

Rolnummer 6393
Arrest nr. 111/2017 van 12 oktober 2017

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vraag betreffende artikel 134 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg Luxemburg, afdeling Aarlen.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters J. Spreutels en E. De Groot, en de rechters A. Alen, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, F. Daoût en T. Giet, bijgestaan door de griffier F. Meersschaut, onder voorzitterschap van voorzitter J. Spreutels,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging

Bij vonnis van 6 april 2016 in zake Benoît Bams en Carine Marliere tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 8 april 2016, heeft de Rechtbank van eerste aanleg Luxemburg, afdeling Aarlen, de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 134 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, in die zin geïnterpreteerd dat het de aanrekening van de toeslag op de belastingvrije som voor een kind ten laste bij de echtgenoot met het hoogste belastbare inkomen oplegt, zelfs wanneer dat inkomen is vrijgesteld krachtens een internationaalrechtelijke bepaling die voorziet in de vrijstelling ervan onder progressievoorbehoud, waardoor dat fiscale voordeel aldus verloren gaat, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, wanneer een gemeenschappelijke aanslag wordt gevestigd ? ».

Memories zijn ingediend door :

- Benoît Bams en Carine Marliere, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. J. Oprenyeszk, advocaat bij de balie te Brussel;
- de Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. J. Fekenne, advocaat bij de balie te Luik.

Benoît Bams en Carine Marliere hebben ook een memorie van antwoord ingediend.

Bij beschikking van 7 juni 2017 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers F. Daoût en T. Merckx-Van Goey 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 21 juni 2017 en de zaak in beraad zal worden genomen.

Aangezien geen enkel verzoek tot terechtzitting werd ingediend, is de zaak op 21 juni 2017 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 zijn gehuwd en hebben drie kinderen ten laste. Als Belgische inwoners zijn zij onderworpen aan de personenbelasting.

De eiser voor de verwijzende rechter is ambtenaar bij de internationale organisatie Eurocontrol. Zijn wedden en lonen zijn vrijgesteld van de Belgische belasting overeenkomstig artikel 3 van het Aanvullend Protocol van 6 juli 1970 bij het Internationaal Verdrag tot samenwerking in het belang van de veiligheid van de luchtvaart « Eurocontrol » van 13 december 1960. Die vrijstelling geldt onder progressievoorbehoud.

Op 10 februari 2014 dienen de eisers voor de verwijzende rechter een bezwaarschrift in tegen het aanslagbiljet dat zij op 13 december 2013 hebben ontvangen. Zij betwisten met name de toepassing, op de eiser, van de belastingaftrekken (vermeerdering van de som van de belastingvrije inkomsten) waarin is voorzien voor kinderen ten laste en de belastingverminderingen voor langetermijnsparen, dienstencheques en groene energie, en groene leningen.

Het feit dat die voordelen worden toegepast op de eiser voor de verwijzende rechter, terwijl hij uitsluitend beschikt over inkomsten die van de Belgische belasting zijn vrijgesteld, zou het verlies van die fiscale voordelen voor zijn gezin met zich meebrengen.

De eisers voor de verwijzende rechter zien daarin een ongelijke behandeling door België van zijn belastingplichtige inwoners ten aanzien van de inaanmerkingneming van hun persoonlijke en familiale situatie wanneer zij vrijgestelde inkomsten innen met progressievoorbehoud.

Bij beslissing van de directeur van de belastingen van 23 april 2014 verwerpt de administratie het bezwaarschrift van de voormelde eisers, die beslissen om een beroep voor de verwijzende rechter in te stellen.

III. *In rechte*

- A -

A.1.1. De eisers voor de verwijzende rechter merken op dat het beginsel van de aanrekening van de belastingvoordelen voor kinderen ten laste bij de echtgenoot met het hoogste belastbare inkomen, is ingevoerd bij een wet van 10 augustus 2001 houdende hervorming van de personenbelasting. Die regel was toen opgenomen in artikel 134, § 2, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 1992). Uit de parlementaire voorbereiding van de wet van 10 augustus 2001 blijkt dat één van de krachtlijnen van het ontwerp erin bestond een doelstelling van « neutraliteit ten opzichte van de samenlevingsvorm » na te streven door de voor gehuwde paren nadelige maatregelen op te heffen. De regel is verplaatst naar artikel 134, § 4, van het WIB 1992 bij een wet van 13 december 2012 houdende fiscale en financiële bepalingen.

A.1.2. De eisers voor de verwijzende rechter onderstrepen dat het Hof reeds kennis heeft moeten nemen van vergelijkbare prejudiciële vragen in het arrest nr. 100/2013 van 9 juli 2013 en in het arrest nr. 68/2014 van 24 april 2014. Bij dat tweede arrest heeft het Hof zijn rechtspraak herzien in het licht van de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie.

In de onderhavige zaak moet het Hof zich uitspreken over het verschil in behandeling tussen, enerzijds, een echtpaar met kinderen ten laste waarbij een van de echtgenoten inkomsten ontvangt die zijn vrijgesteld door een internationale overeenkomst « zetelakkoord » die voorziet in de vrijstelling van zijn inkomsten met progressievoorbehoud (aanrekening van de fiscale voordelen bij de belastingplichtige met het hoogste belastbare inkomen) en, anderzijds, een echtpaar met kinderen ten laste van wie een van de echtgenoten inkomsten ontvangt die zijn vrijgesteld door een overeenkomst tot voorkoming van dubbele belasting.

A.1.3. De eisers voor de verwijzende rechter voeren aan dat, in de veronderstelling dat die overeenkomst nog steeds actueel is, de lering uit het arrest nr. 100/2013 lijkt te moeten worden afgewezen, gelet op de omkering van de rechtspraak bij het arrest nr. 68/2014. Het risico dat men twee keer het belastingvoordeel voor kinderen ten laste zou genieten, zou immers niet bestaan voor een ambtenaar van Eurocontrol bij ontstentenis van elementen van vreemdelingschap, daar België de enige Staat is die hem een dergelijk voordeel kan verlenen. Het zou derhalve niet correct zijn te verklaren dat de ambtenaren van Eurocontrol net als een fiscaal inwoner van een andere lidstaat alle voordelen zouden genieten die zijn verbonden aan de persoonlijke en familiale situatie waarin de ter zake toepasselijke reglementering voorziet.

Er wordt aangevoerd dat het feit dat de ambtenaren van Eurocontrol een uitkering voor kinderen ten laste en een niet belastbare schooltoelage genieten, geen belastingvoordeel vormt dat door Eurocontrol aan haar ambtenaren wordt toegekend, maar wel een uitkering van sociale aard.

A.1.4. De eisers voor de verwijzende rechter voeren overigens aan dat de lering uit het arrest nr. 68/2014 van 24 april 2014 te dezen kan worden toegepast, hoewel het niet gaat om inkomsten die in een andere lidstaat van de Europese Unie worden geïnd. Er zou moeten worden vastgesteld dat de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie waarop het Hof steunt, de discriminatie belicht waarvan de belastingplichtigen die vrijgestelde inkomsten innen waarop belastingaftrekken voor een gezin ten laste worden aangerekend, het slachtoffer zijn.

De situatie van de eiser voor de verwijzende rechter zou vergelijkbaar zijn met die welke wordt beoordeeld in de arresten van het Hof van Justitie van de Europese Unie in zoverre hij vrijgestelde inkomsten ontvangt onder progressievoorbehoud en in zoverre hij in de onmogelijkheid verkeert om de integrale persoonlijke aftrekken te genieten in zijn Staat van verblijf, België.

A.1.5. De eiser voor de verwijzende rechter beweert te dezen te worden geconfronteerd met een omgekeerde discriminatie. Door de toepassing van artikel 134 van het WIB 1992 zou de nationale situatie immers worden gediscrimineerd ten opzichte van een transnationale situatie waarin het gemeenschapsrecht voorziet. De verschillende stappen van de redenering om na te gaan of een dergelijke discriminatie bestaat, worden uiteengezet teneinde het bestaan ervan te dezen aan te tonen.

A.1.6. Volgens de eisers voor de verwijzende rechter zou hun situatie aldus vergelijkbaar zijn met die welke in het arrest nr. 68/2014 wordt beoogd, waarbij de ontstentenis van elementen van vreemdelingschap niet volstaat om de voorwaarden inzake vergelijkbaarheid te ontkrachten. Het criterium van onderscheid zou bestaan in het al dan niet aanwezig zijn van een grensoverschrijdend element.

De eisers voor de verwijzende rechter onderzoeken vervolgens de relevantie van het verschil in behandeling in het licht van de nagestreefde doelstellingen, namelijk de neutraliteit ten aanzien van de samenlevingsvormen, de maximale benutting van het voordeel voor het echtpaar in zijn geheel, de uitsluiting van de belastingplichtigen die vrijgestelde beroepsinkomsten ontvangen zonder progressievoorbehoud van het belastingkrediet voor kinderen ten laste en, ten slotte, het voorkomen dat sommige belastingplichtigen de vermindering voor kinderen ten laste twee keer kunnen genieten.

Het zou evident zijn dat het in het geding zijnde verschil in behandeling niet tot gevolg zou hebben de eerste twee doelstellingen te verwezenlijken. Gehuwd zijn met een ambtenaar van Eurocontrol zou immers fiscaal nadelig zijn en het voordeel voor het echtpaar bestaande uit een ambtenaar van Eurocontrol zou niet maximaal benut zijn.

De derde doelstelling zou evenmin bereikt zijn, daar de ambtenaren van Eurocontrol geen vrijstelling van inkomsten zonder progressievoorbehoud genieten.

De eisers voor de verwijzende rechter voegen in verband met die derde doelstelling eraan toe dat het erom gaat de belastingplichten die vrijgestelde beroepsinkomsten zonder progressievoorbehoud genieten, uit te sluiten van het voordeel van het belastingkrediet – te dezen een terugbetaling ten voordele van de belastingplichtige indien het belastingvoordeel wegens gezinslast niet volledig kan worden aangerekend op belastbare inkomsten – maar niet van de toepassing van de vermeerdering van de belastingvrije som van de inkomsten voor kinderen ten laste.

Ten slotte voeren de eisers voor de verwijzende rechter, ten aanzien van de laatste doelstelling, aan dat het risico dat het belastingvoordeel voor kinderen ten laste twee keer wordt genoten, niet bestaat voor een ambtenaar van Eurocontrol.

A.1.7. In ondergeschikte orde voeren de eisers voor de verwijzende rechter aan dat, indien het Hof zou besluiten dat het verschil in behandeling toelaat het nagestreefde doel te bereiken, dan nog in elk geval zou moeten worden vastgesteld dat niet is voldaan aan de evenredigheidsvoorwaarde.

De eisers voor de verwijzende rechter merken op dat zij Belgische belastingplichtigen zijn met kinderen ten laste en het recht hebben de belastingvoordelen te genieten waarin voor een gezinslast is voorzien, net als eender welk gezin met kinderen ten laste. Het feit dat een van beiden een internationaal ambtenaar is die onder progressievoorbehoud is vrijgesteld, zou het geenszins mogelijk maken een verschil in behandeling ten opzichte van de andere belastingplichtigen die in dezelfde situatie verkeren, redelijk te verantwoorden, rekening houdend met het bij artikel 134 van het WIB 1992 nagestreefde doel.

A.1.8. Bovenop die actieve discriminatie zou een passieve discriminatie komen, in zoverre een ambtenaar van een internationale organisatie die bij overeenkomst vrijgestelde inkomsten ontvangt onder progressievoorbehoud, fiscaal op dezelfde manier zou worden behandeld, ongeacht of hij al dan niet kinderen ten laste heeft.

A.2.1. De Ministerraad verwijst in zijn memorie naar het arrest van Hof van Cassatie van 30 oktober 2015.

A.2.2. De Ministerraad steunt op de toepasselijke reglementering en wijst erop dat, *de facto*, zonder rekening te houden met de uitkeringen wegens kinderen ten laste en de schooltoelage die worden uitbetaald en die niet worden opgenomen in de belastbare grondslag, voor het bepalen van het nettoloon van de eiser voor de verwijzende rechter rekening wordt gehouden met het feit dat hij kinderen had. Dat nettoloon is hoger dan dat van een andere ambtenaar van Eurocontrol die zich in dezelfde situatie zou bevinden, maar geen kinderen ten laste zou hebben, aangezien de op de leden van de Europese instellingen toepasselijke reglementering voorziet in een lagere belasting voor de personeelsleden met kinderen ten laste. De Ministerraad leidt hieruit af dat de gezinssituatie van de eiser voor de verwijzende rechter wel degelijk in aanmerking is genomen in het kader van de belasting die hij binnen het agentschap Eurocontrol heeft gedragen, zodat de eisers voor de verwijzende rechter geen enkele discriminatie ondergaan doordat zij de verhoging van de belastingaftrek wegens kinderen ten laste bij het bepalen van de in België te betalen belasting niet kunnen genieten. Zij hebben immers een vermindering wegens kinderen ten laste kunnen genieten die haar grondslag vindt in de belastingwet die van toepassing is op de ambtenaren van de Europese instellingen die het ontvangen nettoloon verhoogt.

A.2.3. De Ministerraad besluit hieruit dat het in de prejudiciële vraag aangeklaagde verschil in behandeling betrekking heeft op twee categorieën van personen die zich in wezenlijk verschillende situaties bevinden, zodat zij niet met elkaar kunnen worden vergeleken.

A.2.4. In ondergeschikte orde geeft de Ministerraad aan dat, sinds het aanslagjaar 2005, wanneer een gemeenschappelijke belasting wordt gevestigd, de toeslagen op de belastingvrije sommen worden toegekend aan de echtgenoot met het hoogste belastbare inkomen. Aangezien de ambtenaar die de van belasting in België vrijgestelde inkomsten van Eurocontrol ontvangt, reeds verminderingen wegens kinderen ten laste heeft kunnen genieten, zou de door de verwijzende rechter gesuggereerde discriminatie alleen bestaan in zoverre de belastingaftrek of de belastingvermindering voor kinderen ten laste die het gezin van de belastingplichtige die de wedden en lonen van Eurocontrol ontvangt, reeds heeft genoten in het kader van het belastingstelsel dat specifiek voor hem geldt, minder zou bedragen dan de aftrek of vermindering die hetzelfde gezin zou hebben genoten indien het dezelfde bedragen van wedden en lonen van uitsluitend Belgische oorsprong had geïnd. De Ministerraad is van mening dat het in dit stadium onderzochte verschil in behandeling niet dermate duidelijk is dat het een discriminerend karakter zou vertonen.

A.2.5. In nog meer ondergeschikte orde, indien het Hof het bestaan van een verboden discriminatie zou vaststellen, zou er enkel een verschil in behandeling bestaan dat niet redelijk verantwoord is in het licht van het legitieme doel van de Belgische wet, in zoverre het door het echtpaar verkregen voordeel in het kader van het bijzondere belastingstelsel voor de wedden afkomstig van een internationale organisatie, bij overeenkomst vrijgesteld onder progressievoorbehoud, kleiner zou zijn dan het door een echtpaar verkregen voordeel in het kader van het algemene belastingstelsel voor de Belgische inwoners die inkomsten ontvangen die normaal gezien belastbaar zijn en van Belgische oorsprong zijn. Volgens de Ministerraad zou die oplossing toelaten de lering uit het arrest van het Hof nr. 100/2013 in acht te nemen.

A.2.6. Ten aanzien van het tweede onderdeel van de prejudiciële vraag voert de Ministerraad aan dat de twee categorieën van belastingplichtigen die met elkaar worden vergeleken, wezenlijk verschillend zijn in het licht van artikel 134 van het WIB 1992, aangezien, in het geval van de eisers voor de verwijzende rechter, geen enkel element van vreemdelingschap bestaat. Volgens de Ministerraad blijkt uit het arrest nr. 68/2014 van 24 april 2014 dat de schending van de grondwettelijke regel van gelijkheid en niet-discriminatie door artikel 134 van het WIB 1992 alleen bestaat in zoverre dat artikel toepassing vindt in een situatie die aanleiding kan geven tot de uitoefening van het recht op het vrije verkeer van werknemers. Te dezen is dat echter niet het geval, aangezien er geen element van vreemdelingschap bestaat bij de uitoefening van de activiteit van de eiser voor de verwijzende rechter in het geval van Eurocontrol. Het vrije verkeer van werknemers als fundamentele vrijheid, zou dus niet kunnen worden belemmerd.

A.2.7. In ondergeschikte orde geeft de Ministerraad aan dat, indien het Hof de situatie van het hoogste inkomen afkomstig van Eurocontrol zou gelijkstellen met de situatie van het hoogste inkomen afkomstig uit een ander lidstaat van de Europese Unie, dan nog zou moeten worden opgemerkt dat geen enkele interne of

supranationale wetsbepaling voorschrijft dat het fiscale voordeel verbonden aan de gezinssituatie een tweede keer wordt toegekend aan de ambtenaar van Eurocontrol die dat voordeel reeds een eerste keer heeft genoten. De Ministerraad voegt eraan toe dat, teneinde elke extra discriminatie tussen de belastingschuldigen die in België verblijven, te voorkomen, zou moeten worden opgemerkt dat de door de verwijzende rechter aangegeven discriminatie alleen zou bestaan in zoverre de belastingaftrek of de belastingvermindering wegens kinderen ten laste die het gezin van de belastingplichtige die wedden en lonen van Eurocontrol ontvangt, reeds heeft genoten in het kader van de belastingregeling die specifiek voor hem geldt, kleiner zou zijn dan de aftrek of vermindering die hetzelfde gezin zou hebben genoten wanneer het dezelfde bedragen in wedden en lonen afkomstig uit België zou ontvangen. Die oplossing zou toelaten de lering uit het arrest van het Hof nr. 100/2013 van 9 juli 2013 in acht te nemen, lering die is gematigd door het arrest nr. 68/2014, waarbij dat laatste te dezen evenwel niet zou kunnen worden overgenomen, aangezien het gaat om Belgische inwoners die geen inkomsten in een ander lidstaat hebben genoten.

A.3.1. In hun memorie van antwoord voeren de eisers voor de verwijzende rechter aan dat het arrest van het Hof van Cassatie van 30 oktober 2015 het debat niet uitholt, in zoverre de vonnisgerechten andere argumenten van de concluanten hebben ingewilligd waarover het Hof van Cassatie zich niet heeft uitgesproken, te dezen het argument afgeleid uit de schending van artikel 3 van het Aanvullend Protocol van 6 juli 1970 bij het Internationaal Verdrag tot samenwerking in het belang van de veiligheid van de luchtvaart « Eurocontrol ».

A.3.2. De eisers voor de verwijzende rechter merken op dat de administratie steunt op artikel 134 van het WIB 1992 om, ten aanzien van de eiser, belastingaftrekken toe te passen waarin voor kinderen ten laste is voorzien. Voor de aan de eiser voor de verwijzende rechter toegekende belastingverminderingen zijn vergelijkbare wetsbepalingen toegepast door de administratie, te dezen artikel 145/23 van het WIB 1992, alsook artikel 145/24, § 1, zesde lid, en § 3, vierde lid, van hetzelfde Wetboek.

Uit een gecombineerde toepassing van artikel 6 van het WIB 1992 en artikel 23, § 2, van dat Wetboek zou voortvloeien dat, teneinde het belastbaar inkomen voor de eiser voor de verwijzende rechter te bepalen, de administratie geen rekening kan houden met zijn vrijgestelde inkomsten, zodat hij gedurende het betrokken jaar geen belastbare inkomsten heeft ontvangen. De administratie zou bijgevolg voor hem de belastingaftrekken voor kinderen ten laste, alsook de belastingverminderingen voor dienstencheques, groene leningen en energiebesparende uitgaven wat zijn echtgenote betreft hebben moeten toepassen. De administratie zou derhalve de artikelen 134, 145/23 en 145/24 van het WIB 1992 hebben geschonden. Verschillende vonnisgerechten zouden die redenering hebben gevolgd die door het arrest van het Hof van Cassatie van 30 oktober 2015 evenwel in het geding zou zijn gebracht.

A.3.3. De eisers voor de verwijzende rechter voeren aan dat het feit dat op de eiser een vermeerdering is toegepast van de belastingvrije som van de inkomsten voor kinderen ten laste, terwijl die inkomsten reeds van belasting zijn vrijgesteld, een schending inhoudt van artikel 3 van het Aanvullend Protocol van 6 juli 1970.

De eisers voor de verwijzende rechter merken voorts op dat artikel 6 van het WIB 1992 bestanddelen definieert van de belastbare grondslag in de inkomstenbelasting. Op het vlak van de berekening van de belasting geniet de eiser allereerst een belastingvermindering op de verhoogde belastingvrije som. Vervolgens doet een belastingvermindering voor vrijgestelde buitenlandse inkomsten het bedrag van de belasting op die inkomsten teniet. Die belastingvermindering voor vrijgestelde buitenlandse inkomsten zou hebben volstaan om zijn belasting tot nul te herleiden. De inaanmerkingneming van de aftrekken wegens kinderen ten laste te zijnen aanzien, terwijl die onnodig is, leidt dus ertoe dat hij het genot van dat belastingvoordeel voor zijn gezin verliest.

De eisers voor de verwijzende rechter preciseren dat het voormelde Protocol de inkomsten van ambtenaren van Eurocontrol vrijstelt onder progressievoorbehoud. Het vormt echter een internationale publiekrechtelijke regel die voorrang heeft op het intern recht. De bevoegdheid van de Belgische Staat betreft alleen het bepalen van de aanslagvoet die van toepassing is op de andere inkomsten van de eiser voor de verwijzende rechter. Volgens de eisers voor de verwijzende rechter respecteren de voorwaarden in het Belgisch fiscaal recht voor de toepassing van de vrijstelling met progressievoorbehoud waarin het Protocol voorziet, niet de perken van de fiscale bevoegdheid van de Belgische Staat. Belastingvrije inkomsten worden immers opgenomen in de belastbare grondslag ondanks het Protocol. Vervolgens wordt een belastingvermindering voor inkomsten afkomstig uit het buitenland toegepast om de belasting met betrekking tot die vrijgestelde inkomsten te herleiden tot nul. Dat beginsel zou het beginsel van de door het Protocol opgelegde vrijstelling niet in acht nemen, namelijk dat een vrijgesteld inkomen niet kan worden opgenomen in de belastbare grondslag. Die praktijk zou bovendien leiden tot een verhoging van de belastbare grondslag van de echtgenoot van de eiser voor de

verwijzende rechter wegens het verlies van het voordeel van de vermeerdering van de belastingvrije som van inkomsten wegens kinderen ten laste.

Volgens de eisers voor de verwijzende rechter vermag de Belgische Staat alleen rekening te houden met de andere inkomsten van begunstigden van wedden en lonen voor het bepalen van de belasting die moet worden betaald op de andere inkomsten van de ambtenaar zelf, en dus niet om de belasting te bepalen die door de echtgenote van de ambtenaar dient te worden betaald. Te dezen heeft de administratie echter rekening gehouden met de belastingvrije inkomsten van de eiser voor de verwijzende rechter om de door zijn echtgenote te betalen belasting te bepalen.

De eisers voor de verwijzende rechter voeren aan dat de aanslagen die te hunnen laste met schending van artikel 3 van het Protocol zijn ingekohierd, uiteindelijk zouden moeten worden ontheven. Die redenering zou recentelijk zijn gevolgd door verschillende vonnisgerichten. Het arrest van het Hof van Cassatie van 30 oktober 2015 zou die argumentatie overigens geenszins in het geding brengen, argumentatie die derhalve volkomen relevant blijft.

A.3.4. Ten aanzien van de lering uit het arrest nr. 100/2013 voegen de eisers voor de verwijzende rechter in hun memorie van antwoord eraan toe dat de op de berekening van de bezoldigingen van de ambtenaren van Eurocontrol toepasselijke regel, in zoverre die zou verwijzen naar de berekening van de bezoldigingen van de ambtenaren van de Europese Unie, in zekere mate rekening houdt met hun gezinssituatie. Het bedrag van de bezoldigingen van de ambtenaren van Eurocontrol wordt immers afgestemd op dat van de ambtenaren van de Europese Unie door een technisch mechanisme van fiscale aanpassing. Dat mechanisme heeft evenwel tot gevolg dat de bezoldiging van de ambtenaren van Eurocontrol toeneemt, terwijl hun belasting niet afneemt wegens hun gezinssituatie.

De eisers voor de verwijzende rechter dringen eveneens erop aan dat, in tegenstelling tot de ambtenaren van Eurocontrol, die van de Europese Unie, alsook de internationale ambtenaren die belastingvrije inkomsten genieten zonder progressievoorbehoud, worden gelijkgesteld met alleenstaande belastingplichtigen, zodat zij binnen het gezin vrij kunnen bepalen wie de begunstigde is van de fiscale voordelen voor kinderen ten laste, zodat deze niet wordt aangerekend op hun vrijgestelde inkomsten. Uit de arresten *Imfeld* en *Garcet* van het Hof van Justitie van de Europese Unie zou bovendien voortvloeien dat het risico dat het belastingvoordeel voor kinderen ten laste twee keer wordt genoten, de weigering om het belastingvoordeel in kwestie toe te kennen, niet zou verantwoorden. Bijgevolg zou nog steeds blijken dat de ambtenaren van Eurocontrol zonder relevante verantwoording een belastingvoordeel verliezen dat is verbonden aan de kinderen ten laste in hun Staat van verblijf, te dezen België.

De eisers voor de verwijzende rechter voegen nog eraan toe dat, in tegenstelling tot wat de Belgische Staat beweert, niettegenstaande de inaanmerkingneming van hun gezinssituatie, de ambtenaren van de Europese Unie de belastingvoordelen voor kinderen ten laste ten volle kunnen genieten, aangezien zij, zelfs indien zij gehuwd zijn, afzonderlijk belast blijven met de vrije keuze wat de toewijzing betreft van de echtgenoot die de vermeerdering geniet van de belastingvrije som van de inkomsten voor kinderen ten laste. Dat is echter niet het geval voor de ambtenaren van Eurocontrol.

A.3.5. Ten aanzien van het in ondergeschikte orde aangevoerde argument van de Ministerraad wijzen de eisers voor de verwijzende rechter erop dat het tot de vaste rechtspraak van het Hof van Justitie behoort dat een ongunstige fiscale behandeling niet kan worden verantwoord door andere fiscale voordelen. De eisers voor de verwijzende rechter verwijzen naar de arresten *De Groot* en *Lakebrink*. Dat is nochtans wat de administratie tracht te doen door het voordeel dat de belastingplichtige in voorkomend geval geniet wegens een lager tarief of wegens de ontstentenis van een progressievoorbehoud in het buitenland, te compenseren door een lagere extra belastingaftrek.

- B -

B.1. Aan het Hof wordt een vraag gesteld over de bestaanbaarheid, met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, van artikel 134 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992), in die zin geïnterpreteerd dat het de aanrekening van de toeslag op de belastingvrije som voor een kind ten laste bij de echtgenoot met het hoogste belastbare inkomen oplegt, zelfs wanneer dat inkomen is vrijgesteld krachtens een internationaalrechtelijke bepaling die voorziet in de vrijstelling ervan onder progressievoorbehoud, waardoor dat fiscale voordeel aldus verloren gaat.

B.2.1. Uit de feiten van het aan de verwijzende rechter voorgelegde geschil blijkt dat de vraag betrekking heeft op artikel 134 van het WIB 1992, in de versie die van toepassing is op het aanslagjaar 2013. Het bepaalt :

« § 1. De belastingvrije som wordt vastgesteld als het totaal van het, eventueel verhoogde, basisbedrag en de toeslagen vermeld in de artikelen 132 en 133.

§ 2. De belastingvrije som wordt aangerekend op de opeenvolgende inkomensschijven, te beginnen met de eerste.

§ 3. Het deel van de belastingvrije som dat na toepassing van de §§ 1 en 2 niet is aangerekend, wordt in de mate dat het betrekking heeft op de toeslagen vermeld in artikel 132, eerste lid, 1° tot 6°, omgezet in een terugbetaalbaar belastingkrediet.

Het belastingkrediet is gelijk aan het deel van de belastingvrije som dat met toepassing van het eerste lid kan worden omgezet, vermenigvuldigd met het tarief van de corresponderende inkomensschijf, met een maximum van 250 EUR per kind ten laste.

Deze paragraaf is niet van toepassing:

- op de belastingplichtige die beroepsinkomsten heeft die bij overeenkomst zijn vrijgesteld en die niet in aanmerking komen voor de berekening van de belasting op zijn andere inkomsten;

- op de echtgenoot van een in het eerste streepje vermelde belastingplichtige die overeenkomstig artikel 126, § 2, eerste lid, 4°, alleen wordt belast.

§ 4. Wanneer een gemeenschappelijke aanslag wordt gevestigd, wordt als volgt gehandeld :

- 1° de belastingvrije som wordt per echtgenoot vastgesteld;
- 2° de toeslagen vermeld in artikel 132 worden aangerekend bij de echtgenoot met het hoogste belastbare inkomen;
- 3° wanneer het belastbare inkomen van één van beide echtgenoten lager is dan zijn belastingvrije som, wordt het saldo bij de belastingvrije som van de andere echtgenoot gevoegd;
- 4° het deel van de belastingvrije sommen van de echtgenoten dat na toepassing van het 1° tot 3° niet is aangerekend, wordt in de mate dat het betrekking heeft op de toeslagen vermeld in artikel 132, eerste lid, 1° tot 6°, omgezet in een terugbetaalbaar belastingkrediet;
- 5° het belastingkrediet is gelijk aan het deel van de belastingvrije som dat met toepassing van het 4° kan worden omgezet, vermenigvuldigd met het tarief van de corresponderende inkomensschijf bij de echtgenoot met het hoogste belastbare inkomen, met een maximum van 250 EUR per kind ten laste ».

B.2.2. Artikel 132 van het WIB 1992, waarnaar in de in het geding zijnde bepaling wordt verwezen, voorziet in een verhoging van het basisbedrag van de belastingvrije som voor kinderen ten laste. Die verhoging is vastgesteld als volgt :

- « 1° voor een kind : 870 EUR;
- 2° voor twee kinderen : 2.240 EUR;
- 3° voor drie kinderen : 5.020 EUR;
- 4° voor vier kinderen : 8.120 EUR;
- 5° voor meer dan vier kinderen : 8.120 EUR plus 3.100 EUR per kind boven het vierde;
- 6° een bijkomende toeslag van 325 EUR voor ieder kind dat de leeftijd van 3 jaar niet heeft bereikt op 1 januari van het aanslagjaar, met dien verstande dat deze toeslag niet kan samengaan met de in artikel 145³⁵ vermelde vermindering voor kinderoppas;
- [...] ».

B.3. Uit het verwijzende vonnis blijkt dat het geschil betrekking heeft op een echtpaar waarvan de echtgenoot met de hoogste inkomsten ambtenaar is bij de internationale

organisatie Eurocontrol. Zijn wedden en lonen zijn dus vrijgesteld van de Belgische belasting overeenkomstig artikel 3 van bijlage III bij het Protocol van 27 juni 1997 (hierna : het Protocol van 27 juni 1997) tot consolidatie van het Internationaal Verdrag tot samenwerking in het belang van de veiligheid van de luchtvaart « Eurocontrol » van 13 december 1960, dat bepaalt :

« 1. De Directeur-generaal van het Agentschap en de personeelsleden van de Organisatie worden overeenkomstig de door de algemene Vergadering gestelde regels en voorwaarden onderworpen aan een belasting ten bate van de Organisatie op de hen door deze Organisatie betaalde salarissen en lonen. De salarissen en lonen zijn vrijgesteld van nationale inkomstenbelasting.

De Lid-Staten kunnen de aldus vrijgestelde salarissen en lonen echter in aanmerking nemen bij de vaststelling van de voor de overige inkomsten van de salaris- en loontrekkenden geldende belasting.

[...] ».

B.4.1. Het belastbaar inkomen wordt gedefinieerd in artikel 6 van het WIB 1992 :

« Het belastbare inkomen wordt gevormd door het totale netto-inkomen, verminderd met de aftrekbare bestedingen.

Het totale netto-inkomen is de som van de netto-inkomens van de volgende categorieën :

- 1° inkomen van onroerende goederen;
- 2° inkomen van roerende goederen en kapitalen;
- 3° beroepsinkomen;
- 4° divers inkomen ».

B.4.2. De in het geding zijnde bepaling dient in samenhang te worden gelezen met artikel 155 van het WIB 1992 betreffende de belastingvermindering voor inkomsten van buitenlandse oorsprong. Zoals het op het aanslagjaar 2013 van toepassing is, bepaalt dat artikel :

« Inkomsten die krachtens internationale overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belasting zijn vrijgesteld, komen in aanmerking voor het bepalen van de belasting, maar deze wordt verminderd naar de verhouding tussen de inkomsten die zijn vrijgesteld en het geheel van de inkomsten.

Dit is eveneens het geval voor :

- inkomsten vrijgesteld krachtens andere internationale verdragen of akkoorden, voor zover zij een clause van progressievoorbehoud bevatten;

- beroepsinkomsten betaald of toegekend aan leden en voormalige leden van het Europees Parlement of hun rechthebbenden en die worden onderworpen aan de Europese Gemeenschapsbelasting.

Wanneer een gemeenschappelijke aanslag wordt gevestigd, wordt de vermindering per belastingplichtige op zijn totale netto-inkomen berekend ».

B.4.3. Bij zijn arrest van 30 oktober 2015 (F.14.0160.F) heeft het Hof van Cassatie in verband met de voormelde bepalingen geoordeeld :

« Krachtens artikel 6 WIB92 wordt het belastbare inkomen van de personenbelasting gevormd door de totale netto-inkomsten, verminderd met de aftrekbare bestedingen. Het totale netto-inkomen is de som van de netto-inkomsten van de volgende categorieën : 1° inkomsten van onroerende goederen; 2° inkomsten van roerende goederen en kapitalen; 3° beroepsinkomsten; 4° diverse inkomsten.

Volgens artikel 23, § 2, van dat wetboek wordt onder het nettobedrag van beroepsinkomsten verstaan het totale bedrag van die inkomsten met uitsluiting van de vrijgestelde inkomsten en na achtereenvolgende aftrek van de beroepskosten en van de beroepsverliezen.

Krachtens artikel 3, eerste lid, van het Additioneel Protocol van 6 juli 1970 bij het Internationale Verdrag tot samenwerking in het belang van de veiligheid van de luchtvaart 'Eurocontrol' van 13 december 1960, gewijzigd door artikel 1 van het Protocol van 21 november 1978, worden de personeelsleden van de organisatie onderworpen aan een belasting ten bate van de organisatie op de hen door deze organisatie betaalde salarissen en lonen. Vanaf de datum van toepassing van deze belasting worden de salarissen en lonen vrijgesteld van nationale inkomstenbelasting. De Verdragsluitende Staten kunnen de aldus vrijgestelde salarissen en lonen echter in aanmerking nemen bij de vaststelling van de voor de overige inkomsten geldende belasting.

Gebruikmakend van die mogelijkheid bepaalt artikel 155 WIB92, in de versie ervan die van toepassing is op het aanslagjaar 2006, in het tweede lid in samenhang gelezen met het eerste lid, dat inkomsten die vrijgesteld worden krachtens internationale verdragen of akkoorden, voor zover ze een clause van progressievoorbehoud bevatten, in aanmerking komen voor het bepalen van de Belgische inkomstenbelasting, maar dat deze verminderd wordt naar de verhouding tussen de inkomsten die zijn vrijgesteld en het geheel van de inkomsten, en in het derde lid dat, wanneer een gemeenschappelijke aanslag wordt gevestigd, de vermindering per belastingplichtige op diens totale netto-inkomen wordt berekend.

Uit die bepalingen volgt dat, hoewel de salarissen en lonen die door de internationale organisatie Eurocontrol worden betaald aan een personeelslid dat Rijksinwoner is, vrijgesteld moeten worden van de Belgische personenbelasting, die vrijstelling, zoals artikel 23, § 2,

WIB92 bepaalt, voor beroepsinkomsten die worden vrijgesteld zonder voorbehoud betreffende de berekening van de belasting inzake overige inkomsten, niet wordt toegepast door een uitsluiting ervan uit de belastbare grondslag van de betrokkene, maar wel, wegens het met die vrijstelling gepaard gaand progressievoorbehoud, door de toekenning aan laatstgenoemde van een belastingvermindering.

Die wijze van vrijstelling impliceert dat, voor de bepaling van de personenbelasting, de door Eurocontrol betaalde salarissen en lonen in een eerste fase beschouwd worden als belastbare beroepsinkomsten van hun verkrijger van inkomsten in de zin van de bepalingen van het WIB92 die op die belasting van toepassing zijn en dat pas nadien, wanneer de belasting die op die grond is vastgesteld, de belastingvermindering zal worden toegepast naar rata van de vrijgestelde salarissen en lonen.

Het arrest, dat eerst vaststelt dat de verweerder een personeelslid was van de internationale organisatie Eurocontrol en dat hij, zoals de verweester, de hoedanigheid had van Rijksinwoner die onderworpen is aan de personenbelasting voor het aanslagjaar 2006, schendt de voornoemde artikelen 6, 23, § 2, en 155 wanneer het overweegt dat de salarissen en lonen die hij van die organisatie heeft ontvangen geen deel uitmaken van zijn belastbare inkomsten voor de toepassing van de artikelen 134, § 1, tweede lid, en 145 WIB92 en op die grond beslist dat, ondanks de gezamenlijke aangifte van de verweerdere, de belastingverminderingen voor kinderen ten laste en die voor met dienstencheques betaalde prestaties, uitsluitend op de inkomsten van de verweester moeten worden toegepast ».

B.5.1. Het in het geding zijnde artikel 134 van het WIB 1992, in samenhang gelezen met artikel 155 van het WIB 1992, heeft tot gevolg de toeslag op de belastingvrije som voor kinderen ten laste aan te rekenen bij de belastingplichtige met het hoogste belastbare inkomen, waardoor, volgens de verwijzende rechter, ingezeten echtparen voor wie een gemeenschappelijke belasting is gevestigd en waarvan een van de echtgenoten – in voorkomend geval de persoon die daadwerkelijk het hoogste inkomen ontvangt – vanwege een internationale organisatie wedden ontvangt die bij overeenkomst zijn vrijgesteld onder progressievoorbehoud, het belastingvoordeel voor kinderen ten laste verliezen.

B.5.2. De verwijzende rechter leidt hieruit twee verschillen in behandeling af die voortvloeien uit het criterium dat de wetgever heeft gekozen om te bepalen welke echtgenoot het belastingvoordeel voor kinderen ten laste kan genieten : een eerste verschil in behandeling zou bestaan tussen de voormelde ingezeten echtparen en die waarvan geen enkele echtgenoot vrijgestelde inkomsten ontvangt en die de verhoging van de belastingvrije som voor kinderen ten laste kunnen genieten.

Een tweede verschil in behandeling zou voortvloeien uit artikel 134, tussen de voormelde ingezeten echtparen en die waarvan een echtgenoot inkomsten ontvangt die bij overeenkomst

zijn vrijgesteld onder progressievoorbehoud afkomstig uit een lidstaat van de Europese Unie, maar die het belastingvoordeel voor kinderen ten laste niet hoeven te verliezen, daar, voor hen, artikel 134 van het WIB 1992 buiten toepassing moet worden gelaten ten gevolge van het arrest *Imfeld-Garcet* van het Hof van Justitie van de Europese Unie (C-303/12, van 12 december 2013) en van het arrest van het Hof nr. 68/2014 van 24 april 2014.

B.6.1. Uit de parlementaire voorbereiding van de wet van 10 augustus 2001 « houdende hervorming van de personenbelasting », dat aan de oorsprong van artikel 134 van het WIB 1992 ligt, blijkt dat een van de krachtlijnen van het ontwerp erin bestond een doelstelling van « neutraliteit ten opzichte van de samenlevingsvorm » na te streven (*Parl. St.*, Kamer, 2000-2001, DOC 50-1270/001, pp. 7 en 68; *ibid.*, DOC 50-1270/006, p. 7; *Parl. St.*, Senaat, 2000-2001, nr. 2-832/3, p. 3). De fiscale hervorming beoogde :

« de maatregelen die ongunstig zijn voor de gehuwden te schrappen en voorziet erin samenwonenden die een verklaring van wettelijke samenwoning hebben afgelegd, te laten genieten van de voordelen die aan het huwelijk zijn verbonden.

Concreet houdt de hervorming in : [...] gelijke belastingvrije sommen voor gehuwden, samenwonenden en alleenstaanden; [...] » (*Parl. St.*, Kamer, 2000-2001, DOC 50-1270/001, p. 7; *ibid.*, DOC 50-1270/006, pp. 9-10).

« De fiscaalwettelijke gelijkschakeling heeft als gevolg dat de fiscale voordelen die gehuwden hadden op samenwonenden, nu ook gelden voor de wettelijke samenwonenden » (*ibid.*, DOC 50-1270/001, p. 8).

In de commentaar bij de in het geding zijnde bepaling staat te lezen :

« Artikel 26 herschrijft artikel 134, WIB 92 volledig. In § 1 wordt bepaald hoe per belastingplichtige de belastingvrije som wordt samengesteld. Nu de integrale decumul voor elke echtgenoot een eigen belastbaar inkomen bepaalt, is het logisch dat de toeslagen voor kinderen en andere gezinslasten worden verrekend bij de echtgenoot of partner met het hoogste belastbare inkomen. Tot nu toe gebeurde dit bij diegene met het hoogste beroepsinkomen. Met belastbare inkomen wordt het inkomen per belastingplichtige bedoeld zoals bepaald in artikel 6, WIB 92.

[...] » (*ibid.*, p. 22).

B.6.2. Het voormelde artikel 134 is vervangen bij artikel 15 van de wet van 13 december 2012 houdende fiscale en financiële bepalingen. De daarin aangebrachte wijzigingen zijn met name als volgt verantwoord :

« In het kader van de gehele decumul in de personenbelasting vanaf aanslagjaar 2005 werden door de wet van 10 augustus 2001 houdende hervorming van de personenbelasting een aantal wijzigingen aangebracht aan artikel 134, § 1, WIB 92. De gewijzigde tekst blijkt evenwel aanleiding te geven tot een aantal toepassingsproblemen in verband met de overheveling van de belastingvrije sommen tussen echtgenoten. De regering stelt derhalve voor om artikel 134, WIB 92 te herschrijven en in een nieuwe § 4 de regels voor de aanrekening van de belastingvrije sommen en de toeslagen erop in geval van een gemeenschappelijke aanslag te expliciteren, in de geest van de hervorming van de personenbelasting die in 2001 werd doorgevoerd.

Daarnaast wordt ook een wijziging aan de berekening van het belastingkrediet voor kinderlast voorgesteld. Omdat heel wat gezinnen - en dan vooral kinderrijke gezinnen - de belastingvrijstelling voor kinderen ten laste niet ten volle kunnen genieten wegens het geringe bedrag van hun inkomsten, werd door de wet van 10 augustus 2001 houdende hervorming van de personenbelasting een verrekenbaar en terugbetaalbaar belastingkrediet voor kinderen ten laste ingevoerd vanaf aanslagjaar 2003. Op die manier kunnen deze gezinnen ook effectief een belastingvoordeel voor kinderlast genieten, ook al betalen ze geen inkomstenbelastingen.

Artikel 134, § 3, tweede lid, WIB 92 bepaalt momenteel dat het belastingkrediet voor kinderlast gelijk is aan het deel van de belastingvrije som dat niet op het inkomen is aangerekend en betrekking heeft op de toeslagen voor kinderlast, vermenigvuldigd met het tarief van de corresponderende inkomensschijf, met een maximum evenwel van 250 euro (te indexeren bedrag) per kind ten laste. Vermits het belastingkrediet wordt berekend tegen het tarief van de corresponderende inkomensschijf, is het mogelijk dat het bedrag van het verleende belastingkrediet voor twee gezinnen met hetzelfde aantal kinderen ten laste en hetzelfde inkomen op gezinsniveau bekeken, toch verschillend is en dit ten gevolge van een verschillende verdeling van dat gezinsinkomen over de twee echtgenoten. Vermits het inkomen van deze gezinnen in beginsel hetzelfde is, is de regering van oordeel dat ook het belastingkrediet voor kinderlast dat aan deze gezinnen wordt verleend hetzelfde moet zijn. Derhalve wordt voorgesteld om het belastingkrediet voortaan te berekenen tegen een uniform tarief van 25 pct.

Het belastingkrediet voor kinderlast wordt in de huidige stand van de wetgeving ook verleend aan internationale ambtenaren die beroepsinkomsten verwerven die zijn vrijgesteld zonder progressievoorbehoud, ook al hebben deze belastingplichtigen een aanzienlijk inkomen en behoren ze derhalve niet tot het doelpubliek van de maatregel. Dit ‘ oneigenlijk ’ gebruik van het belastingkrediet door haar werknemers werd zelfs reeds in vraag gesteld door een internationale instelling. Gelet op de belangrijkheid van de beroepsinkomsten die internationale ambtenaren verwerven en het ontegensprekelijk verband tussen de hoogte van het inkomen en het belastingkrediet voor kinderlast, acht de regering dat de verwijzing naar de categorie van internationale ambtenaren op zich voldoende is om het verschil in behandeling te motiveren.

De overeenkomsten met internationale organisaties of instellingen bepalen doorgaans dat hun ambtenaren niet (direct of indirect) mogen worden belast op de bezoldigingen die ze van die organisatie of instelling ontvangen. Dit impliceert evenwel niet dat het fiscaal gelijkheidsbeginsel buiten spel zou worden gezet. Internationale ambtenaren mogen weliswaar niet zwaarder worden belast omwille van het verkrijgen van hun vrijgesteld inkomen, maar dit betekent evenwel niet dat een staat aan internationale ambtenaren (of hun echtgenoten) bepaalde belastingvoordelen zou moeten toekennen die verband houden met draagkracht en de persoonlijke en gezinssituatie wanneer andere belastingplichtigen in dezelfde situatie daar geen recht op hebben. In bepaalde gevallen lijkt het derhalve wel aangewezen om rekening te houden met de beroepsinkomsten van internationale ambtenaren. De regering stelt dan ook voor om belastingplichtigen die beroepsinkomsten verwerven die zonder progressievoorbehoud zijn vrijgesteld uit te sluiten van het belastingkrediet voor kinderlast. Hetzelfde geldt voor de echtgenoten van deze belastingplichtigen die op grond van artikel 126, § 2, eerste lid, 4°, WIB 92 alleen worden belast.

Het artikel 134, WIB 92 in ontwerp treedt in werking vanaf aanslagjaar 2013 » (*Parl. St.*, Kamer, 2012-2013, DOC 53-2458/001, pp. 10 tot 12).

B.7. Zoals blijkt uit de parlementaire voorbereiding van de in het geding zijnde bepaling heeft de regel inzake de aanrekening van de toeslag op de belastingvrije som voor kinderen ten laste bij de echtgenoot met de hoogste inkomsten, tot doel het voordeel ten gunste van het echtpaar in zijn geheel maximaal te benutten, de samenlevingsvorm van het echtpaar te neutraliseren, de belastingplichtigen die beroepsinkomsten ontvangen die zijn vrijgesteld zonder progressievoorbehoud uit te sluiten van dat voordeel en te vermijden dat sommige belastingplichtigen de vermindering voor kinderen ten laste twee keer kunnen genieten.

B.8. Gelet op de regel van de progressiviteit van de belasting is de toekenning van een verhoging van de belastingvrije som voor kinderen ten laste voor diegene met de hoogste inkomsten, voordeliger dan indien die verhoging gelijkelijk of verhoudingsgewijs zou worden verdeeld onder de echtgenoten.

De verhoging van de belastingvrije som voor kinderen ten laste voor de persoon met de hoogste inkomsten, terwijl die inkomsten zijn vrijgesteld met toepassing van artikel 3 van bijlage III van het Protocol van 27 juni 1997, kan echter, rekening houdend met die vrijstelling, niet ten goede komen aan de echtgenoot welke die inkomsten ontvangt, noch aan de persoon die lagere inkomsten geniet dan die van die echtgenoot, terwijl die in België belastbaar zijn, hetgeen tot gevolg heeft de betrokken echtparen minder gunstig te behandelen dan de echtparen waarvan geen enkele echtgenoot vrijgestelde inkomsten geniet.

B.9.1. De Ministerraad voert aan dat het verschil in behandeling tussen de twee beoogde categorieën van echtparen onbestaande zou zijn, aangezien rekening wordt gehouden met de gezinssituatie van de ambtenaren van Eurocontrol voor het bepalen van hun nettoloon, op basis van de belastingreglementering waarin is voorzien voor de ambtenaren van de Europese instellingen. Dat nettoloon zou immers hoger liggen doordat de toepasselijke reglementering voorziet in een lagere belasting voor de personeelsleden die kinderen ten laste hebben. De toekenning van een verhoging van de belastingvrije som voor kinderen ten laste zou bijgevolg ertoe leiden een dubbel belastingvoordeel toe te kennen aan de echtparen waarvan de echtgenoot met het hoogste inkomen ambtenaar bij Eurocontrol is.

B.9.2. Het in het geding zijnde artikel 134 van het WIB 1992 legt geen enkel onderling verband tussen de belastingvoordelen die worden toegekend aan de ambtenaren van Eurocontrol en de verhoging van de belastingvrije som die de belastingplichtigen in beginsel kunnen genieten wanneer zij kinderen ten laste hebben. De echtparen waarvan de echtgenoot met het hoogste inkomen ambtenaar bij Eurocontrol is, kunnen de toeslag op de belastingvrije som voor kinderen ten laste niet genieten, niet omdat zij een gelijkwaardig voordeel krachtens de op hen toepasselijke reglementering genieten, maar alleen omdat het voordeel ervan wordt geneutraliseerd door de wijze van aanrekening waarin het genoemde artikel 134 voorziet. Het gegeven dat de betrokken echtparen automatisch worden uitgesloten van het voordeel van de verhoging voor kinderen ten laste, zonder rekening te houden met de omvang van het belastingvoordeel dat met toepassing van hun statuut wordt toegekend, waarborgt de betrokken echtparen niet dat hun gezinssituatie op identieke wijze zal worden behandeld als die van de echtparen die geen vrijgestelde inkomsten ontvangen.

B.10. Uit hetgeen voorafgaat, vloeit voort dat de maatregel vervat in het in het geding zijnde artikel 134 van het WIB 1992 niet redelijk verantwoord is ten opzichte van de door de wetgever nagestreefde doelstelling om het belastingvoordeel bestaande in de verhoging van de belastingvrije som voor kinderen ten laste ten gunste van het echtpaar maximaal te benutten, aangezien hij de betrokken echtparen dat belastingvoordeel ontzegt.

B.11. In zoverre de in het geding zijnde bepaling de ingezeten echtparen voor wie een gemeenschappelijke aanslag wordt gevestigd en waarvan een van de echtgenoten – te dezen diegene die daadwerkelijk de hoogste inkomsten ontvangt – wedden die afkomstig zijn van een internationale organisatie ontvangt en die bij overeenkomst zijn vrijgesteld onder

progressievoorbehoud, de verhoging van de belastingvrije som voor kinderen ten laste ontzegt, terwijl de echtparen waarvan geen enkele echtgenoot vrijgestelde inkomsten ontvangt, die wel kunnen genieten, is die bepaling, zoals geïnterpreteerd door de verwijzende rechter, niet bestaanbaar met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

B.12. Aan het Hof wordt eveneens een vraag gesteld over het verschil in behandeling dat bestaat tussen de eerste categorie van voormelde echtparen en de echtparen waarvan een echtgenoot inkomsten ontvangt die bij overeenkomst zijn vrijgesteld onder progressievoorbehoud en afkomstig zijn uit een lidstaat van de Europese Unie, maar die het belastingvoordeel voor kinderen ten laste niet verliezen doordat, voor hen, artikel 134 van het WIB 1992 buiten toepassing moet worden gelaten ten gevolge van het arrest *Imfeld-Garcet* van het Hof van Justitie van de Europese Unie (C-303/12, 12 december 2013) en het arrest van het Hof nr. 68/2014 van 24 april 2014.

B.13. Bij zijn voormelde arrest nr. 68/2014 heeft het Hof geoordeeld dat artikel 134 van het WIB 1992, zoals het van toepassing was op het aanslagjaar 2007, afbreuk doet aan het vrije verkeer van de werknemers, als fundamentele vrijheid gewaarborgd bij artikel 45 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, en derhalve niet bestaanbaar is met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet. De motieven van het Hof steunden op de oplossing waarvan het Hof van Justitie van de Europese Unie in zijn voormelde arrest *Imfeld-Garcet* heeft gekozen.

B.14. Aangezien het antwoord op dat tweede onderdeel van de prejudiciële vraag niet kan leiden tot een ruimere vaststelling van schending dan die welke uit het antwoord op het eerste onderdeel van de prejudiciële vraag voortvloeit, dient het daarin aangeklaagde verschil in behandeling niet te worden onderzocht.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

In zoverre het de ingezeten echtparen voor wie een gemeenschappelijke aanslag wordt gevestigd en waarvan een van de echtgenoten – te dezen diegene die daadwerkelijk de hoogste inkomsten ontvangt – wedden ontvangt die afkomstig zijn van een internationale organisatie en die bij overeenkomst zijn vrijgesteld onder progressievoorbehoud, de verhoging van de belastingvrije som voor kinderen ten laste ontzegt, schendt artikel 134 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

Aldus gewezen in het Frans en het Nederlands, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 12 oktober 2017.

De griffier,

De voorzitter,

F. Meersschaut

J. Spreutels