

Rolnummer 5146
Arrest nr. 51/2012 van 29 maart 2012

## A R R E S T

---

*In zake* : de prejudiciële vraag betreffende artikel 126, § 2, eerste lid, 4<sup>o</sup>, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals van toepassing voor het aanslagjaar 2008, gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg te Brussel.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters M. Bossuyt en R. Henneuse, en de rechters E. De Groot, A. Alen, J.-P. Snappe, T. Merckx-Van Goey en F. Daoût, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter M. Bossuyt,

wijst na beraad het volgende arrest :

\*

\* \*

### I. *Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging*

Bij vonnis van 6 mei 2011 in zake Frederik Naert en Katrien Decuypere tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 19 mei 2011, heeft de Rechtbank van eerste aanleg te Brussel de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt de bepaling van artikel 126, § 2, 4°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals van toepassing voor aanslagjaar 2008, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, doordat het een verschil in behandeling invoert tussen, enerzijds, echtgenoten en wettelijk samenwonenden waarvan slechts één partner [...] beroepsinkomsten verwerft, die aan Belgische belastingen zijn onderworpen, en, anderzijds, echtgenoten en wettelijk samenwonenden waarvan slechts één partner beroepsinkomsten verwerft, maar die partner een internationaal ambtenaar is, wiens bij overeenkomst vrijgestelde inkomsten meer bedragen dan 8.250 EUR en niet in aanmerking komen voor de berekening van de belasting op zijn andere inkomsten waarbij deze echtgenoot/wettelijk samenwonende tevens beroepsinkomsten heeft verworven die aan Belgische belastingen zijn onderworpen en voor het overige is voldaan is aan de voorwaarden van artikel 87 WIB 92, inzoverre de eerste categorie van belastingplichtigen steeds van het voordeel van de bepaling van artikel 87 van hetzelfde Wetboek kunnen genieten, ongeacht de hoogte van het inkomen en ongeacht of deze echtgenoot of wettelijke samenwonende kostverdiener in de loop van het belastbaar tijdperk van werk is veranderd, terwijl de tweede categorie steeds is uitgesloten van de toepassing van de bepaling van artikel 87 van hetzelfde Wetboek ? ».

Memories zijn ingediend door :

- Frederik Naert en Katrien Decuypere, wonende te 1982 Zemst, Weverstraat 23;
- de Ministerraad.

Frederik Naert en Katrien Decuypere hebben ook een memorie van antwoord ingediend.

Op de openbare terechtzitting van 29 februari 2012 :

- zijn verschenen :

. Mr. L. De Broe, advocaat bij de balie te Brussel, voor Frederik Naert en Katrien Decuypere;

. Mr. C. Cologne *loco* Mr. P. Declercq, advocaten bij de balie te Brussel, voor de Ministerraad;

- hebben de rechters-verslaggevers A. Alen en F. Daoût verslag uitgebracht;
- zijn de voornoemde advocaten gehoord;
- is de zaak in beraad genomen.

De bepalingen van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof met betrekking tot de rechtspleging en het gebruik van de talen werden toegepast.

## II. *De feiten en de rechtspleging in het bodemgeschil*

Frederik Naert en Katrien Decuypere diene op 14 juni 2008 twee aangiften in de personenbelasting in voor het aanslagjaar 2008 (inkomstenjaar 2007). In de eerste aangifte op naam van Frederik Naert en Katrien Decuypere geeft Frederik Naert zijn inkomen van de periode van 1 januari 2007 tot en met 31 oktober 2007 aan, met inbegrip van de wedde die hij in die periode heeft verworven als ambtenaar van het Ministerie van Landsverdediging. De inkomsten die hij als ambtenaar van de Raad van de Europese Unie verwerft in de periode van 1 november 2007 tot 31 december 2007, geeft hij niet aan vermits die zijn vrijgesteld van belastingen zonder progressievoorbehoud. In hun aangifte verklaren de belastingplichtigen dat Frederik Naert als internationaal ambtenaar meer dan 8 720 euro beroepsinkomsten heeft ontvangen. In de tweede aangifte op naam van Katrien Decuypere geeft deze enkel de woonbonus aan en vermeldt ze dat ze de echtgenoot is van een internationaal ambtenaar. Hierop worden twee aanslagen ingekohierd en ontvangen ze twee aanslagbiljetten.

Op 14 april 2009 hebben Frederik Naert en Katrien Decuypere een bezwaarschrift ingediend tegen voormelde aanslagen omdat het huwelijksquotiënt niet werd toegepast op de belastbare inkomsten die Frederik Naert heeft verworven gedurende de periode die voorafging aan zijn indienstreding als internationaal ambtenaar. Bij beslissing van 18 november 2009 werd dat bezwaarschrift ontvankelijk, doch ongegrond verklaard.

Hierop stellen Frederik Naert en Katrien Decuypere een vordering in bij de Rechtbank van eerste aanleg te Brussel. In het kader van die procedure stelt het verwijzende rechtscollege voormelde prejudiciële vraag.

## III. *In rechte*

- A -

A.1. De verzoekende partijen voor het verwijzende rechtscollege zetten uiteen dat de in het geding zijnde bepaling een wettelijke fictie inhoudt waarbij gehuwde personen die beiden beroepsinkomsten hebben maar van wie er één inkomsten verwerft die vrijgesteld zijn onder een internationaal verdrag, voor de Belgische inkomstenbelasting als alleenstaanden worden beschouwd. Zij wijzen erop dat hierdoor een dergelijk echtpaar niet meer voor het huwelijksquotiënt in aanmerking komt aangezien alleen gehuwden en wettelijk samenwonenden, op wier naam een gemeenschappelijke aanslag wordt gevestigd, het huwelijksquotiënt genieten. Volgens hen wil de in het geding zijnde bepaling aldus beletten dat wanneer een echtpaar bestaat uit een partner die in België belastbare inkomsten verwerft en een partner die als internationaal ambtenaar vrijgestelde inkomsten verwerft, de eerstgenoemde aan de tweede een deel van zijn beroepsinkomsten onder het huwelijksquotiënt kan toekennen om op die manier een bijkomend fiscaal voordeel te genieten. Zij zijn van oordeel dat in hun geval de uitsluiting van huwelijksquotiënt niet bestaanbaar is met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

A.2.1. Volgens hen worden allereerst twee categorieën van belastingplichtigen ongelijk behandeld : enerzijds, de echtgenoten of wettelijk samenwonenden van wie slechts één echtgenoot of wettelijk samenwonende beroepsinkomsten verwerft die aan de Belgische belastingen zijn onderworpen en, anderzijds, de echtgenoten of wettelijk samenwonenden van wie slechts één echtgenoot of wettelijk samenwonende beroepsinkomsten verwerft, die deels bij overeenkomst of Europees Protocol zijn vrijgesteld van belastingen en deels aan de Belgische belastingen zijn onderworpen. Zij wijzen erop dat de in België belastbare beroepsinkomsten in het eerste geval in aanmerking komen voor het huwelijksquotiënt, terwijl in het tweede geval die inkomsten, wanneer het vrijgestelde deel meer dan 8 720 euro bedraagt, niet in aanmerking komen voor het huwelijksquotiënt.

A.2.2. Volgens hen zijn beide categorieën van belastingplichtigen vergelijkbaar, in zoverre het gaat om een gehuwd of samenwonend paar eenverdieners van wie er één belastbare inkomsten verwerft.

A.2.3. Het door de in het geding zijnde bepaling ingevoerde verschil in behandeling berust, volgens de verzoekende partijen voor het verwijzende rechtscollege, niet op een objectief criterium en is niet redelijk verantwoord. Zij voeren aan dat het huwelijksquotiënt beoogt een voordeel toe te kennen aan gezinnen met één beroepsinkomen, ongeacht de hoogte van dat inkomen, en dit om sociale redenen. Zij voegen hieraan toe dat de in het geding zijnde bepaling misbruik van het huwelijksquotiënt beoogt tegen te gaan bij een gehuwd paar waarvan één partner in België belastbare beroepsinkomsten verwerft en waarvan de ander als internationaal ambtenaar vrijgestelde inkomsten verwerft. Volgens hen blijkt uit de parlementaire voorbereiding dat de wetgever enkel de situatie voor ogen had van tweeverdieners waarbij één van de echtgenoten uitsluitend een bij internationale overeenkomst of Europees Protocol vrijgesteld inkomen geniet en de andere een in de personenbelasting belastbaar beroepsinkomen geniet. Zij wijzen er ook op dat het drempelbedrag van 8 720 euro overeenstemt met het maximum dat een tweede inkomen mag bedragen om het huwelijksquotiënt te kunnen toepassen bij tweeverdieners met een bescheiden beroepsinkomen. Volgens hen wijst dit er duidelijk op dat de wetgever de situatie van een gezin met twee inkomens viseerde. Zij beklemtonen dat hun situatie fundamenteel verschillend is in zoverre slechts één van hen beroepsinkomsten verwerft.

A.2.4. De verzoekende partijen voor het verwijzende rechtscollege verwijzen ook naar artikel 13 van het Protocol van 8 april 1965 betreffende de voorrechten en immuniteiten van de Europese Gemeenschappen, zoals van toepassing op het ogenblik van de feiten voorgelegd aan het verwijzende rechtscollege. Volgens hen vloeit uit de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie omtrent die bepaling voort dat het ontzeggen van een belastingvermindering louter op grond van het statuut van Europees ambtenaar en het opleggen van elke vorm van onrechtstreekse belasting op vrijgestelde inkomsten in strijd is met die bepaling. Zij zijn van oordeel dat vrijgestelde inkomsten niet in aanmerking mogen worden genomen voor de berekening van het tarief dat op andere inkomsten van dezelfde belastingplichtige van toepassing is. Volgens hen leidt het uitsluiten van het huwelijksquotiënt tot een ongelijke behandeling die niet gerechtvaardigd is in zoverre andere belastingplichtige echtgenoten, van wie er slechts één in België belastbare beroepsinkomsten heeft, van het huwelijksquotiënt genieten. Het gevolg van die uitsluiting van het huwelijksquotiënt is dat de verzoekende partijen voor het verwijzende rechtscollege zwaarder worden belast op in België belastbare beroepsinkomsten dan een Belgisch echtpaar waarvan de kostverdiener geen Europees ambtenaar is, een gevolg dat, volgens hen, niet bestaanbaar is met de rechtspraak van het Hof van Justitie.

A.3. De verzoekende partijen voor het verwijzende rechtscollege voeren vervolgens aan dat er eveneens sprake is van een gelijke behandeling van twee categorieën van personen die verschillend zijn : enerzijds, een echtpaar waarvan beiden beroepsinkomsten hebben en waarvan er één internationaal ambtenaar is en, anderzijds, een echtpaar waarvan er één internationaal ambtenaar is en waarvan de andere geen belastbare beroepsinkomsten heeft. Zij herhalen dat de in het geding zijnde bepaling misbruik bij tweeverdieners beoogde te vermijden.

A.4. In subsidiaire orde vragen zij het Hof een prejudiciële vraag te stellen aan het Hof van Justitie van de Europese Unie.

A.5.1. De Ministerraad voert aan dat de prejudiciële vraag drie categorieën vergelijkt van gezinnen waarvan één van de twee partners een inkomen verwerft : (i) het gezin waarin die ene persoon enkel aan de Belgische belastingen onderworpen beroepsinkomsten verwerft, met als gevolg dat het huwelijksquotiënt van toepassing is; (ii) het gezin waarin die ene persoon zowel vrijgestelde inkomsten als aan de Belgische belastingen onderworpen inkomsten verwerft en dat geen recht heeft op het huwelijksquotiënt wanneer die vrijgestelde inkomsten meer dan 6 700 euro (vóór indexatie) bedragen; (iii) het gezin waarin die ene persoon enkel vrijgestelde inkomsten verwerft, met als gevolg dat het huwelijksquotiënt niet van toepassing is. De Ministerraad voegt hieraan toe dat de tweede categorie een tussencategorie tussen de eerste en de derde betreft, in zoverre ze zowel beroepsinkomsten uit de eerste als uit de derde bevat. Hij leidt hieruit af dat de eerste twee categorieën niet zonder meer op dezelfde wijze moeten worden behandeld.

A.5.2. De verzoekende partijen antwoorden dat de prejudiciële vraag enkel een gezin waarvan slechts één echtgenoot belastbare inkomsten verwerft die aan de Belgische belastingen zijn onderworpen, vergelijkt met een gezin waarvan slechts één echtgenoot beroepsinkomsten verwerft die deels bij internationale overeenkomst of Europees Protocol zijn vrijgesteld van belasting en deels onderworpen zijn aan de Belgische belastingen. Volgens hen is de derde door de Ministerraad vermelde categorie niet aan de orde. Ook de vaststelling dat de tweede categorie een tussencategorie zou zijn, is, volgens hen, niet relevant. Zij voegen hieraan toe dat de tweede categorie niet kan worden opgesplitst in belastingplichtigen die het plafond van 6 700 euro (vóór indexatie) al dan niet overschrijden, aangezien dat plafond niet relevant is voor gezinnen waarin slechts één persoon beroepsinkomsten verwerft.

A.6. De Ministerraad wijst erop dat een gezin waarvan één van de partners zowel aan de Belgische belastingen onderworpen beroepsinkomsten als vrijgestelde beroepsinkomsten als Europees ambtenaar verwerft, aanspraak kan maken op het huwelijksquotiënt naar gelang van de hoogte van de vrijgestelde inkomsten.

A.7.1. Volgens de Ministerraad gaat de prejudiciële vraag uit van een verkeerd uitgangspunt. Hij wijst erop dat artikel 87 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna WIB 1992), waarnaar die vraag verwijst, gewag maakt van twee voorwaarden voor de toepassing van het huwelijksquotiënt : (i) de vestiging van een gemeenschappelijke aanslag en (ii) het feit dat slechts één van de echtgenoten beroepsinkomsten heeft verworven. Volgens de Ministerraad kan aan de eerste voorwaarde niet worden voldaan wanneer het gaat om een echtpaar waarvan één van de echtgenoten als Europees ambtenaar meer dan 8 720 euro vrijgestelde beroepsinkomsten heeft, en beide echtgenoten als alleenstaanden worden aangeslagen. Nog volgens de Ministerraad gaat de prejudiciële vraag verkeerdelijk ervan uit dat een echtpaar waarvan één van de echtgenoten Europees ambtenaar is, altijd is uitgesloten van de toepassing van het huwelijksquotiënt. Hij wijst erop dat zulks enkel het geval is wanneer de vrijgestelde inkomsten meer dan 6 700 euro (vóór indexatie) bedragen.

A.7.2. De verzoekende partijen voor het verwijzende rechtscollege antwoorden dat de Ministerraad ten onrechte de formulering van de prejudiciële vraag bekritiseert, aangezien het Hof enkel wordt gevraagd zich uit te spreken over de situatie van een gezin waarvan de enige echtgenoot die een beroepsinkomen verwerft, als internationaal ambtenaar meer dan 8 720 euro verdient.

A.8.1. Volgens de Ministerraad zijn de in de prejudiciële vraag vermelde categorieën van personen niet vergelijkbaar. Hij wijst erop dat de bezoldigingen van ambtenaren van in België gevestigde internationale instellingen in het algemeen vrijgesteld zijn van Belgische belasting en dat zij evenmin in aanmerking worden genomen voor de berekening van de belasting op de andere inkomsten (de zogenaamde vrijstelling zonder progressievoorbehoud). De Ministerraad is van oordeel dat internationale ambtenaren, in tegenstelling tot gehuwde of wettelijk samenwonende eenverdieners die uitsluitend in België aan de belastingen onderworpen beroepsinkomsten verwerven, niet bijdragen tot de ontvangsten van de Belgische Staat en dat zij niet de hoge belastingdruk ondergaan die de wetgever met de invoering van het huwelijksquotiënt heeft willen verlichten.

A.8.2.1. De verzoekende partijen voor het verwijzende rechtscollege antwoorden dat Frederik Naert, ondanks het feit dat hij in 2007 twee maanden EU-ambtenaar was, is belast op de Belgische inkomsten die hij heeft verworven van januari tot en met oktober 2007.

A.8.2.2. Nog volgens de verzoekende partijen zijn de twee in de prejudiciële vraag vermelde categorieën van belastingplichtigen wel degelijk vergelijkbaar : zij hebben immers beide betrekking op een gehuwd of wettelijk samenwonend paar waarvan slechts één persoon een beroepsinkomen heeft dat belastbaar is in de personenbelasting.

A.9.1. Volgens de Ministerraad is de uitsluiting van het huwelijksquotiënt voor echtparen waarvan één van de echtgenoten als internationaal ambtenaar meer dan 6 700 euro (vóór indexatie) heeft verdiend, in ieder geval gerechtvaardigd, aangezien ze berust op een objectief criterium en ze op gelijke wijze van toepassing is. Volgens de Ministerraad heeft het Hof van Justitie van de Europese Unie geoordeeld dat artikel 13 van het Protocol van 8 april 1965 zich niet ertegen verzet dat een lidstaat die een fiscale verlichting toekent aan gezinnen met slechts één inkomen en aan gezinnen met twee inkomens waarvan het tweede lager ligt dan het geïndexeerde bedrag van 270 000 frank (thans 6 700 euro), dit voorrecht weigert aan gezinnen waarvan één echtgenoot de hoedanigheid heeft van ambtenaar van de Europese Unie, indien zijn loon hoger ligt dan het voormelde plafond (HvJ, 14 oktober 1999, C-229/98, *Vander Zwalmen en Massart*). De Ministerraad verwijst ook naar de rechtspraak van het Hof van Cassatie, die in dezelfde zin zou luiden. Nog volgens de Ministerraad is het huwelijksquotiënt niet van toepassing omdat niet is voldaan aan de algemene voorwaarde, zijnde het bedrag van de inkomsten die recht geven op het fiscale voordeel, en niet omdat een van de echtgenoten Europees ambtenaar is.

A.9.2.1. De verzoekende partijen voor het verwijzende rechtscollege antwoorden dat de door de Ministerraad aangehaalde rechtspraak betrekking heeft op tweeverdieners, en bijgevolg niet relevant is. Volgens hen kan de Ministerraad ook niet ernstig staande houden dat de hoedanigheid van EU-ambtenaar niet de uitsluiting van het huwelijksquotiënt met zich zou hebben gebracht. Zij wijzen erop dat indien Frederik Naert in het jaar verbonden aan het aanslagjaar 2008 geen EU-ambtenaar was geworden, hij zonder enig beletsel wel degelijk recht zou hebben gehad op de toepassing van het huwelijksquotiënt.

A.9.2.2. Volgens de verzoekende partijen voor het verwijzende rechtscollege heeft het Hof van Justitie in het voormelde arrest van 14 oktober 1999 tevens geoordeeld dat wanneer Europese ambtenaren in de lidstaat waar ze werkzaam zijn of verblijven aan bepaalde belastingen zijn onderworpen, zij in aanmerking moeten komen voor elk belastingvoordeel waarop de andere belastingplichtigen die in die lidstaat wonen of werken normaal recht hebben. Zij beklemtonen dat het Hof van Justitie heeft aanvaard dat voor de toekenning van het huwelijksquotiënt bij tweeverdieners uitzonderlijk rekening wordt gehouden met de vrijgestelde inkomsten van een echtgenoot die Europees ambtenaar is wanneer dit op dezelfde wijze gebeurt als voor de echtparen waarvan de twee echtgenoten beroepsinkomsten hebben maar waarvan geen van beiden Europees ambtenaar is. Zij wijzen erop dat er geen sprake is van een gelijke behandeling wanneer slechts één van beide echtgenoten een beroepsinkomen heeft, aangezien zij niet het huwelijksquotiënt kunnen genieten terwijl andere belastingplichtige echtgenoten van wie slechts één van beide beroepsinkomsten heeft wel het huwelijksquotiënt kunnen genieten. Zij herhalen hun verzoek om, indien het Hof zou besluiten dat de in het geding zijnde bepaling bestaanbaar is met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, een prejudiciële vraag te stellen aan het Hof van Justitie.

A.10.1. De Ministerraad voert aan dat de situatie van de verzoekende partijen voor het verwijzende rechtscollege dient te worden beschouwd als die van een fictief gezin met twee inkomens, in die zin dat het bedrag van de volledig zonder progressievoorbehoud vrijgestelde inkomsten dat 8 720 euro te boven gaat, wordt toegekend aan de niet-werkende echtgenoot. Hij wijst erop dat, terwijl een echtpaar met enkel in België aan de belasting onderworpen beroepsinkomsten op die toekenning in de personenbelasting wordt belast, diezelfde fictieve toekenning voor een echtpaar waarvan één echtgenoot Europees ambtenaar is, volledig is vrijgesteld. De Ministerraad ziet dan ook niet in waarom er sprake zou zijn van een discriminatie ten nadele van een EU-ambtenaar.

A.10.2. Volgens de verzoekende partijen voor het verwijzende rechtscollege houdt de in het geding zijnde bepaling veeleer een wettelijke fictie in waarbij gehuwde personen die beiden beroepsinkomsten hebben, maar van wie er één internationaal ambtenaar is die vrijgestelde inkomsten heeft, voor de Belgische inkomstenbelasting als alleenstaanden worden beschouwd, zodat die tweeverdieners niet langer voor het huwelijksquotiënt in aanmerking komen. Zij verwijzen naar de parlementaire voorbereiding, waaruit zou blijken dat de wetgever misbruik bij tweeverdieners beoogde tegen te gaan. Volgens hen is die *ratio legis* te dezen niet van toepassing, vermits in hun geval slechts één van de echtgenoten over een beroepsinkomen beschikt. De stelling van de Ministerraad dat het bedrag van de vrijgestelde inkomsten dat het plafond van 8 720 euro te boven gaat, zou moeten worden toegekend aan de niet-werkende partner, heeft, volgens hen, geen enkele wettelijke basis en zou in strijd zijn met artikel 13 van het Protocol van 8 april 1965.

A.11. De Ministerraad wijst erop dat artikel 126, § 2, van het WIB 1992 afwijkt van de algemene regel bepaald in artikel 126, § 1, van hetzelfde Wetboek, luidens welke in geval van huwelijk of wettelijke samenwoning een gemeenschappelijke aanslag op naam van de beide echtgenoten wordt gevestigd. Die regel, vervolgt de Ministerraad, geldt ook voor gehuwden of wettelijk samenwonenden, wanneer één van hen ambtenaar is van een internationale organisatie en vrijgestelde inkomsten verwerft. Enkel wanneer in het gezin een echtgenoot meer dan 6 700 euro (vóór indexatie) vrijgestelde inkomsten verwerft, worden de belastingplichtigen, volgens de Ministerraad, fiscaal niet langer als gehuwden maar als alleenstaanden beschouwd.

A.12.1. In zoverre de verzoekende partijen voor het verwijzende rechtscollege de toekenning van het huwelijksquotiënt *pro rata temporis* (voor 10 op 12 maanden) vragen, wijst de Ministerraad erop dat een dergelijke behandeling niet strookt met het annualiteitsbeginsel.

A.12.2. De verzoekende partijen antwoorden dat de toepassing van het huwelijksquotiënt geen schending van het annualiteitsbeginsel uitmaakt, aangezien zij niet meer of niet minder vragen dan dat het huwelijksquotiënt voor het aanslagjaar 2008 wordt toegepast op het belastbaar tijdperk dat betrekking heeft op dat aanslagjaar, namelijk het inkomstenjaar 2007.

A.13.1. De Ministerraad besluit dat het aangewende criterium van onderscheid, namelijk de hoogte van de verkregen vrijgestelde beroepsinkomsten, pertinent is ten aanzien van het nagestreefde doel, zijnde de verlichting van de belasting op arbeid. Volgens hem heeft de wetgever zich rekenschap gegeven van het feit dat die maatregel eveneens is verantwoord in het jaar waarin één van beide echtgenoten zowel volledig vrijgestelde inkomsten als aan de Belgische belastingen onderworpen beroepsinkomsten verwerft. Hij wijst erop dat in dat jaar die belastingplichtige reeds een belastingvoordeel geniet dat afhankelijk is van het tijdstip waarop hij zijn werkzaamheid als internationaal ambtenaar aanvangt: hij wordt immers maar voor een deel van het jaar (te dezen 10 in plaats van 12 maanden) onderworpen aan de Belgische belastingen, waardoor het belastbare

inkomen lager is en de betrokkene in een lagere belastingschijf terechtkomt. De Ministerraad is van oordeel dat het niet redelijk verantwoord zou zijn om daarnaast nog een bijkomend belastingvoordeel toe te kennen.

A.13.2.1. De verzoekende partijen voor het verwijzende rechtscollege antwoorden dat het huwelijksquotiënt beoogde de inspanningen van de thuiswerkende echtgenoot te valoriseren, en niet een progressievoordeel te bewerkstelligen. Volgens hen werd die laatste doelstelling gerealiseerd door de decumulregeling, niet door het huwelijksquotiënt. Zij wijzen erop dat zij zwaarder worden belast dan in het vorige aanslagjaar - waarvoor zij een vergelijkbaar in België belastbaar inkomen genoten - doordat het huwelijksquotiënt niet op hen wordt toegepast.

A.13.2.2. Zij voegen hieraan toe dat de Ministerraad ten onrechte ervan uitgaat dat internationale ambtenaren van wie de bezoldigingen volledig zijn vrijgesteld, niet zouden bijdragen tot de ontvangsten van de Belgische Staat en geen hoge belastingdruk ondergaan, zodat zij geen recht zouden hebben op het huwelijksquotiënt. Zij wijzen erop dat Frederik Naert is belast op zijn Belgische inkomsten die hij heeft verworven van januari tot en met oktober 2007.

A.13.2.3. Volgens hen hebben zij door het feit dat Frederik Naert in het belastbaar tijdperk EU-ambtenaar is geworden geen voordeel, maar een nadeel ondervonden aangezien de toepassing van het huwelijksquotiënt hun om die reden wordt geweigerd.

- B -

B.1.1. De prejudiciële vraag betreft artikel 126, § 2, eerste lid, 4<sup>o</sup>, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna WIB 1992), zoals van toepassing voor het aanslagjaar 2008.

B.1.2. Artikel 126, §§ 1 en 2, van het WIB 1992, zoals vervangen bij artikel 19, B, van de wet van 10 augustus 2001 houdende hervorming van de personenbelasting, bepaalt :

« § 1. In geval van huwelijk of wettelijke samenwoning wordt een gemeenschappelijke aanslag op naam van de beide echtgenoten gevestigd. Deze gemeenschappelijke aanslag belet niet dat het belastbare inkomen van elke echtgenoot afzonderlijk wordt vastgesteld.

§ 2. In de volgende gevallen is § 1 niet van toepassing :

1<sup>o</sup> voor het jaar van het huwelijk of de verklaring van wettelijke samenwoning;

2<sup>o</sup> vanaf het jaar na dat waarin de feitelijke scheiding heeft plaatsgevonden, voor zover die scheiding in het belastbare tijdperk niet ongedaan is gemaakt;

3<sup>o</sup> voor het jaar van de ontbinding van het huwelijk of van de scheiding van tafel en bed of van de beëindiging van de wettelijke samenwoning;

4<sup>o</sup> wanneer een echtgenoot beroepsinkomsten heeft van meer dan 6 700 EUR die bij overeenkomst zijn vrijgesteld en die niet in aanmerking komen voor de berekening van de belasting op zijn andere inkomsten.

Voor het jaar waarin de wettelijk samenwonenden met elkaar in het huwelijk treden, blijft § 1 echter van toepassing tenzij de verklaring van wettelijke samenwoning tijdens hetzelfde jaar is afgelegd.

In het geval bedoeld in het eerste lid, 2°, worden de twee aanslagen op naam van beide echtgenoten ingekohierd ».

Voor het aanslagjaar 2008 beloopt het bedrag bepaald in artikel 126, § 2, eerste lid, 4°, van het WIB 1992 na indexatie 8 720 euro (*Belgisch Staatsblad*, 25 januari 2007, tweede editie).

B.2.1. Artikel 87 van het WIB 1992 bepaalt :

« Wanneer een gemeenschappelijke aanslag wordt gevestigd en slechts één van de echtgenoten beroepsinkomsten heeft verkregen, wordt een deel daarvan toegerekend aan de andere echtgenoot, behalve wanneer daardoor de aanslag wordt verhoogd.

Dat deel bedraagt 30 pct. van die inkomsten, doch mag niet hoger zijn 6 700 EUR ».

Voor het aanslagjaar 2008 beloopt het maximumbedrag van de beroepsinkomsten dat aldus mag worden toegerekend aan de andere echtgenoot na indexatie 8 720 euro (*Belgisch Staatsblad*, 25 januari 2007, tweede editie).

B.2.2. Indien één van de echtgenoten geen beroepsinkomsten heeft verkregen, wordt, ten gevolge van het voormelde artikel 87 van het WIB 1992, aan hem een deel van de beroepsinkomsten van de andere echtgenoot toegerekend, het zogenaamde huwelijksquotiënt. Dat deel is gelijk aan 30 pct. van de beroepsinkomsten van de andere echtgenoot, zonder evenwel in het aanslagjaar 2008 hoger dan 8 720 euro te mogen zijn. Aldus wordt voor elke echtgenoot een beroepsinkomen vastgesteld. De berekening van de belasting gebeurt per belastingplichtige afzonderlijk.

B.3. Luidens de in het geding zijnde bepaling wordt er geen gemeenschappelijke aanslag gevestigd wanneer een echtgenoot in het jaar verbonden aan het aanslagjaar 2008 beroepsinkomsten heeft van meer dan 8 720 euro die bij overeenkomst zijn vrijgesteld en die niet in aanmerking komen voor de berekening van de belasting op zijn andere inkomsten. Vermits luidens artikel 87 van het WIB 1992 het huwelijksquotiënt wordt toegerekend aan een echtgenoot die geen beroepsinkomsten heeft verkregen « wanneer een



gemeenschappelijke aanslag wordt gevestigd », vloeit hieruit voort dat wanneer de echtgenoot die als enige beroepsinkomsten heeft verkregen, meer dan 8 720 euro beroepsinkomsten heeft die bij overeenkomst zijn vrijgesteld en die niet in aanmerking komen voor de berekening van de belasting op zijn andere inkomsten, zijn belastbare inkomsten niet, met toepassing van artikel 87 van het WIB 1992, kunnen worden toegerekend aan de andere echtgenoot die geen beroepsinkomsten heeft. Het verwijzende rechtscollege vraagt of dat bestaanbaar is met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

B.4. Uit de prejudiciële vraag en uit het verwijzingsvonnis blijkt dat de echtgenoot die meer dan 8 720 euro beroepsinkomsten heeft die bij overeenkomst zijn vrijgesteld en die niet in aanmerking komen voor de berekening van de belasting op zijn andere inkomsten, een ambtenaar is van de Raad van de Europese Unie. Het Hof beperkt zijn onderzoek tot die hypothese.

B.5.1. Het Hof wordt gevraagd twee categorieën van gehuwde belastingplichtigen van wie slechts één echtgenoot beroepsinkomsten heeft, met elkaar te vergelijken : enerzijds, de gehuwde belastingplichtigen van wie de echtgenoot die als enige beroepsinkomsten heeft, enkel in België belastbare inkomsten heeft en, anderzijds, de gehuwde belastingplichtigen van wie de echtgenoot die als enige beroepsinkomsten heeft, zowel in België belastbare inkomsten heeft als meer dan 8 720 euro beroepsinkomsten heeft die bij overeenkomst zijn vrijgesteld en die niet in aanmerking komen voor de berekening van de belasting op zijn andere inkomsten.

B.5.2.1. Volgens de Ministerraad zijn de in de prejudiciële vraag vermelde categorieën van personen niet vergelijkbaar omdat ambtenaren van in België gevestigde internationale instellingen vrijgesteld zijn van Belgische belastingen.

B.5.2.2. Het loutere feit dat een belastingplichtige die in België belastbare inkomsten heeft, daarnaast nog als internationaal ambtenaar beroepsinkomsten heeft die bij overeenkomst zijn vrijgesteld en die niet in aanmerking komen voor de berekening van de belasting op zijn andere inkomsten, leidt er niet toe dat hij niet zou kunnen worden vergeleken met een belastingplichtige die enkel in België belastbare inkomsten heeft.

B.6. Uit de parlementaire voorbereiding van de in het geding zijnde bepaling blijkt dat artikel 126, § 2, eerste lid, 4<sup>o</sup>, van het WIB 1992 de bepaling overneemt van artikel 128, eerste lid, 4<sup>o</sup>, van datzelfde Wetboek (*Parl. St.*, Kamer, 2000-2001, DOC 50-1270/001, p. 16). Artikel 128, eerste lid, 4<sup>o</sup>, van het WIB 1992 neemt op zijn beurt de bepaling over van artikel 21 van de wet van 28 december 1990 betreffende verscheidene fiscale en niet-fiscale bepalingen.

B.7. Vóór de wet van 28 december 1990 werd door de overheid en de belasting-administratie aanvaard dat de internationale ambtenaren, die niet de exceptie van fiscale woonplaats genieten en die bijgevolg in beginsel zijn onderworpen 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 (*Vr. en Antw.*, Kamer, 1989-1990, p. 8832; Circ. nr. Ci.D. 19/402.192 van 28 september 1990; *Bulletin der Belastingen*, 1990, nrs. 2709 e.v.).

B.8.1. Artikel 21 van de wet van 28 december 1990 heeft het voordeel van het huwelijksquotiënt voor die categorie van personen afgeschaft. In de memorie van toelichting van het wetsontwerp dat tot die bepaling heeft geleid, werd ze als volgt verantwoord :

« De inkomsten van de internationale ambtenaren zijn, naargelang het bepaalde in de desbetreffende overeenkomsten, ofwel volledig vrijgesteld van belasting, ofwel vrijgesteld onder progressievoorbehoud, dat wil zeggen dat de inkomsten enkel in aanmerking komen voor het vaststellen van de aanslagvoet die op de andere inkomsten van toepassing is.

Thans is het reeds zo dat het gezin waarin één der echtgenoten vrijgestelde inkomsten met progressievoorbehoud geniet, terwijl de andere echtgenoot gewone belastbare bedrijfsinkomsten heeft, als een twee-inkomensgezin wordt beschouwd, zodat het huwelijksquotiënt in beginsel niet wordt toegekend.

Wanneer het daarentegen gaat om een gezin waarin één echtgenoot vrijgestelde inkomsten zonder progressievoorbehoud en de andere echtgenoot gewone belastbare bedrijfsinkomsten geniet, wordt het huwelijksquotiënt toegekend indien geen van beide echtgenoten geniet van de exceptie van fiscale woonplaats.

De toekenning van het huwelijksquotiënt in dit geval is zeker nooit de bedoeling van de wetgever (wet van 7 december 1988) geweest.

Vandaar dat thans wordt voorgesteld om als een alleenstaande te beschouwen, de belastingplichtige waarvan de echtgenoot bedrijfsinkomsten heeft van meer dan 270.000 F die bij overeenkomst zijn vrijgesteld en die niet in aanmerking komen voor de berekening van de belasting op de andere inkomsten van het gezin. Door deze maatregel zal in het laatste voorbeeld geen huwelijksquotiënt meer worden verleend, doch de echtgenoot met belastbare bedrijfsinkomsten zal anderzijds als alleenstaande worden beschouwd en zodoende recht hebben op een belastingvrije som van 165.000 F (zonder indexatie) in plaats van tweemaal 130.000 F voor het gezin » (*Parl. St.*, Kamer, 1990-1991, nr. 1366/1, p. 12).

In de Senaat werd daar nog het volgende aan toegevoegd :

« Internationale ambtenaren waarvan de bezoldigingen zonder progressievoorbehoud vrijgesteld zijn, krijgen in bepaalde gevallen toch het huwelijksquotiënt. Dit is onder meer het geval voor een gezin waarvan de man ambtenaar is bij de E.E.G., zijn fiscale woonplaats reeds in België had en wiens vrouw in België belastbare bedrijfsinkomsten geniet. De toekenning van een huwelijksquotiënt in dit geval is zeker niet de bedoeling geweest van de wetgever in de wet van 7 december 1988.

Om dit te vermijden wordt thans wettelijk bepaald dat eveneens als alleenstaande wordt beschouwd, de belastingplichtige 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.

Door deze maatregel zal de in het voorbeeld vermelde Belgische E.E.G.-ambtenaar die vrijgestelde inkomsten zonder progressievoorbehoud heeft van meer dan 270 000 frank, niet meer de huwelijksquotiënt kunnen genieten. Zijn echtgenote die gewone belastbare bedrijfsinkomsten heeft zal anderzijds als alleenstaande worden beschouwd die aldus recht heeft op een belastingvrije som van 165 000 frank (in plaats van tweemaal 130 000 frank voor het gezin » (*Parl. St.*, Senaat, 1990-1991, nr. 1166-2, pp. 7-8).

B.8.2. Ondervraagd over het feit of die regel geen aanleiding zou geven tot betwistingen voor het Hof van Justitie van de Europese Unie, antwoordde de bevoegde staatssecretaris dat

« het gewis nooit de bedoeling is geweest van de wetgever om diegenen wier echtgenoot of echtgenote als EG-ambtenaar vrijgestelde inkomsten geniet het voordeel van het huwelijksquotiënt toe te kennen op hun eigen belastbare inkomsten » (*Parl. St.*, Kamer, 1990-1991, nr. 1366/6, p. 46).

B.9. De regel van het huwelijksquotiënt heeft tot doel de fiscale situatie van gehuwden te verbeteren. De wetgever zou die slechts aan een categorie van belastingplichtigen kunnen ontzeggen indien die maatregel redelijk is verantwoord.

B.10.1. Daarbij dient hij tevens rekening te houden met artikel 13 van het Protocol van 8 april 1965 « betreffende de voorrechten en immuniteiten van de Europese Gemeenschappen » dat, zoals van toepassing op het ogenblik van de feiten voor het verwijzende rechtscollege, bepaalde :

« Onder de voorwaarden en volgens de procedure welke door de Raad op voorstel van de Commissie worden vastgesteld, worden de ambtenaren en overige personeelsleden van de Gemeenschappen onderworpen aan een belasting ten bate van de Gemeenschappen op de door hun betaalde salarissen, lonen en emolumenten.

Zij zijn vrijgesteld van nationale belastingen op de door de Gemeenschappen betaalde salarissen, lonen en emolumenten ».

B.10.2. Ondervraagd over de bestaanbaarheid van de in het geding zijnde bepaling met het voormelde artikel 13, heeft het Hof van Justitie van de Europese Unie het volgende geoordeeld :

« 25. Ofschoon het gemeenschapsrecht zich ertegen verzet, dat een ambtenaar zwaarder wordt belast over zijn niet-vrijgestelde inkomsten omdat hij een salaris van de Gemeenschap ontvangt [...], verplicht artikel 13 van het protocol de lidstaten niet, aan ambtenaren dezelfde subsidies toe te kennen als aan rechthebbenden in de zin van de betrokken nationale wettelijke bepalingen. Artikel 13 verlangt enkel dat, wanneer de daarin bedoelde personen aan bepaalde belastingen zijn onderworpen, zij in aanmerking moeten komen voor elk belastingvoordeel waarop belastingplichtigen normaal recht hebben, om te vermijden dat zij zwaarder zouden worden belast [...], doch deze bepaling schrijft geen voorkeursbehandeling voor.

26. Hieruit volgt, dat de voorwaarden die recht geven op een belastingvoordeel, op niet-discriminerende wijze moeten worden toegepast zowel op de rechthebbenden van gemeenschapsambtenaren als op alle overige belastingplichtigen (zie in deze zin arrest van 3 juli 1974, Brouerius van Nidek, 7/74, *Jurisp.*, blz. 757, punt 14). Voor zover ambtenaren aan de voorwaarden van de nationale wetgeving voldoen, moeten zij ook in aanmerking kunnen komen voor de belastingvoordelen waarin de nationale wetgeving voorziet; derhalve verzet artikel 13 van het protocol zich ertegen, dat het recht op een dergelijk voordeel aan iemand onthouden blijft op de enkele grond dat hij een niet aan de personenbelasting onderworpen ambtenaar is [...].

27. Uit de in het hoofdgeding van toepassing zijnde bepalingen volgt echter, dat de Belgische belastingwetgeving aan de toekenning van het voordeel van het huwelijksquotiënt de objectieve voorwaarde verbindt, dat de echtgenoot van de belastingplichtige geen of slechts geringe beroepsinkomsten geniet, tot een geïndexeerd maximumbedrag van 270 000 BEF. Bij hogere beroepsinkomsten kan het voordeel van het huwelijksquotiënt niet worden toegekend en worden de echtgenoten afzonderlijk belast over hun inkomsten.

28. Dat de Belgische wetgever sinds 1990 de fictie hanteert, dat gehuwden als alleenstaanden zijn aan te merken indien een der echtgenoten krachtens het protocol vrijgestelde beroepsinkomsten heeft die hoger zijn dan 270 000 BEF, betekent niet, dat een extra voorwaarde is ingevoerd die in strijd is met artikel 13 van het protocol. De reden voor uitsluiting van het voordeel is immers niet gelegen in de hoedanigheid van gemeenschapsambtenaar met een salaris van meer dan 270 000 BEF; die uitsluiting vloeit voort uit de algemene voorwaarde die zonder onderscheid geldt zowel voor gehuwden wier echtgenoot ambtenaar is, als voor iedere andere belastingplichtige, namelijk de hoogte van de inkomsten die bepalend is voor het recht op het betrokken voordeel. Is aan die voorwaarde voldaan, dan kan de echtgenoot van de gemeenschapsambtenaar dus evengoed als ieder ander aan de Belgische belastingwet onderworpen persoon voor dit belastingvoordeel in aanmerking komen » (HvJ, 14 oktober 1999, C-229/98, *Vander Zwalm en Massart*).

B.11.1. Wanneer een echtgenoot als enige beroepsinkomsten heeft verkregen en hij minder dan 8 720 euro beroepsinkomsten heeft die bij overeenkomst zijn vrijgesteld en die niet in aanmerking komen voor de berekening van de belasting op zijn andere inkomsten, kunnen zijn belastbare inkomsten, met toepassing van artikel 87 van het WIB 1992, worden toegerekend aan de andere echtgenoot die geen beroepsinkomsten heeft.

B.11.2. Wanneer de bij overeenkomst vrijgestelde beroepsinkomsten, daarentegen, meer dan 8 720 euro bedragen, kunnen, in dat geval, de belastbare inkomsten niet worden toegerekend aan de andere echtgenoot die geen beroepsinkomsten heeft.

B.11.3. Aldus wordt de echtgenoot die als enige beroepsinkomsten heeft en die meer dan 8 720 euro beroepsinkomsten heeft die bij overeenkomst zijn vrijgesteld en die niet in aanmerking komen voor de berekening van de belasting op zijn andere inkomsten, een belastingvoordeel ontzegt dat de echtgenoot geniet die als enige beroepsinkomsten heeft, die dezelfde belastbare inkomsten heeft, maar die niet meer dan 8 720 euro beroepsinkomsten heeft die bij overeenkomst zijn vrijgesteld en die niet in aanmerking komen voor de berekening van de belasting op zijn andere inkomsten. Die uitsluiting van dat belastingvoordeel berust derhalve niet op de hoogte van de inkomsten, maar op de hoedanigheid van de betrokkene, te dezen de hoedanigheid van ambtenaar van de Raad van de Europese Unie.

B.11.4. In zoverre hierdoor de voorwaarden die recht geven op een belastingvoordeel, op discriminerende wijze worden toegepast op de ambtenaren van de Raad van de Europese Unie, vloeit uit de voormelde rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie voort

dat dit niet bestaanbaar is met het voormelde artikel 13 van het Protocol van 8 april 1965 « betreffende de voorrechten en immuniteiten van de Europese Gemeenschappen ».

B.12. Bovendien blijkt uit de in B.8 aangehaalde parlementaire voorbereiding, dat de wetgever beoogde te verhinderen dat wanneer één echtgenoot vrijgestelde inkomsten zonder progressievoorbehoud en de andere echtgenoot belastbare bedrijfsinkomsten geniet, een deel van de inkomsten van die laatste met toepassing van artikel 87 van het WIB 1992 aan de eerste zou worden toegerekend. De wetgever wenste aldus te vermijden dat een gezin waarin elk van de twee echtgenoten over beroepsinkomsten beschikken, zou worden beschouwd als een gezin waarin slechts één van de echtgenoten beroepsinkomsten heeft verkregen door het feit dat de inkomsten van de andere echtgenoot bij overeenkomst zijn vrijgesteld. In het in B.4 beschreven geval waartoe het Hof zijn onderzoek beperkt, heeft slechts één van de echtgenoten voor meer dan 8 720 euro aan vrijgestelde beroepsinkomsten verkregen.

B.13. Het in B.5.1 vermelde verschil in behandeling is niet redelijk verantwoord.

B.14. De prejudiciële vraag dient bevestigend te worden beantwoord.

B.15. Gelet op het voorgaande dienen de door de verzoekende partijen voor het verwijzende rechtscollege opgeworpen prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie van de Europese Unie niet te worden gesteld.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 126, § 2, eerste lid, 4°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals van toepassing voor het aanslagjaar 2008, schendt de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in zoverre, wanneer de echtgenoot die als enige beroepsinkomsten heeft verkregen, meer dan 8 720 euro beroepsinkomsten heeft die bij overeenkomst zijn vrijgesteld en die niet in aanmerking komen voor de berekening van de belasting op zijn andere inkomsten, zijn andere belastbare beroepsinkomsten niet, met toepassing van artikel 87 van hetzelfde Wetboek, kunnen worden toegerekend aan de andere echtgenoot die geen beroepsinkomsten heeft.

Aldus uitgesproken in het Nederlands en het Frans, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op de openbare terechtzitting van 29 maart 2012.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

M. Bossuyt