgen en hun rechten » en van de artikelen 143, § 1, 170, 172 en 191 van de Grondwet.

Het Hof is niet bevoegd om zich rechtstreeks uit te spreken over de bestaanbaarheid van een bepaling van internationaal recht met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

Het kan de prejudiciële vraag betreffende de artikelen 243 en 244 van het WIB 1992 evenwel beantwoorden door rekening te houden met het feit dat artikel 25 van de tussen Frankrijk en België gesloten Overeenkomst tot voorkoming van dubbele belasting het de eerste eiser voor de verwijzende rechter mogelijk heeft gemaakt, voor de aanslagjaren 2001 tot 2009, de belastingvrije som gedeeltelijk te genieten.

B.12.2. De prejudiciële vraag dient bijgevolg in die zin te worden begrepen dat zij betrekking heeft op de artikelen 243 en 244 van het WIB 1992, voor de aanslagjaren 2001 tot 2009 in samenhang gelezen met artikel 2 van de wet van 9 juni 1999, in zoverre daarbij instemming wordt verleend met artikel 25 van de tussen Frankrijk en België gesloten Overeenkomst tot voorkoming van dubbele belasting, zoals vervangen bij artikel 2 van het Avenant van 8 februari 1999.

B.12.3. Daar de toetsing van het Hof het onderzoek van de inhoud van de voormelde bepaling 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.13.1. Artikel 25 van de tussen Frankrijk en België gesloten Overeenkomst tot voorkoming van dubbele belasting, zoals vervangen bij artikel 2 van het Avenant van 8 februari 1999, waarmee instemming is verleend bij artikel 2 van de wet van 9 juni 1999, bepaalt :

« 1. a) Onderdanen van een overeenkomstsluitende Staat worden in de andere overeenkomstsluitende Staat niet onderworpen aan enige belastingheffing of daarmede verband houdende verplichting, die anders of zwaarder is dan de belastingheffing en daarmede verband houdende verplichtingen waaraan onderdanen van die andere Staat onder gelijke omstandigheden, inzonderheid met betrekking tot de woonplaats, zijn of kunnen worden onderworpen. Niettegenstaande de bepalingen van artikel 1 is deze bepaling ook van toepassing op personen die geen inwoner zijn van een overeenkomstsluitende Staat of van beide overeenkomstsluitende Staten.

b) Er is overeengekomen dat een natuurlijke persoon, een rechtspersoon, een personenvennootschap of een vereniging die inwoner is van een overeenkomstsluitende Staat zich niet in dezelfde omstandigheden bevindt als een natuurlijke persoon, een rechtspersoon, een personenvennootschap of een vereniging die geen inwoner is van die Staat, en dit, ongeacht de definitie van de nationaliteit, zelfs indien de rechtspersonen, de personenvennootschappen en de verenigingen worden beschouwd als onderdanen van de overeenkomstsluitende Staat waarvan zij inwoner zijn.

2. Niettegenstaande de bepalingen van paragraaf 1 worden natuurlijke personen die inwoner zijn van een overeenkomstsluitende Staat en die in de andere overeenkomstsluitende Staat een dienstbetrekking uitoefenen, in die andere Staat terzake van de inkomsten uit deze werkzaamheden niet onderworpen aan enige belastingheffing of daarmee verband houdende verplichting, die zwaarder is dan de belastingheffing en daarmee verband houdende verplichtingen waaraan natuurlijke personen die inwoner zijn van die andere Staat en die aldaar een dienstbetrekking uitoefenen, zijn of kunnen worden onderworpen. De persoonlijke aftrekken, tegemoetkomingen en verminderingen uit hoofde van de gezinstoestand of gezinslasten welke die andere Staat aan zijn eigen inwoners verleent, worden verleend aan de in de vorige zin bedoelde personen, maar ze worden verminderd naar rata van de bezoldigingen die uit die andere Staat afkomstig zijn in verhouding tot het totale beroepsinkomen, ongeacht de herkomst ervan, waarvan die personen de begunstigden zijn.

3. De belastingheffing van een landbouw- of bosbedrijf dat een inwoner van een overeenkomstsluitende Staat in de andere overeenkomstsluitende Staat heeft, van een vaste inrichting die een onderneming van een overeenkomstsluitende Staat in de andere overeenkomstsluitende Staat heeft, of van een vaste basis waarover een inwoner van een overeenkomstsluitende Staat in de andere overeenkomstsluitende Staat beschikt, is in die andere Staat niet ongunstiger dan de belastingheffing van, naar het geval, inwoners of ondernemingen van die andere Staat die dezelfde werkzaamheden uitoefenen. De persoonlijke aftrekken, tegemoetkomingen en verminderingen uit hoofde van de gezinstoestand of gezinslasten welke die andere Staat aan zijn eigen inwoners verleent, worden verleend aan de in de vorige zin bedoelde personen, maar ze worden verminderd naar rata van de inkomsten uit land- of bosbouw, van de winst van een onderneming of van de inkomsten uit zelfstandige werkzaamheden die in die andere Staat zijn verwezenlijkt in verhouding tot het totale beroepsinkomen, ongeacht de herkomst ervan, waarvan die personen de begunstigden zijn.

4. De uitdrukking ‘ onderdanen ’ betekent voor elke overeenkomstsluitende Staat :

- a) alle natuurlijke personen die de nationaliteit van die Staat bezitten;
- b) alle rechtspersonen, personenvennootschappen en verenigingen die hun rechtspositie als zodanig ontleen aan de wetgeving van de genoemde Staat ».

B.13.2. Punt 2 van die bepaling voorziet aldus, voor de natuurlijke personen die niet-inwoner zijn, in de toekenning, zoals voor de inwoners, van de « persoonlijke aftrekken, tegemoetkomingen en verminderingen uit hoofde van de gezinstoestand of gezinslasten », maar enkel « naar rata van de bezoldigingen die uit die andere Staat afkomstig zijn in verhouding tot het totale beroepsinkomen, ongeacht de herkomst ervan, waarvan die personen de begunstigden zijn » (« pro rata »-regel).

B.14.1. De toepassing van de in die niet-discriminatieclausule vervatte « pro rata »-regel maakt het mogelijk om aan niet-inwoners die niet voldoen aan de in artikel 244 van het WIB 1992 bedoelde voorwaarden met betrekking tot het wonen of de drempel van Belgische inkomsten, het gedeeltelijke voordeel van de belastingvrije som toe te kennen, meer bepaald naar rata van de Belgische beroepsinkomsten in verhouding tot het totale beroepsinkomen, ongeacht de herkomst ervan, waarvan die niet-inwoners de begunstigden zijn.

B.14.2. De belastingvrije som wordt bepaald volgens de in de artikelen 131 tot 145 van het WIB 1992 bedoelde regels.

Door het vaststellen van een belastingvrije som beoogt de fiscale wetgever in zekere mate rekening te houden met de fiscale draagkracht van personen naar gelang van de lasten en kosten van levensonderhoud die zij dragen.

Bij artikel 131 van het WIB 1992 wordt het basisbedrag van de belastingvrije som vastgesteld. Tot het aanslagjaar 2004 verschilde dat bedrag naargelang de belastingplichtige alleenstaand of gehuwd was. Sedert het aanslagjaar 2005 werd dat basisbedrag geïndividualiseerd en verschilt het, sedert het aanslagjaar 2009, naar gelang van het belastbaar inkomen van de belastingplichtige.

Er wordt in een verhoging van de belastingvrije som voorzien indien de belastingplichtige gehandicapt is (artikel 131 van het WIB 1992, zoals vervangen bij artikel 23 van de wet van 10 augustus 2001), voor de belastingplichtigen met personen ten laste (artikelen 132 en 136 van het WIB 1992), met name de kinderen ten laste, waarbij de belastingvrije som voor kinderen ten laste progressief stijgt met het aantal kinderen (artikel 132 van het WIB 1992). Sedert het aanslagjaar 2005 wordt het vrijgestelde bedrag verhoogd wanneer de belastingplichtige alleen wordt belast en kinderen ten laste heeft (artikel 133 van het WIB 1992, zoals vervangen bij artikel 25 van de wet van 10 augustus 2001).

Ten aanzien van hetgeen voorafgaat, vormt de belastingvrije som een fiscale maatregel in verband met de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige die relevant is voor de beoordeling van diens algehele fiscale draagkracht.

B.15.1. De belasting van niet-inwoners werd grondig gewijzigd bij artikel 314 van de wet van 22 december 1989. Met de in het geding zijnde bepalingen had de wetgever tot doel het niet-verblijfhouders niet langer mogelijk te maken de fiscale voordelen die zij zowel in België als in het buitenland kunnen genieten, te cumuleren. Daartoe heeft hij het criterium van de persoonsgebondenheid van de belasting vervangen door de territorialiteit van de inkomsten, zodat enkel de Staat van verblijf, en niet de Staat waar de bron van de inkomsten ligt, rekening houdt met de persoonlijke en gezinssituatie van de niet-verblijfhouders.

Niet-inwoners, natuurlijke personen, werden daarbij ingedeeld in twee categorieën, namelijk niet-inwoners die gedurende het volledige belastbare tijdperk in België een tehuis hebben behouden en niet-inwoners die niet gedurende het volledige belastbare tijdperk in België een tehuis hebben behouden. De wet van 28 december 1992 houdende fiscale, financiële en diverse bepalingen heeft, onder bepaalde voorwaarden waaronder een drempel van 75 % van het geheel van de Belgische beroepsinkomsten, bepaalde categorieën van niet-inwoners zonder tehuis gelijkgesteld met niet-inwoners met tehuis. Voor de niet-inwoners met tehuis en de met hen gelijkgestelde categorieën van belastingplichtigen waren in principe dezelfde berekeningsregels van toepassing als die welke golden voor de rijksinwoners.

De fiscale regeling van de niet-inwoners die gedurende het volledige belastbare tijdperk geen tehuis in België hebben behouden of geen in België belastbare beroepsinkomsten hebben behaald of verkregen die ten minste 75 % bedragen van het geheel van hun binnenlandse en buitenlandse beroepsinkomsten, werd daarentegen gekenmerkt door een verregaande depersonalisering van de belasting, in die zin dat de betrokkenen geen aanspraak konden maken op de belastingvrije sommen en de toeslagen daarop wegens gezinslasten, noch op het meewerkinkomen en het huwelijksquotiënt.

B.15.2.1. Met die depersonalisering of verzakelijking van de belasting wilde de wetgever beletten dat een niet-inwoner zowel in zijn gastland als in België verminderingen en aftrekken geniet wegens zijn persoonlijke of gezinssituatie.

Evenzo wordt in de parlementaire voorbereiding van de wet van 22 december 1989 uiteengezet :

« De belastingverminderingen of -aftrekken die gekoppeld zijn aan de persoonlijke of gezinstoestand van de belastingplichtige, worden aan een niet-verblijfhouder alleen toegekend indien hij zijn ‘ tehuis ’ tijdelijk in België heeft gevestigd, met name het huis waar hij normaal en permanent met zijn gezin verblijft.

De Belgische burger die verplicht wordt om zich om beroepsredenen in een andere Belgische stad te vestigen, komt logischerwijs verder in aanmerking voor de verminderingen en aftrekken die gekoppeld zijn aan zijn persoonlijke of gezinstoestand, waar zijn ‘ tehuis ’ in België ook gevestigd is. De Belgische burger die zijn ‘ tehuis ’ en dus zijn fiscale woonplaats in een ander land heeft gevestigd, komt in aanmerking voor de verminderingen en aftrekken die de wetgeving van dat land toekent. De Franse fiscale wetgeving is bijv. in velerlei opzichten gunstiger dan onze wetgeving wat de gezinstoestand betreft.

Voorkomen moet worden dat de niet-verblijfhouders tweemaal dezelfde voordelen wegens gezinslast trachten te genieten door er in België een woning (en niet een ‘ tehuis ’ zoals dat hierboven gedefinieerd wordt) te blijven op nahouden » (*Parl. St.*, Kamer, 1989-1990, nr. 1026/5, p. 89).

In de memorie van toelichting bij de wet van 22 december 1989 wordt eveneens uitgelegd dat het, voor de belastingplichtigen die in België geen tehuis hebben gevestigd, « uitgesloten [is] om hen, bij de berekening van de belasting, enige vermindering toe te staan in verband met hun persoonlijke toestand of met hun gezinstoestand » (*Parl. St.*, Senaat, 1989-1990, nr. 806/1, p. 85) :

« Het komt inderdaad toe aan de woonplaatsstaat waar de niet-verblijfhouder onderworpen is aan een belasting op het totaal van zijn wereldinkomen, om analoge aftrekken toe te staan. Men moet dus vermijden dat verminderingen van die aard tweemaal, d.i. in de woonplaatsstaat en in de bronstaat, worden toegekend.

Ten slotte is het van belasting vrijgesteld gedeelte niet van toepassing op deze belastingplichtigen. Het in de artikelen 7, § 1, en 8 van de wet van 7 december 1988 vastgelegde P.B.-barema zal derhalve worden toegepast vanaf het moment dat deze belastingplichtigen in België een inkomen verkrijgen of behalen, hoe klein ook. Dit vloeit logischerwijze voort uit het feit dat, in tegenstelling met de rijksinwoners, enkel een, soms weinig belangrijk, gedeelte van hun inkomsten in België wordt belast. De aldus berekende belasting wordt evenwel verhoogd met zes opcentiemen ten bate van de Staat » (*ibid.*).

Er wordt eveneens bevestigd dat « de belastingvrije som » niet van toepassing is op die niet-inwoners (*Parl. St.*, Senaat, 1989-1990, nr. 806/3, p. 108).

Daarentegen wordt van de voormelde regels afgeweken « wanneer de niet-verblijfhouder in België tijdelijk een tehuis vestigt » (*Parl. St.*, Senaat, 1989-1990, nr. 806/1, p. 85) :

« In dat geval immers brengt het verblijf in het land gewoonlijk kosten met zich mee die het belastingvermogen van de belastingplichtige verminderen. Zijn situatie is dus, in feite, vergelijkbaar met die van een rijksinwoner » (*ibid.*).

B.15.2.2. Evenzo werd in de memorie van toelichting bij de voormelde wet van 28 december 1992 die « depersonalisering » van de belasting bevestigt voor de niet-inwoners die noch gedurende het volledige belastbare tijdperk in België een tehuis hebben behouden, noch in België belastbare beroepsinkomsten hebben behaald of verkregen die ten minste 75 % bedragen van het geheel van hun binnenlandse en buitenlandse beroepsinkomsten :

« De derde wijziging (artikel 244, tweede lid, WIB 1992) betreft het belastingstelsel van de niet-inwoners zonder tehuis in België dat wordt gekenmerkt door een verregaande depersonalisering van de belasting, zodat de betrokkenen geen aanspraak hebben op belastingvrije sommen en de toeslag erop wegens gezinslasten.

De depersonalisering wordt voornamelijk verantwoord door de overweging dat het toekomt aan de woonplaatsstaat waar de niet-inwoner onderworpen is aan een belasting op zijn wereldinkomen om analoge aftrekken toe te staan; er moet worden vermeden dat verminderingen van die aard tweemaal, dit is in de woonplaatsstaat en in de bronstaat worden toegekend.

Dit argument verliest uiteraard grotendeels zijn waarde wanneer het niet-inwoners betreft die uitsluitend of hoofdzakelijk bezoldigingen of pensioenen uit België verkrijgen.

Derhalve wordt thans voorgesteld het huidig belastingstelsel van de niet-inwoners zonder tehuis nog slechts toe te passen op de belastingplichtigen die slechts toevallig of in beperkte mate inkomsten van Belgische oorsprong verkrijgen en belangrijke inkomsten hebben in de woonstaat » (*Parl. St., Kamer, 1992-1993, nr. 717/1, p. 6*).

B.15.3. Uit het voorgaande blijkt dat de in de in het geding zijnde bepalingen bedoelde regeling wordt verantwoord door de door de wetgever gewilde « depersonalisering » van de belasting van niet-inwoners en door de bekommernis te vermijden dat de niet-inwoner die noch in België een tehuis heeft behouden, noch een aanzienlijk deel van zijn inkomsten in België heeft ontvangen, tweemaal belastingverminderingen en aftrekken op grond van zijn persoonlijke of gezinssituatie geniet.

Een dergelijke maatregel is verantwoord in zoverre die niet-inwoner dergelijke belastingverminderingen en aftrekken in beginsel in zijn woonstaat heeft kunnen genieten.

Wat meer bepaald de ontstentenis betreft van een verrekening van de belastingvrije som voor de niet-inwoner die noch in België een tehuis heeft behouden, noch een aanzienlijk deel van zijn inkomsten in België heeft ontvangen, wordt in de voormelde parlementaire voorbereiding eveneens aangegeven dat die maatregel wordt verantwoord door het feit dat die niet-inwoner maar een, soms weinig belangrijk, gedeelte van zijn belaste inkomsten in België ontvangt en, bij gebrek aan een verblijf in België, geen lasten heeft die zijn financiële draagkracht verminderen.

B.15.4. Daarenboven dient, wat het voordeel van de belastingvrije som betreft, rekening te worden gehouden met het feit dat de belasting van niet-inwoners wordt berekend volgens dezelfde belastingschaal als de personenbelasting, ook al verschillen de belastbare grondslagen van die twee belastingen : de in de belasting van niet-inwoners belastbare inkomsten beperken zich tot de Belgische inkomsten, terwijl de personenbelasting van een rijksinwoner betrekking heeft op al zijn inkomsten, ongeacht de bron ervan.

De verrekening van het geheel van de belastingvrije som zou bijgevolg fundamenteel verschillende gevolgen hebben voor de belasting van de Belgische inkomsten, naargelang de belastingplichtige een rijksinwoner of een niet-inwoner is die maar een klein deel Belgische inkomsten heeft ontvangen.

B.16.1. Rekening houdend met hetgeen voorafgaat, bevinden, enerzijds, de niet-inwoners die gedurende het volledige belastbare tijdperk geen tehuis in België hebben behouden of geen in België belastbare beroepsinkomsten hebben behaald of verkregen die ten minste 75 % bedragen van het geheel van hun binnenlandse en buitenlandse beroepsinkomsten, en wier persoonlijke en vermogensrechtelijke belangen bijgevolg buiten België gecentraliseerd zijn, en, anderzijds, de rijksinwoners zich in situaties die *a priori* niet vergelijkbaar zijn.

B.16.2. In de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie wordt dienaangaande bevestigd dat bij directe belastingen « ingezetenen en niet-ingezetenen zich in de regel niet in vergelijkbare situaties [bevinden], aangezien het inkomen dat een niet-ingezetene op het grondgebied van een lidstaat verwerft, meestal slechts een deel is van zijn totale inkomen, waarvan het zwaartepunt is geconcentreerd op de plaats waar hij woont, en de persoonlijke draagkracht van de niet-ingezetene, die wordt gevormd door zijn totale inkomen en zijn persoonlijke en gezinssituatie, gemakkelijker kan worden beoordeeld op de plaats waar hij het centrum van zijn persoonlijke en vermogensrechtelijke belangen heeft. Deze

plaats is in het algemeen zijn gebruikelijke woonplaats » (HvJ, 14 februari 1995, C-279/93, *Schumacker*, punten 31 en 32; 27 juni 1996, C-107/94, *Asscher*, punt 41; 14 september 1999, C-391/97, *Gschwind*, punt 22; HvJ, grote kamer, 24 februari 2015, C-559/13, *Grünwald*, punt 25; HvJ, 18 juni 2015, C-9/14, *Kieback*, punt 22; 9 februari 2017, C-283/15, X, punt 30), zodat « wanneer een lidstaat een niet-ingezetene niet in aanmerking laat komen voor bepaalde belastingvoordelen die hij aan de ingezetene verleent, dat in de regel niet discriminerend is, rekening houdend met de objectieve verschillen tussen de situatie van ingezetenen en niet-ingezetenen, zowel wat de inkomstenbron als wat de persoonlijke draagkracht of de persoonlijke en gezinssituatie betreft » (HvJ, 14 februari 1995, C-279/93, *Schumacker*, punt 34; HvJ, grote kamer, 24 februari 2015, C-559/13, *Grünwald*, punt 26; HvJ, 18 juni 2015, C-9/14, *Kieback*, punt 23; 9 februari 2017, C-283/15, X, punt 31).

Van een discriminatie in de zin van het Unierecht tussen ingezetenen en niet-ingezetenen kan « slechts » sprake zijn « indien, ongeacht het feit dat de twee categorieën belastingplichtigen in verschillende lidstaten verblijven, wordt vastgesteld dat zij zich, gelet op het doel en de inhoud van de betrokken nationale bepalingen, in een vergelijkbare situatie bevinden » (HvJ, 14 september 1999, C-391/97, *Gschwind*, punt 26; 18 juni 2015, C-9/14, *Kieback*, punt 24; 9 februari 2017, C-283/15, X, punt 32), hetgeen het geval is « wanneer een niet-ingezeten belastingplichtige geen inkomsten van betekenis in zijn woonstaat verwerft en het grootste deel van zijn belastbaar inkomen verwerft uit een in de werklidstaat uitgeoefende activiteit, zodat de woonlidstaat hem niet de voordelen kan toekennen die ontstaan wanneer met zijn persoonlijke en gezinssituatie rekening wordt gehouden » (HvJ, 14 februari 1995, C-279/93, *Schumacker*, punt 36; 27 juni 1996, C-107/94, *Asscher*, punten 43 en 44; 16 oktober 2008, C-527/06, *Renneberg*, punt 61; 18 juni 2015, C-9/14, *Kieback*, punt 25; 9 februari 2017, C-283/15, X, punten 33 en 34). In een dergelijk geval « is de discriminatie gelegen in het feit dat in de woonlidstaat noch in de werklidstaat rekening wordt gehouden met de persoonlijke en gezinssituatie van een niet-ingezetene die het grootste deel van zijn inkomen en nagenoeg zijn volledige gezinsinkomen verwerft in een andere lidstaat dan zijn woonstaat » (HvJ, 14 februari 1995, C-279/93, *Schumacker*, punt 38; 27 juni 1996, C-107/94, *Asscher*, punt 43; 16 oktober 2008, C-527/06, *Renneberg*, punt 62; 18 juni 2015, C-9/14, *Kieback*, punten 26 en 28; 9 februari 2017, C-283/15, X, punt 34). Het beslissende criterium dienaangaande blijft « dat een lidstaat de persoonlijke en gezinssituatie van een belastingplichtige voor de belastingheffing niet in aanmerking kan nemen wegens gebrek aan voldoende belastbaar inkomen, terwijl met die situatie elders wel rekening kan worden

gehouden omdat de belanghebbende daar voldoende inkomen ontvangt » (HvJ, 9 februari 2017, C-283/15, X, punt 42; zie ook HvJ, 14 september 1999, C-391/97, *Gschwind*, punten 29 en 30).

B.17.1. Zonder dat het nodig is te onderzoeken in welke gevallen die categorieën van personen zich niettemin, ten aanzien van het Unierecht, in vergelijkbare situaties zouden kunnen bevinden wat het voordeel van de belastingvrije som betreft, stelt het Hof vast dat zulks wel degelijk het geval is in de in B.10.2 beoogde situatie, gelet op het bestaan van de tussen Frankrijk en België gesloten Overeenkomst tot voorkoming van dubbele belasting.

De niet-inwoners die onder de toepassing van een dergelijke overeenkomst vallen, genieten immers bij overeenkomst het voordeel van bilaterale bepalingen die zijn toegekend in het kader van een overeenkomst tot verdeling van de heffingsbevoegdheid en tot voorkoming van dubbele belasting. Tot die maatregelen behoort over het algemeen een niet-discriminatieclausule, te dezen artikel 25 van de tussen Frankrijk en België gesloten Overeenkomst tot voorkoming van dubbele belasting, dat geïnspireerd is op artikel 24 van het op internationaal vlak door de OESO opgestelde model.

B.17.2. De niet-inwoners die gedurende het volledige belastbare tijdperk geen tehuis in België hebben behouden of geen in België belastbare beroepsinkomsten hebben behaald of verkregen die ten minste 75 % bedragen van het geheel van hun binnenlandse en buitenlandse beroepsinkomsten, maar die onder de toepassing vallen van de tussen Frankrijk en België gesloten Overeenkomst tot voorkoming van dubbele belasting, bevinden zich derhalve, wat het voordeel van de belastingvrije som betreft, in een situatie die vergelijkbaar is met die van de rijksinwoners.

Bijgevolg dient te worden onderzocht of, enerzijds, de weigering om de belastingvrije som voor het aanslagjaar 1992 toe te kennen en, anderzijds, het gedeeltelijke recht van die niet-inwoners op die belastingvrije som voor de aanslagjaren 2001 tot 2009, bestaanbaar zijn met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

B.18.1. Vóór de wijziging ervan bij het Avenant van 8 februari 1999, voorzag artikel 25 van de tussen Frankrijk en België gesloten Overeenkomst tot voorkoming van dubbele belasting, ondertekend te Brussel op 10 maart 1964, en waarmee instemming is verleend bij 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 », reeds in een niet-discriminatieclausule.

Die clausule was geïnspireerd op artikel 24, § 3, van het op internationaal vlak door de OESO opgestelde model, dat een Staat echter niet verplicht de « persoonlijke aftrekken, tegemoetkomingen en verminderingen uit hoofde van de gezinstoestand of gezinslasten » te verlenen « die hij aan zijn eigen inwoners verleent ».

Artikel 25, § 3, van de Overeenkomst bepaalde :

« In het bijzonder genieten de onderdanen van een van beide Verdragsluitende Staten die op het grondgebied van de andere Verdragsluitende Staat belastbaar zijn, onder dezelfde voorwaarden als de onderdanen van laatstgenoemde Staat, enigerlei belasting of taksvrijstellingen, verlagingen in de basisaftrek en verminderingen die ter zake van gezinslasten worden toegekend ».

Dat artikel waarborgde aldus « eveneens de nationale behandeling inzake vrijstellingen, verlagingen aan de basis, aftrek en belastingverminderingen die wegens gezinslasten worden verleend » (*Parl. St.*, Kamer, 1964-1965, nr. 970/1, p. 19).

B.18.2. Gelet op hetgeen voorafgaat, is het onevenredig aan de niet-inwoners die onder de toepassing vallen van de tussen Frankrijk en België gesloten Overeenkomst tot voorkoming van dubbele belasting, het voordeel te weigeren van de belastingvrije som voor het aanslagjaar 1992.

Te dezen vloeit het feit dat het voordeel van de belastingvrije som tot gevolg kan hebben dat de niet-inwoner tweemaal een belastingvoordeel geniet, voort uit de bij overeenkomst gemaakte keuze in artikel 25 van de tussen Frankrijk en België gesloten Overeenkomst tot voorkoming van dubbele belasting, zoals het luidde vóór de vervanging ervan bij het Avenant van 8 februari 1999.

Het staat aan de verwijzende rechter toe te zien op de inachtneming van die verdragsbepaling.

In die mate dient de prejudiciële vraag bevestigend te worden beantwoord, wat het aanslagjaar 1992 betreft.

B.18.3. Hoewel artikel 25, § 3, van de tussen Frankrijk en België gesloten Overeenkomst tot voorkoming van dubbele belasting, vóór de wijziging ervan bij het Avenant van 8 februari 1999, niet uitdrukkelijk in een « pro rata »-regel voorzag, waarbij rekening wordt gehouden met het totaal van de beroepsinkomsten van de betrokken belastingplichtigen, dient die bepaling voor het overige te worden geïnterpreteerd ten aanzien van artikel 24 van het OESO-model en de commentaren erbij.

Zoals in B.18.1 is vermeld, verplicht artikel 24, § 3, van het op internationaal vlak door de OESO opgestelde model een Staat niet de « persoonlijke aftrekken, tegemoetkomingen en verminderingen uit hoofde van de gezinstoestand of gezinslasten » te verlenen « die hij aan zijn eigen inwoners verleent ».

De commentaar bij die bepaling vermeldt in dat verband :

« De tweede zin van paragraaf 3 preciseert bovendien de voorwaarden waaronder het in de eerste zin vermelde beginsel van gelijke behandeling moet worden toegepast op in een verdragsluitende Staat wonende natuurlijke personen die in de andere verdragsluitende Staat een vaste inrichting hebben. Hij strekt in hoofdzaak ertoe te vermijden dat die personen grotere voordelen verkrijgen dan die van de inwoners dankzij de cumulatie van de persoonlijke aftrekken en tegemoetkomingen wegens gezinslasten die hun zouden worden toegekend, enerzijds, in de Staat waarvan zij inwoner zijn, met toepassing van de interne wet, en, anderzijds, in de andere Staat, krachtens het beginsel van gelijke behandeling. Bijgevolg laat hij aan de Staat waar de vaste inrichting is gelegen, de mogelijkheid om aan de betrokken personen persoonlijke aftrekken en voordelen te verlenen in de verhouding van het bedrag van de winsten van de vaste inrichting tot het bedrag van het in de andere Staat belastbare totale inkomen » (Commentaar bij artikel 24, punt 36) (eigen vertaling).

Uit die commentaar volgt dat wanneer Staten gebruikmaken van de mogelijkheid om aan hun niet-inwoners de persoonlijke aftrekken, tegemoetkomingen en verminderingen uit hoofde van de gezinstoestand of gezinslasten te verlenen die zij aan hun eigen inwoners verlenen, zij geacht worden dat voordeel slechts evenredig te verlenen.

Het zou immers onevenredig zijn dat de niet-inwoners die niet het grootste deel van hun inkomen of nagenoeg hun gehele inkomen in België verwerven, het voordeel van de volledige belastingvrije som voor het aanslagjaar 1992 genieten, zonder dat rekening wordt gehouden met de verhouding van de Belgische beroepsinkomsten ten opzichte van het totaal van hun beroepsinkomsten.

B.19.1. Het Avenant van 8 februari 1999 heeft artikel 25 van de tussen Frankrijk en België gesloten Overeenkomst tot voorkoming van dubbele belasting vervangen.

B.19.2. In de parlementaire voorbereiding van de wet van 9 juni 1999 wordt uiteengezet dat van het Avenant van 8 februari 1999, dat artikel 25 in de tussen Frankrijk en België gesloten Overeenkomst tot voorkoming van dubbele belasting heeft vervangen, « gebruik [werd] gemaakt om de bepalingen betreffende de non-discriminatie aan te passen. Bijgevolg genieten de inwoners van een Staat die hun activiteit uitoefenen in de andere Staat en die in die andere Staat belastbaar zijn (het gaat hier dus niet om grensarbeiders) de persoonlijke aftrekken, tegemoetkomingen en verminderingen uit hoofde van de gezinstoestand of gezinslasten welke die andere Staat aan zijn eigen inwoners verleent. Deze verminderingen moeten evenwel worden verminderd naar rata van het gedeelte van de beroepsinkomsten dat uit die andere Staat afkomstig is in verhouding tot het totale beroepsinkomen, ongeacht de

herkomst ervan, waarvan die inwoners de begunstigden zijn » (*Parl. St.*, Senaat, 1998-1999, nr. 1-1378/2, p. 2; zie ook *Parl. St.*, Senaat, 1998-1999, nr. 1-1378/1, p. 4).

Krachtens artikel 3, § 2, *b*), van het Avenant van 8 februari 1999 zullen, met betrekking tot artikel 2, de bepalingen van het Avenant van toepassing zijn « op de inkomsten die werden verkregen, verwezenlijkt, betaald of toegekend vanaf 1 januari 1996 ».

B.19.3. Uit het voorgaande volgt dat het Avenant van 8 februari 1999 ertoe strekte de non-discriminatieclausule te preciseren waarin is voorzien bij artikel 25 van de tussen Frankrijk en België gesloten Overeenkomst tot voorkoming van dubbele belasting, door aan de niet-inwoners, volgens de « pro rata »-regel, het voordeel van de persoonlijke aftrekken, tegemoetkomingen en verminderingen uit hoofde van de gezinstoestand of gezinslasten te verlenen.

Die maatregel is in overeenstemming met en passend voor de doelstelling die ertoe strekt de niet-discriminatie tussen de betrokken werknemers te waarborgen, in het kader van een overeenkomst tot verdeling van de heffingsbevoegdheid en tot voorkoming van dubbele belasting.

B.19.4. Het bij de artikelen 10 en 11 van de Grondwet gewaarborgde beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie legt immers niet de verplichting op aan die niet-inwoners het volledige voordeel van de belastingvrije som te verlenen.

Om de in B.15 en B.16 uiteengezette redenen blijven de niet-inwoners die noch gedurende het volledige belastbare tijdperk een tehuis in België hebben behouden, noch in België belastbare beroepsinkomsten hebben behaald of verkregen die ten minste 75 % bedragen van het geheel van hun binnenlandse en buitenlandse beroepsinkomsten, zelfs indien zij binnen de werkingssfeer vallen van een non-discriminatieclausule van een overeenkomst tot voorkoming van dubbele belasting, in een situatie die *a priori* objectief verschillend is van die van de rijksinwoners, wat het volledige voordeel van de belastingvrije som betreft.

B.19.5. De Belgische belastingwetgever vermocht derhalve, door in te stemmen met het Avenant van 8 februari 1999, te beslissen aan de niet-inwoners die binnen de werkingssfeer vallen van de tussen Frankrijk en België gesloten Overeenkomst tot voorkoming van dubbele belasting, de persoonlijke aftrekken, tegemoetkomingen en verminderingen te verlenen die verband houden met de persoonlijke situatie en de gezinssituatie van de belastingplichtige, maar alleen volgens de « pro rata »-regel, waarbij die regel wederkerig dient te worden toegepast.

Wat betreft de in B.15.4 vermelde nadere regels voor de berekening van de belasting van niet-inwoners en van de personenbelasting, zouden de gevolgen van de aanrekening van de volledige belastingvrije som onevenredig blijken ten aanzien van een niet-inwoner die slechts een klein deel Belgische inkomsten heeft verworven.

B.20.1. De inaanmerkingneming van de Europese vereisten inzake vrij verkeer van werknemers leidt niet tot een andere conclusie.

B.20.2. 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, C-143/87, *Stanton*, punt 13; 12 december 2002, C-385/00, *de Groot*, punt 77). Artikel 45 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (vroeger artikel 39 EG-Verdrag) verbiedt met name de Unieburgers « 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 [Unie]burgers kan belemmeren of minder aantrekkelijk kan maken » (HvJ, 1 april 2008, C-212/06, *Franse Gemeenschapsregering en Waalse Regering*, punten 44 en 45).

Wat een eventuele minder gunstige behandeling van de niet-inwoners in het nationale recht betreft, heeft het Hof van Justitie ook geoordeeld dat « het vrij verkeer van werknemers [...] de afschaffing inhoudt van elke discriminatie op grond van nationaliteit tussen de werknemers der lidstaten, wat betreft de werkgelegenheid, de beloning en de overige arbeidsvoorwaarden. Het Hof heeft inzonderheid geoordeeld dat het beginsel van gelijke behandeling op het gebied van de beloning zou worden uitgehold, wanneer daaraan afbreuk kon worden gedaan door discriminerende nationale bepalingen inzake inkomstenbelasting » (HvJ, 14 februari 1995, C-279/93, *Schumacker*, punt 23; 18 juni 2015, C-9/14, *Kieback*, punt 20).

B.20.3. Volgens de rechtspraak van het Hof van Justitie zijn de lidstaten, bij gebrek aan unificatie- of harmonisatiemaatregelen op het vlak van het Unierecht, 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*, punten 24 en 30; 12 december 2002, C-385/00, *de Groot*, punten 93 en 94; 16 oktober 2008, C-527/06, *Renneberg*, punten 48 en 51; 12 december 2013, C-303/12, *Imfeld en Garcet*, punten 41 en 42). Het Hof van Justitie is van oordeel dat « [het] met het oog op die verdeling van de fiscale bevoegdheid [...] niet onredelijk [is], dat de lidstaten zich laten leiden door de internationale praktijk en het door de OESO opgestelde modelverdrag » (HvJ, 12 mei 1998, C-336/96, *Gilly*, punt 31).

Het Hof van Justitie is, wat de criteria ter verdeling van de heffingsbevoegdheid betreft, van oordeel dat « strikt genomen niet de gekozen aanknopingsfactor bepalend [is] voor de vraag, of de fiscale behandeling van de betrokken belastingplichtigen al dan niet gunstig uitvalt, maar het belastingniveau in de bevoegde staat, aangezien de tarieftabellen voor de directe belastingen niet op communautair vlak zijn geharmoniseerd ». Bovendien heeft « een overeenkomst als de thans in geding zijnde enkel ten doel [...] te vermijden dat dezelfde inkomsten in elk van de twee staten worden belast. Een dergelijke overeenkomst beoogt niet te garanderen, dat de door de belastingplichtige in een van de staten verschuldigde belasting niet hoger is dan die welke hij in de andere staat zou moeten voldoen » (HvJ, 12 mei 1998, C-336/96, *Gilly*, punten 34 en 46).

Het blijft de lidstaten vrijstaan « bij gebreke van communautaire unificatie- of harmonisatiemaatregelen [...] deze koppeling tussen de inaanmerkingneming door de woonstaat van enerzijds de wereldwijde inkomsten van hun inwoners en anderzijds hun persoonlijke en gezinssituatie [te] wijzigen door middel van bilaterale of multilaterale overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belastingheffing », zodat de woonstaat « bij overeenkomst ontheven [kan] worden van de verplichting om de persoonlijke en gezinssituatie van de op zijn grondgebied wonende belastingplichtigen die hun economische activiteit gedeeltelijk in het buitenland verrichten, geheel voor zijn rekening te nemen » (HvJ, 12 december 2002, C-385/00, *de Groot*, punt 99).

B.20.4. Een regel zoals die welke is bedoeld in artikel 25 van de tussen Frankrijk en België gesloten Overeenkomst tot voorkoming van dubbele belasting doet geen afbreuk aan het vrij verkeer van personen. Integendeel, de bepaling in kwestie strekt ertoe de niet-discriminatie te verzekeren door - verder dan datgene waarin artikel 24 van het OESO-model voorziet - aan de niet-inwoners die onder de toepassing van die bilaterale overeenkomst vallen, te waarborgen dat zij in de staat waarin zij werkzaam zijn, het voordeel genieten van de persoonlijke aftrekken, tegemoetkomingen en verminderingen uit hoofde van de persoonlijke situatie of de gezinssituatie, maar alleen « naar rata van de bezoldigingen die uit die andere Staat afkomstig zijn in verhouding tot het totale beroepsinkomen, ongeacht de herkomst ervan, waarvan die personen de begunstigten zijn ».

B.20.5. De rechtspraak van het Hof van Justitie legt evenmin de verplichting op aan de niet-inwoners, in de in B.10.2 beoogde situatie, belastingvoordelen te verlenen die verbonden zijn aan de persoonlijke situatie en de gezinssituatie, zonder rekening te houden met de verhouding van de inkomsten die zijn verkregen in de werkstaat tot het totale inkomen van de belastingplichtige.

Aldus is het Hof van Justitie van oordeel dat het de lidstaten, bij gebreke van unierechtelijke unificatie- of harmonisatiemaatregelen, vrijstaat de uitoefening van hun fiscale bevoegdheden onderling te verdelen, met name met het oog op het vermijden van de cumulatie van belastingvoordelen, voor zover de gebruikte methoden de belastingplichtigen van de betrokken staten ervan verzekeren dat « hun gehele persoonlijke en gezinssituatie uiteindelijk volledig en naar behoren in aanmerking wordt genomen, ongeacht de wijze waarop de betrokken lidstaten deze verplichting [...] hebben verdeeld » (HvJ, 12 december 2002, C-385/00, *de Groot*, punt 101; 12 december 2013, C-303/12, *Imfeld en Garcet*, punten 70 en 79; 9 februari 2017, C-283/15, X, punt 47).

Zelfs in de gevallen waarin het Hof van Justitie van oordeel is dat niet-inwoners zich in een situatie bevinden die vergelijkbaar is met die van de inwoners van een Staat, terwijl zij in die Staat niet het grootste deel van hun inkomen of hun gehele inkomen ontvangen, zodat hun persoonlijke situatie en hun gezinssituatie door de woonstaat niet in aanmerking kan worden genomen, dient de werkstaat hun slechts proportioneel het voordeel te verlenen van de belastingvoordelen die verbonden zijn aan de persoonlijke situatie en de gezinssituatie : in dergelijk geval dient de niet-inwoner die voordelen te genieten « naar verhouding » van het aandeel van zijn inkomen op het grondgebied van elk van de werklidstaten (HvJ, 9 februari 2017, C-283/15, X, punten 48 tot 49).

B.21. De prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord wat de aanslagjaren 2001 tot 2009 betreft.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

1. Artikel 245 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals het van toepassing was voor de aanslagjaren 1992 tot 2009, schendt de artikelen 10 en 11 van de Grondwet niet;

2. De artikelen 243 en 244 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals zij van toepassing waren voor het aanslagjaar 1992, in samenhang gelezen met 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 », in zoverre het artikel 25 van die Overeenkomst, vóór de vervanging ervan bij artikel 2 van het Avenant van 8 februari 1999, goedkeurt, schenden de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in zoverre zij een niet-inwoner die onder de toepassing van die Overeenkomst valt, niet de mogelijkheid bieden het voordeel van de belastingvrije som te genieten naar rata van het Belgische beroepsinkomen in verhouding tot het totale beroepsinkomen, ongeacht de herkomst ervan, waarvan die persoon de begunstigde is.

3. De artikelen 243 en 244 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals zij van toepassing waren voor de aanslagjaren 2001 tot 2009, in samenhang gelezen met artikel 2 van de wet van 9 juni 1999 « houdende instemming met het Avenant bij de Overeenkomst tussen België en Frankrijk tot voorkoming van dubbele belasting en tot regeling van wederzijdse administratieve en juridische bijstand inzake inkomstenbelastingen, ondertekend op 10 maart 1964, gedaan te Brussel op 8 februari 1999 », in zoverre het het artikel 25 van die Overeenkomst, zoals vervangen bij artikel 2 van het voormelde Avenant van 8 februari 1999, goedkeurt, schenden 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 6 juni 2019.

De griffier,

De voorzitter,

F. Meersschaut

F. Daoût