

Rolnummer 661
Arrest nr. 2/95 van 12 januari 1995

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vraag aangaande artikel 21 van de wet van 28 december 1990 betreffende verscheidene fiscale en niet-fiscale bepalingen, gesteld door het Hof van Beroep te Brussel.

Het Arbitragehof,

samengesteld uit de voorzitters L. De Grève en M. Melchior, en de rechters L.P. Suetens, L. François, J. Delruelle, E. Cerexhe en A. Arts, bijgestaan door de griffier L. Potoms, onder voorzitterschap van voorzitter L. De Grève,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. Onderwerp van de prejudiciële vraag

Het Hof van Beroep te Brussel heeft bij arrest van 14 januari 1994 in zake L. Micha tegen de Belgische Staat, volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 21 van de wet van 28 december 1990, dat voor de toepassing van de wet van 7 december 1988 houdende hervorming van de inkomstenbelasting en wijziging van de met zegel gelijkgestelde taksen, met ' alleenstaanden ' gelijkstelt ' de belastingplichtigen waarvan de echtgenoot bedrijfsinkomsten heeft van meer dan 270.000 frank die bij overeenkomst zijn vrijgesteld en die niet in aanmerking komen voor de berekening van de belasting op de andere inkomsten van het gezin ' de artikelen 6 en 6bis van de Grondwet ? »

II. De feiten en de rechtspleging in het bodemgeschil

L. Micha heeft in 1990 (aanslagjaar 1991) beroepsinkomsten genoten die in België belastbaar zijn; haar echtgenoot, Th. Laermans, is ambtenaar bij de Commissie van de Europese Gemeenschap en heeft uit hoofde van zijn ambt in datzelfde jaar inkomsten genoten die van Belgische belasting zijn vrijgesteld.

Ingevolge die toestand meende Th. Laermans, met toepassing van artikel 4 van de wet van 7 december 1988 waarin het systeem van het « huwelijksquotiënt » is vastgelegd, een gedeelte van de inkomsten van zijn echtgenote op zijn naam te mogen aangeven, ten belope van het wettelijk plafond van 270.000 frank.

De belastingadministratie heeft de belasting voor het aanslagjaar 1991 als volgt gevestigd : zij heeft geen enkele belasting gevestigd wat betreft de inkomsten van Th. Laermans, die, als ambtenaar bij de Europese Gemeenschap, vrijstelling geniet van nationale belasting; zij heeft een belasting gevestigd op het geheel van de inkomsten van L. Micha; zij heeft nagelaten op de inkomsten van L. Micha een aftrek wegens « huwelijksquotiënt » toe te passen, quotiënt dat zij niet heeft belast ten aanzien van Th. Laermans.

L. Micha heeft tegen die belasting op 14 april 1992 een bezwaarschrift ingediend met het verzoek dat het systeem van « huwelijksquotiënt » op haar inkomsten zou worden toegepast. Het bezwaarschrift werd op 11 juni 1992 door de ambtenaar, gedelegeerd door de gewestelijke directeur der directe belastingen te Leuven, verworpen.

Tegen die beslissing heeft L. Micha op 23 juni 1992 een voorziening ingediend bij het Hof van Beroep te Brussel.

L. Micha voert aan dat artikel 21 van de wet van 28 december 1990 de artikelen 10 en 11 van de Grondwet (vroegere artikelen 6 en 6bis) schendt door het invoeren van een ongerechtvaardigd en onredelijk onderscheid tussen, enerzijds, belastingplichtigen van wie de echtgenoot bedrijfsinkomsten heeft van meer dan 270.000 frank die bij overeenkomst zijn vrijgesteld en, anderzijds, belastingplichtigen van wie de echtgenoot inkomsten geniet van meer dan 270.000 frank die ingevolge een internrechtelijke bepaling zijn vrijgesteld, en vraagt het Hof van Beroep daaromtrent een prejudiciële vraag te stellen aan het Arbitragehof.

III. De rechtspleging voor het Hof

De expeditie van de verwijzingsbeslissing is op 28 januari 1994 ter griffie ingekomen.

Bij beschikking van 1 februari 1994 heeft de voorzitter in functie de rechters van de zetel aangewezen

overeenkomstig de artikelen 58 en 59 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof.

De rechters-verslaggevers hebben geoordeeld dat er geen aanleiding was om artikel 71 of 72 van de organieke wet toe te passen.

Van de verwijzingsbeslissing is kennisgegeven overeenkomstig artikel 77 van de organieke wet bij op 21 maart 1994 ter post aangetekende brieven.

Het bij artikel 74 van de organieke wet voorgeschreven bericht is bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 24 maart 1994.

Memories zijn ingediend door :

- de Ministerraad, Wetstraat 16, Brussel, bij op 2 mei 1994 ter post aangetekende brief;
- L. Micha, wonende te Overijse, Hannekensboslaan 31, bij op 11 mei 1994 ter post aangetekende brief.

Van die memories is kennisgegeven overeenkomstig artikel 89 van de organieke wet bij op 24 mei 1994 ter post aangetekende brieven.

Memories van antwoord zijn ingediend door :

- de Ministerraad, bij op 20 juni 1994 ter post aangetekende brief;
- L. Micha, bij op 24 juni 1994 ter post aangetekende brief.

Bij beschikking van 28 juni 1994 heeft het Hof de termijn waarbinnen het arrest moet worden gewezen, verlengd tot 28 januari 1995.

Bij beschikking van 17 november 1994 heeft de voorzitter in functie, ten gevolge van de inruststelling van rechter K. Blanckaert, de zetel aangevuld met rechter H. Boel voor de ingereedheidbrenging en vastgesteld dat rechter Y. de Wasseige wettig verhinderd was en is vervangen door rechter E. Cerexhe als lid van de zetel en door rechter L. François als verslaggever.

Bij beschikking van 17 november 1994 heeft het Hof de zaak in gereedheid verklaard en de dag van de terechtzitting bepaald op 8 december 1994.

Van die beschikking is kennisgegeven aan de partijen en hun advocaten bij op 18 november 1994 ter post aangetekende brieven.

Op de openbare terechtzitting van 8 december 1994 :

- zijn verschenen :
 - . Mr. P. Vandepitte, *loco* Mr. T. Afschrift, advocaten bij de balie te Brussel, voor L. Micha;
 - . Mr. I. Claeys Bouúaert, advocaat bij het Hof van Cassatie, voor de Ministerraad;
- hebben de rechters-verslaggevers L.P. Suetens en L. François verslag uitgebracht;
- zijn de voornoemde advocaten gehoord;
- is de zaak in beraad genomen.

De rechtspleging is gevoerd overeenkomstig de artikelen 62 en volgende van de organieke wet, die betrekking hebben op het gebruik van de talen voor het Hof.

IV. *Onderwerp van de in het geding zijnde bepalingen*

Artikel 21 van de wet van 28 december 1990 betreffende verscheidene fiscale en niet-fiscale bepalingen luidt :

« Artikel 1 van de wet van 7 december 1988 houdende hervorming van de inkomstenbelasting en wijziging van de met het zegel gelijkgestelde taksen wordt aangevuld met het volgende lid :

' Als alleenstaanden worden eveneens beschouwd de belastingplichtigen waarvan de echtgenoot bedrijfsinkomsten heeft van meer dan 270.000 frank die bij overeenkomst zijn vrijgesteld en die niet in aanmerking komen voor de berekening van de belasting op de andere inkomsten van het gezin ' . »

Artikel 1 van de wet van 7 december 1988, zoals aangevuld bij artikel 21 van de wet van 28 december 1990 is, in het kader van de coördinatie van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, artikel 128, 4°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 geworden.

Die bepaling luidt voortaan :

« Art. 128. Voor de toepassing van deze afdeling en voor de berekening van de belasting worden gehuwde personen niet als echtgenoten maar als alleenstaande aangemerkt :

(...)

4° wanneer een echtgenoot beroepsinkomsten heeft van meer dan 270.000 frank die bij overeenkomst zijn vrijgesteld en die niet in aanmerking komen voor de berekening van de belasting op de andere inkomsten van het gezin.

In deze gevallen worden twee afzonderlijke aanslagen gevestigd en wordt de belasting voor elke betrokkene bepaald naar zijn eigen inkomsten en die van zijn kinderen waarvan hij het wettelijk genot heeft. »

V. In rechte

- A -

Memorie van de Ministerraad

A.1. Het systeem van het huwelijksquotiënt waarbij aan de thuis werkende echtgenoot een deel van het inkomen van de werkende echtgenoot wordt toegekend, past blijkens de parlementaire voorbereiding van de wet van 7 december 1988 in het kader van een gezins- en kindvriendelijke politiek waarbij wordt gestreefd naar een « herwaardering van de gezinstaken ».

Het huwelijksquotiënt komt naast de ééninkomensgezinnen ook ten goede aan de gezinnen met twee inkomens wanneer het tweede inkomen relatief laag is, inzonderheid wegens loopbaanonderbreking, werkloosheid of deeltijdse arbeid.

In strijd met het beoogde doel werd vastgesteld dat, ten gevolge van een leemte in de wet, een gezin waarin één echtgenoot vrijgestelde inkomsten zonder progressievoorbehoud verkrijgt en de andere echtgenoot gewone belastbare inkomsten geniet, toch aanspraak kon maken op de toekenning van het huwelijksquotiënt.

Artikel 21 van de wet van 28 december 1990 heeft aan die anomalie een einde gemaakt.

Door die maatregel wordt geen huwelijksquotiënt meer verleend aan die gezinnen, maar zal de echtgenoot met belastbare bedrijfsinkomsten anderzijds wel als alleenstaande recht hebben op een hogere belastingvrije som.

Het feit dat bepaalde inkomsten, krachtens interne wetsbepalingen van belasting vrijgesteld, geen invloed hebben op de toekenning van het huwelijksquotiënt, heeft geen schending van het gelijkheidsbeginsel tot gevolg. Het gaat om uitzonderingen op de algemene regel die verantwoord zijn door sociale, culturele of economische motieven en die tot doel hebben bepaalde in België behaalde inkomsten buiten het toepassingsveld van de inkomstenbelasting te houden. Het gaat om personen (mindervaliden, kunstenaars, oorlogsslachtoffers enz.) voor wie de wetgever het net zoals voor de thuiswerkende ouders, nodig heeft geacht dat ze « in het algemeen belang » anders worden behandeld dan de doorsnee-belastingplichtige.

De toestand van L. Micha is met die gevallen niet vergelijkbaar omdat in haar toestand van de vermelde sociale, culturele of economische motieven geen sprake kan zijn en omdat de toekenning aan de thuiswerkende echtgenoot van een deel van het inkomen van de werkende echtgenoot, past in het kader van een gezins- en kindvriendelijke politiek waarbij wordt gestreefd naar een herwaardering van de gezinstaken. De toestand van L. Micha is aan de werkingssfeer van die politiek vreemd.

De stelling van L. Micha leidt tot een onverantwoorde discriminatie tussen de belastingplichtigen die gehuwd zijn met een ambtenaar van supranationale instellingen en de anderen. Door die regeling zouden inderdaad internationale ambtenaren niet alleen van nationale belastinginkomsten vrijgesteld worden, maar zouden hun echtgenoot daarenboven aanspraak kunnen maken op een meer begunstigd belastingpercentage voor het beperkte gedeelte van de bedrijfsinkomsten dat aan de nationale fiscale wetgeving onderworpen blijft.

Memorie van L. Micha

A.2. De betwiste bepaling voert een verschil in behandeling in, dat niet redelijk verantwoord is, tussen belastingplichtigen van wie de echtgenoot inkomsten geniet die op grond van een internationale overeenkomst zijn vrijgesteld, zoals Europese ambtenaren, en belastingplichtigen van wie de echtgenoot inkomsten geniet die zijn vrijgesteld krachtens een internrechtelijke bepaling, door de eersten wel en de laatsten niet als alleenstaanden te beschouwen.

Wat betreft de inkomsten vrijgesteld krachtens een internrechtelijke bepaling en ontvangen door personen van wie de situatie met die van de Europese ambtenaren wordt vergeleken, verwijst L. Micha naar :

- de sociale uitkeringen opgesomd in artikel 41, § 1, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964 (artikel 38 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992),

- de subsidies, renten of pensioenen toegekend door de openbare machten of officiële instellingen aan geleerden, schrijvers of kunstenaars (artikel 41, § 2, 3°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964),

- de meerwaarden op goederen die gebruikt zijn voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid en die vrijgesteld zijn krachtens de artikelen 34 tot 40 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964, onder meer de meerwaarden die definitief en onvoorwaardelijk zijn vrijgesteld, zoals de meerwaarden op onbebouwde onroerende goederen gebruikt voor landbouw- of tuinbouwondernemingen (artikel 34, tweede lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964 - artikel 44, § 2, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992),

- de meerwaarden vrijgesteld onder voorwaarde van wederbelegging (artikel 32^{sexies} van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964 - artikel 47 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992),

- de pensioenen, renten, kapitalen of afkoopwaarden vrijgesteld krachtens artikel 32^{bis}, derde lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964 (artikel 39 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992),

- de stopzettingmeerwaarden bedoeld in artikel 40 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964 (artikel 46 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992).

De redenen voor de belastingvrijstelling zijn bij de beoordeling van het door de gewraakte bepaling doorgevoerde onderscheid niet relevant. Het is alleen relevant vast te stellen dat beide categorieën personen beroepsinkomsten genieten die van Belgische belasting zijn vrijgesteld en zich derhalve, wat dit betreft, in een identieke situatie bevinden.

Het doel van de betwiste bepaling om gezinnen waarvan één van de echtgenoten een internationaal ambtenaar is, wiens loon is vrijgesteld van nationale belasting ingevolge een verdrag, het voordeel van het huwelijksquotiënt te ontnemen, is niet legitiem.

De wetgever wist bij de invoering van het systeem van het huwelijksquotiënt door de wet van 7 december 1988 dat het systeem toepasselijk zou zijn in bepaalde gevallen waarin beide echtgenoten bedrijfsinkomsten (of vervangingsinkomsten) genieten, en in het bijzonder in gevallen waarin één van de echtgenoten bedrijfsinkomsten heeft die, hetzij krachtens een verdrag, hetzij krachtens een internrechtelijke bepaling, van belasting zijn vrijgesteld.

Een soortgelijke oplossing gold immers ook onder het vroegere systeem van de « splitsing » (« fractionnement ») (vroeger artikel 80 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, laatstelijk gewijzigd bij artikel 5 van de wet van 1 augustus 1985 (*Belgisch Staatsblad* van 6 augustus 1985) en thans opgeheven bij artikel 35, § 1, 7°, van de wet van 7 december 1988).

Men kan dan ook niet aanvaarden dat als rechtvaardiging van artikel 21 van de wet van 28 december 1990 wordt aangevoerd dat de toekenning van het huwelijksquotiënt in het geval waarin één echtgenoot vrijgestelde inkomsten heeft, de andere echtgenoot gewone belastbare bedrijfsinkomsten geniet « zeker nooit de bedoeling van de wetgever (is) ... geweest ».

Het doel of minstens de gevolgen van de ter beoordeling staande bepaling zijn strijdig met artikel 13 van het Protocol betreffende de voorrechten en immuniteiten van de Europese Gemeenschap dat zich verzet tegen elke nationale belasting, ongeacht haar aard of de wijze waarop zij wordt geheven, die tot gevolg heeft dat ambtenaren en overige personeelsleden van de Europese Gemeenschap direct of indirect worden belast op grond van de bezoldigingen die zij van de Europese Gemeenschap ontvangen, ook al wordt de betrokken belasting niet naar rata van de bezoldiging berekend.

Ten slotte staan de gevolgen van de betwiste bepaling niet in verhouding tot het nagestreefde doel, doordat ten gevolge van de coördinatie van het Wetboek van de inkomstenbelastingen bij koninklijk besluit van 10 april 1992, bekrachtigd bij de wet van 12 juni 1992, de betwiste bepaling voor de betrokken belastingplichtigen nog andere nefaste gevolgen heeft dan het verlies van het huwelijksquotiënt en die kennelijk niet werden beoogd door de wetgever.

Memorie van antwoord van de Ministerraad

A.3. De verzoekende partij voor de rechter ten gronde vergelijkt de belastingvrijstelling die aan Europese ambtenaren wordt verleend met een reeks internrechtelijke belastingvrijstellingen die het toekennen van een huwelijksquotiënt niet in de weg staan.

Die internrechtelijke belastingvrijstellingen beantwoorden evenwel aan zeer specifieke doeleinden, maken onderling geen homogene groep uit, en verschillen qua bestaansreden grondig van de vrijstelling verleend aan Europese ambtenaren, zodat tussen beide soorten vrijstellingen geen enkel verband kan worden gelegd.

Vooreerst valt op te merken dat de vrijstelling verleend aan de ambtenaren van de Europese Gemeenschap wordt toegestaan ten voordele van een persoon, die volledig aan de hoedanigheid van belastingplichtige (in de personenbelasting) ontsnapt, voor al hetgeen rechtstreeks of onrechtstreeks aan zijn persoonlijk statuut verbonden is.

De andere door L. Micha opgesomde vrijstellingen betreffen enkel afzonderlijke ontvangsten, waarvan de begunstigten in principe (ook voor die ontvangsten) de hoedanigheid van belastingplichtige in de personenbelasting behouden.

De inkomsten vallende onder de door L. Micha vermelde groepen 1 (sociale uitkeringen) en 2 (subsidies en dergelijke aan geleerden enz.) betreffen zeer specifieke gevallen, die aan de rand liggen van het eigenlijk begrip inkomsten, zoals bijvoorbeeld gezinsvergoedingen, vergoedingen voor geneeskundige verzorging en begrafenisnskosten, of vergoedingen wegens individuele verzekeringscontracten.

Andere van die vrijstellingen hebben tot voorwerp sociale tegemoetkomingen ten laste van de Schatkist (onder andere militaire oorlogsslachtoffers, tegemoetkomingen aan gehandicapten). In die gevallen steunt de vrijstelling naast het sociale aspect ook op budgettaire redenen : een belasting op die inkomsten zou de Staat verplichten de vergoedingen te verhogen.

De vrijstellingen door L. Micha vermeld in groep 5, verbonden aan de toepassing van artikel 32bis van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964, beantwoorden aan een totaal andere motivering. Het gaat over toekenningen die het gevolg zijn van vroegere stortingen, welke de belastingplichtige van zijn toenmalige inkomsten niet heeft kunnen of mogen aftrekken. De vrijstelling van de corresponderende uitkeringen beantwoordt aan een streven naar coherentie in het desbetreffende systeem, benevens haar motivatie van loutere billijkheid.

In het fiscaal stelsel van de meerwaarden ten slotte (groepen 3, 4 en 6 in de opsomming van L. Micha), is er van echte vrijstellingen geen sprake, omdat in bepaalde gevallen de nominale meerwaarde slechts een schijnwinst is en in andere gevallen de zogenaamde vrijstelling enkel impliceert dat een belastbare materie wordt verschoven.

De argumenten van L. Micha ontleend aan de inzichten van de wetgever zijn niet relevant. In de eerste plaats kan niet volgehouden worden dat de wetgever in 1988 de toekenning van het huwelijksquotiënt in gevallen zoals dat van L. Micha heeft gewild. En zelfs indien zulks het geval was, dan nog zou dit niet beletten dat de wetgever nadien, op grond van meer uitgebreide informatie, een beslissing in de andere richting zou treffen.

Wat de opgeworpen strijdigheid met het Europees gemeenschapsrecht betreft, deze is vreemd aan de schending van het gelijkheidsbeginsel.

Ten slotte valt de door L. Micha geopende discussie over de coördinatie van het Wetboek van de inkomstenbelastingen bij het koninklijk besluit van 10 april 1992 en bekrachtigd bij de wet van 12 juni 1992 buiten het onderwerp van de prejudiciële vraag en buiten de perken van dit debat.

Memorie van antwoord van L. Micha

A.4. De Ministerraad houdt voor dat de betwiste ongelijke behandeling op een objectief criterium berust en redelijk verantwoord is, vermits de internrechtelijke belastingvrijstellingen zijn gesteund op motieven van sociale, culturele en economische aard, terwijl voor de verdragsrechtelijke belastingvrijstellingen geen dergelijke motieven voorhanden zijn.

De Ministerraad stelt ook dat de internrechtelijke belastingvrijstellingen hun verantwoording vinden in « het algemeen belang » en gaat ervan uit dat dit niet geldt voor de verdragsrechtelijke vrijstellingen.

De vermeende verantwoording die de Ministerraad voor de ingevoerde ongelijkheid geeft, is noch relevant, noch correct. De reden van de belastingvrijstelling is, wat het systeem van het huwelijksquotiënt betreft, niet relevant. Met het systeem van het huwelijksquotiënt beoogde de wetgever in 1988 een zekere tegemoetkoming te creëren voor gezinnen waarin slechts één echtgenoot beroepsinkomsten heeft.

Als gezinnen met één beroepsinkomen werden ook beschouwd de gezinnen waarin één van de echtgenoten beroepsinkomsten genoot die van belasting zijn vrijgesteld.

Met artikel 21 van de wet van 28 december 1990 wilde de wetgever klaarblijkelijk die assimilatie opheffen. Hij heeft het echter enkel en alleen gedaan voor de gezinnen waarin één van de echtgenoten beroepsinkomsten heeft die ingevolge een verdrag van nationale belasting zijn vrijgesteld.

Bovendien moet worden opgemerkt dat de verwijzing naar de « sociale, culturele en economische motieven » voor de internrechtelijke belastingvrijstellingen slechts een zeer relatief belang kan hebben.

In feite bepaalt een vaak wisselende fiscale overheidspolitiek de inhoud en de vorm van de vrijstellingen en bestaat er geen algemeen geldende en gestructureerde motivatie voor die vrijstellingen.

De bewering dat de internrechtelijke belastingvrijstellingen niet vergelijkbaar zijn met de verdragsrechtelijke, is niet correct.

De stelling van de Ministerraad dat de internrechtelijke belastingvrijstellingen verantwoord zijn door sociale, culturele of economische motieven en door « het algemeen belang » en dat een dergelijke verantwoording niet voorhanden is wat betreft de verdragsrechtelijke vrijstelling, is onjuist.

Verdragsrechtelijke en internrechtelijke vrijstellingen kunnen betrekking hebben op inkomsten die dezelfde kenmerken vertonen of minstens zeer gelijkend zijn.

De « sociale, culturele en economische » motieven die worden aangevoerd ter verantwoording voor de internrechtelijke belastingvrijstelling van bepaalde inkomsten, zijn geenszins determinerend of voldoende om een

verschillende behandeling met de verdragsrechtelijke vrijstellingen te verantwoorden.

Wanneer de Ministerraad stelt dat de internrechtelijke belastingvrijstellingen werden ingevoerd om redenen van « algemeen belang », dan geldt dit evenzeer, zo niet des te meer, voor de verdragsrechtelijke belastingvrijstellingen.

Het volstaat te verwijzen naar de belastingvrijstelling die toepasselijk is op de beroepsinkomsten van Europese ambtenaren. Die vrijstelling past in het kader van het algemeen principe van het internationaal recht ingevolge hetwelk de beroepsinkomsten van ambtenaren van internationale organisaties worden vrijgesteld van nationale belastingen.

Wat de Europese Gemeenschap betreft, moet overigens gesteld worden dat een dergelijke vrijstelling de enige manier is om het goede functioneren te waarborgen van het ambtenarenkorps dat instaat voor de werking en de ontwikkeling van de gemeenschappelijke markt. De vrijstelling bestaat dus in het belang van de Europese Gemeenschap en teneinde een gelijke behandeling van het personeel van de Europese Gemeenschap te verzekeren, mede gelet op het bestaan van een aparte Europese belasting.

Het is ten slotte onjuist om, voor de beoordeling van de betwiste wetsbepaling, de « belastingplichtigen die gehuwd zijn met een ambtenaar van een supranationale instelling » te plaatsen tegenover de « andere » belastingplichtigen.

Vooreerst is het zo dat de eerste categorie uiteraard ruimer is en moet worden omschreven als de belastingplichtigen die gehuwd zijn met personen die beroepsinkomsten genieten die krachtens een internationaalrechtelijke bepaling van nationale belasting zijn vrijgesteld zonder progressievoorbehoud.

Bovendien moet die categorie niet geplaatst worden tegenover de andere belastingplichtigen in het algemeen, maar wel tegenover de belastingplichtigen die gehuwd zijn met personen die beroepsinkomsten genieten die krachtens een internrechtelijke bepaling van belasting zijn vrijgesteld.

- B -

B.1. Het stelsel van het huwelijksquotiënt werd ingevoerd bij artikel 4 van de wet van 7 december 1988 en is thans vervat in de artikelen 87 en 88 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992.

« Die regeling bestaat erin dat een gedeelte van het bedrijfsinkomen van de ene echtgenoot ten belope van 30 pct., met een maximum van 270.000 frank, aan de andere echtgenoot wordt toegekend en in hoofde van deze laatste als bedrijfsinkomen afzonderlijk en tegen het eigen tarief wordt belast » (Memorie van toelichting, *Gedr. St.*, Senaat, B.Z. 1988, nr. 440-1, p. 8).

Het maximumbedrag van 270.000 frank wordt jaarlijks aangepast aan het indexcijfer van de consumptieprijzen van het Rijk.

B.2. Met het invoeren van het huwelijksquotiënt beoogde de wetgever het scheppen van een

kind- en gezinsvriendelijk fiscaal klimaat. De maatregel komt ten goede aan ééninkomensgezinnen en streeft naar een herwaardering van de gezinstaken en het valoriseren van de thuiswerkende echtgenoot; hij komt tevens ten goede aan gezinnen met twee inkomens waarvan het tweede inkomen relatief laag is (*Gedr. St.*, Senaat, 1988-1989, nr. 440-2, p. 11).

B.3. Vóór de wet van 28 december 1990 werd door de overheid en de belastingadministratie aanvaard dat de internationale ambtenaren, die niet de exceptie van fiscale woonplaats genieten en die bijgevolg in beginsel onderworpen zijn aan de personenbelasting in België, maar van wie het loon krachtens internationale verdragen is vrijgesteld zonder progressievoorbehoud, het huwelijksquotiënt konden genieten indien hun echtgenoot inkomsten ontvangt die in de personenbelasting belastbaar zijn (*Bulletin « Vragen en antwoorden »*, Kamer, 1989-1990, p. 8832; *Circ. nr. Ci.D. 19/402.192* van 28 september 1990; *Bulletin der Belastingen*, 1990, nr. 2709 e.v.).

B.4. Artikel 21 van de wet van 28 december 1990 heeft het voordeel van het huwelijksquotiënt voor die categorie van personen afgeschaft. Ter motivering van die maatregel wordt in de parlementaire voorbereiding erop gewezen dat het nooit de bedoeling van de wetgever is geweest om aan internationale ambtenaren, zoals Europese ambtenaren, van wie de inkomsten zonder progressievoorbehoud van belasting zijn vrijgesteld, het voordeel van het huwelijksquotiënt toe te kennen (*Gedr. St.*, Senaat, 1990-1991, nr. 1166-2, pp. 7-8; *Gedr. St.*, Kamer, 1990-1991, nr. 1366-1, p. 12, en nr. 1366-6, p. 46).

B.5. De verwijzende rechter vraagt het Hof of artikel 21 van de wet van 28 december 1990 strijdig is met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet (vroegere artikelen 6 en 6bis). Uit de motieven van de verwijzingsbeslissing, het dossier van de rechtspleging en de bij het Hof ingediende stukken blijkt dat de situatie van de belastingplichtigen wier echtgenoten beroepsinkomsten genieten die vrijgesteld zijn krachtens een internationale overeenkomst, zoals Europese ambtenaren, wordt vergeleken met de situatie van belastingplichtigen wier echtgenoten beroepsinkomsten genieten die vrijgesteld zijn krachtens internrechtelijke bepalingen, nu het systeem van het huwelijksquotiënt op de laatste categorie nog wel en op de eerste categorie niet meer van toepassing is.

B.6. Om de bestaanbaarheid van de in het geding zijnde normen met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet te beoordelen, dient het Hof eerst te onderzoeken of de categorieën van personen ten aanzien van wie een ongelijkheid wordt aangevoerd, voldoende vergelijkbaar zijn.

B.7. De internrechtelijke belastingvrijstellingen waaraan wordt gerefereerd kunnen in drie groepen worden ingedeeld.

B.7.1. De eerste groep omvat een aantal sociale en culturele vrijstellingen.

Tot de sociale vrijstellingen behoren onder meer de wettelijke kraamgelden en kinderbijslagen, oorlogspensioenen, overheidstegemoetkomingen aan mindervaliden of gehandicapten, toelagen die in bepaalde gevallen worden toegekend voor geneeskundige verzorging en voor begrafeniskosten, vergoedingen verkregen ter uitvoering van een individueel verzekeringscontract tegen lichamelijke ongevallen enz. De wetgever heeft die toelagen vanwege hun sociaal karakter niet willen belasten; zij maken het voorwerp van een vrijstelling uit.

De culturele vrijstelling waaraan wordt gerefereerd, betreft de prijzen, subsidies, renten of pensioenen door de openbare machten of officiële instellingen verleend aan geleerden, schrijvers of kunstenaars. Die vrijstelling, die vervat was in artikel 41, §2, 3°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964, doch thans niet meer voorkomt onder de sociale en culturele vrijstellingen vervat in artikel 38 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, had in de praktijk een relatief beperkt toepassingsgebied; zij verhinderde bovendien niet dat de genoemde inkomsten konden worden belast als beroepsinkomsten wanneer ze gestort waren als bezoldiging voor bewezen diensten of als diverse inkomsten onder de voorwaarden van het vroegere artikel 67, 2°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964.

B.7.2. De tweede groep internrechtelijke belastingvrijstellingen omvat de pensioenen, renten, kapitalen of afkoopwaarden bedoeld in artikel 32*bis*, derde lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964 (artikel 39 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992). Het gaat hier om zeer beperkte afwijkingen van de algemene regel dat pensioenen en daarmee gelijkgestelde vervangingsinkomens in principe belastbaar zijn. De vrijstelling wordt slechts verleend voor pensioenen, renten, kapitalen of afkoopwaarden waarvoor bij hun vestiging of aanleg geen fiscale tegemoetkoming is genoten.

B.7.3. De laatste groep belastingvrijstellingen waarnaar wordt verwezen heeft betrekking op meerwaarden.

De bedoelde vrijstellingen zijn uitzonderingen op de belasting van meerwaarden zoals die is vastgesteld in diverse bepalingen van titel II, afdeling IV, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, en worden slechts verleend onder zeer strikte voorwaarden. In het merendeel van de gevallen gaat het hetzij om beperkte of gedeeltelijke vrijstellingen, hetzij om tijdelijke of voorlopige vrijstellingen doordat de bedoelde meerwaarden onderworpen zijn aan een stelsel van uitgestelde of gespreide belastingheffing, hetzij om voorwaardelijke vrijstellingen die kunnen worden ingetrokken. De belastingvrijstelling van de bedoelde meerwaarden als beroepsinkomsten belet ook niet dat ze in sommige gevallen als diverse inkomsten kunnen worden belast; aldus, bij voorbeeld, de uitdrukkelijk genoemde meerwaarde op onbebouwde onroerende goederen gebruikt voor landbouw- of tuinbouwondernemingen.

B.8. Uit het bovenstaande blijkt dat de vrijstelling van beroepsinkomsten op grond van een internationale overeenkomst die het gehele inkomen van de belastingplichtige aan de Belgische belasting onttrekt, naar haar aard, omvang en draagwijdte fundamenteel verschilt van de internrechtelijke belastingvrijstellingen waaraan wordt gerefereerd, die gemeenschappelijk hebben dat ze een beperkte draagwijdte vertonen en de belastingplichtige voor zijn andere inkomsten niet aan de Belgische belasting onttrekken.

B.9. Hieruit volgt dat de belastingplichtigen van wie de echtgenoot bedrijfsinkomsten heeft die op grond van een internationale overeenkomst zijn vrijgesteld, enerzijds, en de belastingplichtigen van wie de echtgenoot inkomsten geniet die zijn vrijgesteld krachtens het interne recht, anderzijds, geen voldoende vergelijkbare categorieën uitmaken ten aanzien van de in artikel 21 van de wet van 28 december 1990 vervatte regeling, die de eersten wel en de anderen niet van het voordeel van het huwelijksquotiënt uitsluit.

Bijgevolg kan die bepaling de artikelen 10 en 11 van de Grondwet niet schenden.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 21 van de wet van 28 december 1990 betreffende verscheidene fiscale en niet-fiscale bepalingen, dat, voor de toepassing van de wet van 7 december 1988 houdende hervorming van de inkomstenbelasting en wijziging van de met het zegel gelijkgestelde taksen, met «alleenstaanden» gelijkstelt «de belastingplichtigen waarvan de echtgenoot bedrijfsinkomsten heeft van meer dan 270.000 frank die bij overeenkomst zijn vrijgesteld en die niet in aanmerking komen voor de berekening van de belasting op de andere inkomsten van het gezin » schendt de artikelen 10 en 11 van de Grondwet niet.

Aldus uitgesproken in het Nederlands en het Frans, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof, op de openbare terechtzitting van 12 januari 1995.

De griffier,

De voorzitter,

L. Potoms

L. De Grève