

Rolnummers 5619 en 5627
Arrest nr. 68/2014 van 24 april 2014

A R R E S T

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

Het Grondwettelijk Hof,

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

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. *Onderwerp van de prejudiciële vragen en rechtspleging*

Bij vonnissen van 20 maart 2013 en 17 april 2013, respectievelijk in zake Thierry Degryse en Véronique Bocca, en in zake Dominique Martiny en Valérie Lambotte, tegen de Belgische Staat, waarvan de expedities ter griffie van het Hof zijn ingekomen op 28 maart 2013 en 25 april 2013, heeft de Rechtbank van eerste aanleg te Aarlen de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 134 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, eventueel in samenhang gelezen met artikel 140 van hetzelfde Wetboek en met artikel 23, § 2, van de overeenkomst tussen België en Luxemburg tot het vermijden van dubbele belasting, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet,

in zoverre het, voor de koppels voor wie een gemeenschappelijke aanslag wordt gevestigd, voorziet in de aanrekening van de toeslag op de belastingvrije som voor een kind ten laste bij de persoon met het hoogste belastbare inkomen, zelfs wanneer dat inkomen belastingvrij is met toepassing van een overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting, waardoor dat fiscale voordeel verdwijnt,

terwijl de koppels die een feitelijk gezin vormen en voor wie afzonderlijke aanslagen worden gevestigd, kunnen kiezen bij welke persoon de toeslag op de belastingvrije som voor een kind ten laste wordt aangerekend, zodat, wanneer de ene met toepassing van een overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting belastingvrije inkomsten geniet die hoger liggen dan die van zijn partner, die laatstgenoemde het kind ten laste kan nemen, waardoor het verlies van dat fiscale voordeel wordt vermeden ? ».

Die zaken, ingeschreven onder de nummers 5619 en 5627 van de rol van het Hof, werden samengevoegd.

Memories zijn ingediend door :

- Thierry Degryse en Véronique Bocca, wonende te 6750 Musson, rue de Rachecourt 9;
- Dominique Martiny en Valérie Lambotte, wonende te 6700 Aarlen, rue Basse 2;
- de Ministerraad.

Memories van antwoord zijn ingediend door :

- Thierry Degryse en Véronique Bocca;
- Dominique Martiny en Valérie Lambotte.

Bij beschikking van 20 februari 2014 heeft het Hof de zaken in gereedheid verklaard en de dag van de terechtzitting bepaald op 11 maart 2014, na de partijen te hebben uitgenodigd om, in een uiterlijk op 6 maart 2014 in te dienen aanvullende memorie, waarvan ze een kopie binnen dezelfde termijn uitwisselen, hun opmerkingen uiteen te zetten over de eventuele weerslag, op de onderhavige zaken, van het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie van 12 december 2013, in de zaak *G. Emfeld en N. Garcet t. Belgische Staat*, C-303/12.

Aanvullende memories zijn ingediend door :

- Thierry Degryse en Véronique Bocca;
- Dominique Martiny en Valérie Lambotte;
- de Ministerraad.

Op de openbare terechtzitting van 11 maart 2014 :

- is verschenen : Mr. B. Billet, advocaat bij de balie te Brussel, *loco* Mr. J. Fekenne, advocaat bij de balie te Luik, voor de Ministerraad;
- hebben de rechters-verslaggevers F. Daoût en R. Leysen verslag uitgebracht;
- is de voornoemde advocaat gehoord;
- zijn de zaken 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 de bodemgeschillen

De verzoekers voor de verwijzende rechter in de zaak nr. 5619 dienen verschillende bezwaarschriften in tegen aanslagen in de personenbelasting gevestigd voor de aanslagjaren 2007 en 2009. Die bezwaarschriften worden door de gewestelijk directeur verworpen.

Zij dienen bij de griffie vervolgens een verzoekschrift in tegen de betwiste aanslagen teneinde de ontheffing van de betwiste belasting te verkrijgen, alsook de teruggave van elke som die daarvoor is betaald en de veroordeling van de Belgische Staat tot de kosten.

In de aan de verwijzende rechter voorgelegde zaak wordt vastgesteld dat de eiseres een uit Luxemburg afkomstige bezoldiging int, terwijl haar echtgenoot een uit België afkomstige bezoldiging int die lager ligt dan die van de eiseres. Het koppel woont te Musson en heeft drie kinderen ten laste.

Het is in die context dat de Rechtbank zich buigt over een verschil in behandeling dat zou bestaan tussen de gehuwde koppels of de wettelijk samenwonenden en de koppels die feitelijk samenwonen.

Voor de gehuwde koppels wordt immers de toeslag op de belastingvrije som, vermeerderd voor kinderen ten laste, aangerekend met toepassing van artikel 134, § 1, tweede lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 1992) bij de belastingplichtige met het hoogste belastbare inkomen.

Te dezen is het hoogste inkomen, hoewel het is vrijgesteld, echter dat van de eiser. De volledige toeslag op de belastingvrije som voor kinderen ten laste is hem aangerekend, hetgeen dus leidt tot het verlies *in concreto* van het belastingvoordeel.

Artikel 140 van het WIB 1992 regelt de situatie van de koppels die feitelijk samenwonen verschillend. De personen te hunnen laste die worden beoogd bij artikel 136 van het WIB 1992 als deel uitmakend van het gezin, worden aldus beschouwd als zijnde ten laste van de belastingplichtige die in feite aan het hoofd van dat gezin staat, hetgeen in de praktijk ertoe leidt de betrokkenen te laten kiezen wie van hen de kinderen ten laste zal nemen.

In de zaak nr. 5627 hebben de verzoekers voor de verwijzende rechter op 4 mei 2009 een bezwaarschrift ingediend tegen de aanslag in de personenbelasting gevestigd voor het aanslagjaar 2008, bezwaarschrift dat is verworpen door de gewestelijk directeur op 25 oktober 2010. De verzoekers dienen bij de griffie in datzelfde jaar een verzoekschrift in tegen de betwiste aanslag teneinde de ontheffing van de betwiste belasting te verkrijgen, alsook de teruggave van elke som die daarvoor is betaald en de veroordeling van de Belgische Staat tot de kosten.

Te dezen int de eiseres voor de verwijzende rechter een uit Luxemburg afkomstige bezoldiging, terwijl haar echtgenoot een uit België afkomstige bezoldiging int die lager ligt dan die van de eiseres. Het koppel woont te Aarlen en heeft twee kinderen ten laste.

Om redenen die identiek zijn aan die welke in verband met de zaak nr. 5619 zijn aangegeven, beslist de Rechtbank aan het Hof te vragen of artikel 134, § 1, tweede lid, van het WIB 1992 bestaanbaar is met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

III. *In rechte*

- A -

A.1.1. In hun memorie onderstrepen de verzoekers voor de verwijzende rechter dat de administratie ten onrechte zou beweren dat de Franse woorden « *exempté* » en « *exonéré* » een gelijkwaardige betekenis hebben.

De Franse woorden « *exempter un revenu* » zouden immers erop neerkomen het inkomen te onttrekken aan de belasting, terwijl het Franse woord « *exonérer* » zou betekenen dat men ervan wordt vrijgesteld een belasting te betalen.

A.1.2. De verzoekers benadrukken het bestaan van een discriminatie tussen de feitelijk samenwonende koppels met een of meer kinderen fiscaal ten laste en de gehuwde of wettelijk samenwonende koppels met eveneens een of meer kinderen fiscaal ten laste. Aldus heeft ieder lid van het feitelijk samenwonend koppel de mogelijkheid, op grond van een omzendbrief van 26 februari 2002 en buiten elke controle van de administratie, het door hem gewilde aantal kinderen fiscaal ten laste te nemen met toepassing van artikel 140 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 en hierdoor de extra belastingvermindering te genieten die overeenstemt met het aantal ten laste aangegeven kinderen. De verzoekers voor de verwijzende rechter refereren aan het vrijgestelde bedrag dat in artikel 231 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 wordt beoogd en zou worden verhoogd met toeslagen volgens het aantal personen ten laste bepaald in artikel 132 van hetzelfde Wetboek.

A.1.3. In ondergeschikte orde verklaren de verzoekers voor de verwijzende rechter dat het onjuist zou zijn te beweren dat geen onderscheid moet worden gemaakt tussen de eigenlijke betekenis die in het recht wordt gegeven aan het Franse woord « *exempté* » en aan het Franse woord « *exonéré* ». Het zou eveneens onjuist zijn te beweren dat de voorrang van het internationaal recht op het intern recht te dezen in acht is genomen. Om dat te beweren, zou de tegenpartij geen rekening hebben gehouden met de werkelijke betekenis die in het recht wordt gegeven aan beide Franse woorden « *exempté* » en « *exonéré* ».

A.2.1. Na te hebben herinnerd aan de regels vervat in de artikelen 134 en 140 van het WIB 1992, verwijst de Ministerraad naar het arrest van het Hof nr. 57/2001 van 8 mei 2001, waarin dat laatste heeft geoordeeld dat de oplossing die de wetgever heeft gekozen voor de feitelijk samenwonenden dezelfde is als die welke van toepassing is op de gehuwde koppels, namelijk de aanrekening van het voordeel voor kinderen ten laste bij slechts een van de echtgenoten of feitelijk samenwonenden, en dat iedere andere oplossing discriminerend zou zijn ten opzichte van de situatie van de gehuwde koppels en van de andere alleenstaande belastingplichtigen.

De Ministerraad merkt eveneens op dat artikel 23, § 2, van de overeenkomst tussen België en het Groothertogdom Luxemburg tot het vermijden van dubbele belasting voorziet in de methode volgens welke de Staat van verblijf, in dit geval België, de dubbele belasting uitschakelt, *in casu* de vrijstelling met progressievoorbehoud. De wil van de Belgische en Luxemburgse fiscale wetgevers zou in het Belgisch recht materieel gestalte hebben gekregen in artikel 155 van het WIB 1992.

A.2.2. In de eerste plaats voert de Ministerraad aan dat de onderscheiden categorieën niet vergelijkbaar zijn vanuit juridisch oogpunt. Er wordt onderstreept dat de feitelijk samenwonenden niet zijn toegetreden tot de instelling van het huwelijk. Hoewel toenaderingen tussen beide vergeleken categorieën mogelijk zijn op socio-economisch vlak, zou het beperkend en onjuist zijn de analyse te limiteren tot die vaststelling, waarbij op juridisch, successierechtelijk, vermogensrechtelijk en contractueel vlak geen rekening ermee wordt gehouden dat de personen die een leefgemeenschap vormen, niet dezelfde verbintenissen hebben aangegaan als die van een gehuwd koppel.

De Ministerraad wijst erop dat de gehuwde koppels en de wettelijk samenwonenden een enkele gemeenschappelijke belastingaangifte indienen. Een gemeenschappelijke aanslag wordt gevestigd op naam van beide aangevers. In tegenstelling tot de feitelijk samenwonenden kunnen de gehuwde koppels en de wettelijk samenwonenden het voordeel van het huwelijksquotiënt genieten. Zij kunnen eveneens onder hen het aan het woonkrediet verbonden belastingvoordeel optimaliseren. Ten slotte, wanneer het inkomen van een van de echtgenoten of wettelijk samenwonenden lager ligt dan de belastingvrije som, wordt het saldo overgedragen naar de belastbare grondslag van de andere partner, hetgeen niet het geval is voor de feitelijk samenwonenden. Die laatsten worden immers fiscaal beschouwd als alleenstaanden.

A.2.3. In de veronderstelling dat de twee in de prejudiciële vraag beoogde categorieën van personen als vergelijkbaar kunnen worden beschouwd, voert de Ministerraad aan dat er geen sprake zou zijn van een onverantwoorde ongelijke behandeling. Hij verwijst naar het arrest nr. 63/2003 van 14 mei 2003 om tot die conclusie te komen.

A.2.4. De Ministerraad verwijst naar de arresten nrs. 140/2001, 185/2002 en 57/2001 om te besluiten dat de aangeklaagde discriminatie niet zou voortvloeien uit de artikelen 126 en volgende van het WIB 1992, die de berekening van de belasting regelen, maar uit het feit dat de wetgever geen enkele bijzondere maatregel heeft genomen om rekening te houden met de situatie van de ongehuwd samenwonenden die, misschien ten onrechte, als alleenstaanden zouden worden beschouwd.

Uit de parlementaire voorbereiding van de wet van 7 december 1988 «houdende hervorming van de inkomstenbelasting en wijziging van de met het zegel gelijkgestelde taksen», die de wijze van aanrekening van de belastingvrije sommen invoerde, zou voortvloeien dat de wetgever met kennis van zaken geen enkele bijzondere maatregel heeft genomen om rekening te houden met de situatie van de ongehuwd samenwonenden die als alleenstaanden worden beschouwd.

Het in het prejudiciële vraag aangeklaagde verschil in behandeling zou derhalve voortvloeien uit de keuze die de wetgever heeft gemaakt om de feitelijk samenwonenden te beschouwen als fiscaal alleenstaande personen, terwijl de gehuwde koppels een enkele fiscale entiteit vormen.

A.2.5. De Ministerraad voert in de derde plaats aan dat het verschil in behandeling niet verantwoord zou zijn.

In tegenstelling tot wat de verzoekende partijen voor de verwijzende rechter verklaren, zou de toepassing van artikel 134 van het WIB 1992 voor hen niet hebben geleid tot een verlies van voordelen voor kinderen ten laste. Uit artikel 24, § 4, a), van de overeenkomst gesloten met het Groothertogdom Luxemburg tot het vermijden van dubbele belasting zou immers duidelijk blijken dat de echtgenoot van de verzoekers in het Groothertogdom Luxemburg alle voordelen verbonden aan de gezins- en persoonlijke situatie zou hebben verkregen of kon verkrijgen die die Staat aan zijn eigen verblijfhouders toekent, waarbij de verzoekers zelf de aftrek voor kosten voor kinderopvang in verhouding tot hun inkomen in het totaal van de inkomens van beide echtgenoten hebben genoten.

Er wordt aangevoerd dat de verzoekers voor de verwijzende rechter, door het Hof te vragen om artikel 134 van het WIB 1992 onbestaanbaar met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet te achten, in werkelijkheid het Hof zouden verzoeken om te bevestigen dat de echtgenoten van wie de ene uit het Groothertogdom Luxemburg afkomstige vrijgestelde inkomsten geniet die hoger liggen dan die van de andere echtgenoot en die reeds in het Groothertogdom Luxemburg alle bij de wetgeving van die Staat bepaalde voordelen voor de gezinslast heeft genoten, het recht zouden hebben om een tweede maal fiscale voordelen voor kinderen ten laste te genieten.

Hoewel de met het Groothertogdom Luxemburg gesloten overeenkomst België toelaat rekening te houden met de vrijgestelde inkomens om de belasting op de andere inkomens te berekenen, strekt zij geenszins ertoe rekening te houden met de vrijgestelde inkomens om het tarief van de belasting op de andere inkomens te verminderen.

De Ministerraad voert aan dat de verzoekers voor de verwijzende rechter in werkelijkheid niet eisen om te worden behandeld als de feitelijke gezinnen, daar die laatsten niet noodzakelijk twee keer de voordelen genieten die zijn verbonden aan de gezinssituatie, maar om beter te worden behandeld dan alle andere belastingplichtigen, ongeacht of zij gehuwd zijn dan wel een feitelijk gezin vormen.

De Ministerraad verwijst naar een arrest van het Hof van Cassatie van 16 februari 2012, alsook naar het arrest *de Groot* van het Hof van Justitie van de Europese Unie van 12 december 2002, waaruit zou voortvloeien dat België niet ertoe gehouden is andermaal de voordelen toe te kennen die zijn verbonden aan de gezins- en persoonlijke situatie van de echtgenoten, aangezien het Groothertogdom Luxemburg dat voordeel reeds heeft toegekend voor de uit Luxemburg afkomstige inkomens. Het gelijkheidsbeginsel zou immers niet vereisen dat België aan de belastingplichtige altijd het recht moet toekennen om de voor hem meest voordelige belastingregeling te genieten.

A.3. In hun memorie van antwoord betwisten de verzoekende partijen voor de verwijzende rechter de verwijzing door de Ministerraad naar het arrest van het Hof nr. 57/2001. Volgens hen kunnen de in het geding zijnde categorieën met elkaar worden vergeleken, aangezien beiden Belgische beroepsinkomsten genieten voor een van de leden van het koppel, en vrijgestelde Luxemburgse inkomsten voor het andere lid.

Terwijl die twee categorieën zich in dezelfde situatie zouden bevinden, zouden de feitelijk samenwonenden gunstiger worden behandeld aangezien zij een dubbel voordeel zouden kunnen genieten dat de gehuwde koppels of wettelijk samenwonenden niet kunnen genieten.

A.4. In de aanvullende memorie die zij hebben ingediend naar aanleiding van de beschikking van het Hof van 20 februari 2014 brengen de verzoekende partijen voor de verwijzende rechter in herinnering dat als echtgenoten hun beroepsinkomsten worden gecumuleerd en dat bij toepassing van artikel 134 van het WIB 1992 zij niet de in artikel 132 van het genoemde Wetboek bedoelde verhoging kunnen genieten. Hun zouden dus fiscale voordelen worden ontzegd die door het Belgisch recht worden toegekend aan het koppel in zijn geheel om reden dat het hoogste inkomen waarop een aanrekening zou kunnen worden toegepast, wordt ontvangen door de echtgenoot in Luxemburg. Uit het arrest dat door het Hof van Justitie van de Europese Unie op 12 december 2013 werd gewezen, zou blijken dat het koppel dat bestaat uit de verzoekende partijen voor de verwijzende rechter recht zou hebben op de toeslag op de belastingvrije som voor een kind ten laste.

De verzoekende partijen voor de verwijzende rechter besluiten dat artikel 49 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie in die zin zou dienen te worden geïnterpreteerd dat het zich verzet tegen een fiscale regeling van een lidstaat, zoals die welke in het bodemgeschil in het geding is, die tot gevolg heeft dat een koppel dat in die Staat verblijft en in de genoemde Staat en in een andere lidstaat inkomsten ontvangt, het daadwerkelijke genot wordt ontzegd van een bepaald fiscaal voordeel om reden van de wijze van aanrekening ervan, terwijl dat koppel dat voordeel wel zou genieten indien de echtgenoot die de hoogste inkomsten heeft daarvan niet de volledige som in een andere lidstaat inde.

A.5. In zijn aanvullende memorie betoogt de Ministerraad dat het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie niet van dien aard is dat het door het Hof in zijn arrest nr. 100/2013 van 9 juli 2013 aangenomen standpunt ontkracht. De saisine van het Hof zou zich immers niet uitstrekken tot het onderzoek of de in het geding zijnde bepalingen overeenstemmen met die van het Verdrag van de Europese Unie. Hoewel uit het arrest van het Hof van Justitie blijkt dat de toepassing van artikel 134 van het WIB 1992 het vrij verkeer binnen de Europese Unie belemmert, zou dat Hof niet opleggen dat België nogmaals de volledige som of een deel van de voordelen toekent aan de echtgenoot die enkel inkomsten van Belgische oorsprong ontvangt. Het Hof van Justitie zou niet de weigering om de voordelen toe te kennen bekritisieren maar de wijze van aanrekening van de toeslagen op de belastingvrije som.

Het zou aan de wetgever toekomen om het WIB 1992 aan te passen teneinde zich te gedragen naar het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie door te maken dat geen enkel voordeel voor gezinslast wordt toegekend wanneer dergelijke voordelen integraal in het buitenland werden toegekend. De verzoekende partijen voor de verwijzende rechter zouden zich niet op het genoemde arrest kunnen baseren om te beweren dat zij recht hebben op het geheel of een deel van de toeslag op de belastingvrije som.

Ten overvloede stelt de Ministerraad dat de toekenning van een nieuw voordeel aan de betrokken gezinnen die in het Groothertogdom Luxemburg reeds integraal voordelen hebben genoten strijdig zou zijn met het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie.

- B -

B.1.1. Artikel 134 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 1992), zoals het van toepassing was op het aanslagjaar 2007, bepaalde :

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

Wanneer een gemeenschappelijke aanslag wordt gevestigd, worden de toeslagen vermeld in artikel 132 aangerekend bij die belastingplichtige met het hoogste belastbare inkomen. Wanneer het belastbare inkomen van één van beide belastingplichtigen lager is dan zijn belastingvrije som, wordt het saldo bij de belastingvrije som van de andere belastingplichtige gevoegd.

§ 2. De belastingvrije som wordt per belastingplichtige 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 360 EUR (basisbedrag 250 EUR) per kind ten laste ».

Voor het aanslagjaar 2008 werd het in paragraaf 3, tweede lid, bedoelde bedrag op 370 euro gebracht.

B.1.2. Artikel 140 van hetzelfde Wetboek, zoals het van toepassing was op het aanslagjaar 2007, bepaalde :

« Wanneer verscheidene afzonderlijk belastbare belastingplichtigen deel uitmaken van hetzelfde gezin, worden de in artikel 136 vermelde personen die eveneens van dat gezin deel uitmaken, beschouwd als ten laste van de belastingplichtige die in feite aan het hoofd van dat gezin staat.

Wanneer het samengetelde nettobedrag der bestaansmiddelen van die belastingplichtige en van de personen te zijnen laste lager is dan zoveel maal 2.610 EUR (basisbedrag 1 800 EUR) als het gezin personen ten laste plus één telt, mag die belastingplichtige ervan afzien als te zijnen laste te beschouwen de personen waarvoor hij over geen 2.610 EUR (basisbedrag 1 800 EUR) bestaansmiddelen beschikt en worden die personen alsdan beschouwd als ten laste van diegene van de andere van het gezin deel uitmakende belastingplichtigen die het meeste tot hun onderhoud bijdraagt ».

Voor het aanslagjaar 2008 werd het bedrag op 2 660 euro gebracht.

B.1.3. Artikel 23 van de overeenkomst tussen België en Luxemburg tot het vermijden van dubbele belasting bepaalt :

« [...] »

§ 2. Met betrekking tot verblijfhouders van België wordt dubbele belasting op de volgende wijze voorkomen :

1° inkomsten afkomstig uit Luxemburg met uitzondering van de in 2° en 3° bedoelde inkomsten en in Luxemburg gelegen bestanddelen van het vermogen, die volgens de voorgaande artikelen in die Staat belastbaar zijn, zijn in België vrijgesteld van belastingen. Die vrijstelling beperkt niet het recht van België om met de aldus vrijgestelde inkomsten en bestanddelen van het vermogen rekening te houden bij de bepaling van het tarief van zijn belastingen;

[...] ».

B.1.4. Met betrekking tot de vermindering voor inkomsten van buitenlandse oorsprong bepaalt artikel 155 van het WIB 1992 :

« 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.

[...] ».

B.2.1. Uit de feiten van de voor de verwijzende rechter hangende zaken, de motieven van de verwijzingsbeslissingen en de voormelde bepalingen blijkt dat aan het Hof een vraag wordt gesteld over de bestaanbaarheid, met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, van het voormelde artikel 134, § 1, van het WIB 1992, eventueel in samenhang gelezen met artikel 140 van hetzelfde Wetboek en met het voormelde artikel 23, § 2, 1°, van de

overeenkomst tussen België en Luxemburg tot het vermijden van dubbele belasting, in zoverre het voormelde artikel 134, § 1, van het WIB 1992, zelfs wanneer het inkomen van een echtgenoot of van een wettelijk samenwonende is vrijgesteld overeenkomstig het voormelde artikel 23, § 2, 1^o, van de overeenkomst tussen België en Luxemburg tot het vermijden van dubbele belasting, een verschil in behandeling zou invoeren tussen de gehuwde koppels en de wettelijk samenwonenden, enerzijds, en de koppels die feitelijk samenwonen, anderzijds.

De in het geding zijnde bepaling heeft tot gevolg de toeslag op de belastingvrije som voor een kind ten laste aan te rekenen bij de belastingplichtige met het hoogste belastbaar inkomen, waardoor, volgens de verwijzende rechter, de gehuwde koppels en de wettelijk samenwonenden het fiscaal voordeel zouden verliezen in geval van inkomsten die krachtens een internationale overeenkomst belastingvrij zijn, terwijl, luidens artikel 140 van het WIB 1992, zoals het door de belastingadministratie wordt toegepast, de feitelijk samenwonenden kunnen bepalen wie van hen het kind ten laste neemt. Het Hof wordt dus verzocht zich uit te spreken over de bestaanbaarheid, in het licht van het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie, van het criterium dat de wetgever heeft gekozen om te bepalen wie van de echtgenoten of van de wettelijk samenwonenden, enerzijds, of van de feitelijk samenwonenden, anderzijds, het fiscaal voordeel voor een kind ten laste kan aanrekenen.

B.2.2. Bij zijn arrest nr. 100/2013 van 9 juli 2013 heeft het Hof ontkennend geantwoord op een identieke vraag, overwegende dat het aangeklaagde verschil in behandeling niet bestond, onder meer om de volgende redenen :

« Aldus, aangezien de wetgever ervoor heeft gekozen het genot van het voordeel slechts aan één enkele belastingplichtige toe te kennen, ongeacht of die gehuwd, wettelijk samenwonend of feitelijk samenwonend is, zou elke andere oplossing in het voordeel van de gehuwde echtgenoten of de wettelijk samenwonenden om reden dat, wanneer de echtgenoot of de wettelijk samenwonende is vrijgesteld op basis van het voormelde artikel 23, § 2, 1^o, van de Overeenkomst tussen België en Luxemburg tot het vermijden van dubbele belasting, de echtgenoot met het laagste inkomen het voordeel van de aanrekening verliest, discriminerend zijn ten opzichte van de situatie van de gehuwde koppels en van de wettelijk samenwonenden en ten opzichte van de andere alleenstaande belastingplichtigen, met inbegrip van de feitelijk samenwonenden die alleen inkomsten in België ontvangen. Het zou immers in strijd zijn met het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie dat sommige belastingplichtigen de vermindering voor een kind ten laste twee keer zouden kunnen genieten.

Dat is niet het doel van de Overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting, die ertoe strekt te voorkomen dat twee belastingplichtigen twee keer worden belast door twee verschillende Staten op eenzelfde inkomen, maar die in geen geval tot doel heeft hun toe te laten de vermindering voor een kind ten laste te genieten in elk van de twee Staten die de Overeenkomst hebben gesloten ».

B.3.1. Er dient evenwel ambtshalve te worden opgemerkt dat het Hof van Justitie bij een arrest van 12 december 2013 (C-303/12, *G. Imfeld en N. Garcet*) heeft geantwoord op een prejudiciële vraag over de uitlegging van artikel 49 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna : VWEU) gesteld in het kader van een geding tussen een in België verblijvend koppel en de Belgische Staat over de inaanmerkingneming, bij de berekening van de gemeenschappelijke aanslag van het koppel in België, van de door de echtgenoot in een andere lidstaat verkregen inkomsten die in België van belasting zijn vrijgesteld doch als grondslag dienen voor de toekenning van belastingvoordelen in verband met de persoonlijke en gezinssituatie, met als gevolg dat zij een deel verliezen van de voordelen waarop zij recht zouden hebben gehad wanneer die inkomsten niet in aanmerking zouden zijn genomen.

B.3.2. Artikel 49 van het VWEU bepaalt :

« In het kader van de volgende bepalingen zijn beperkingen van de vrijheid van vestiging voor onderdanen van een lidstaat op het grondgebied van een andere lidstaat verboden. Dit verbod heeft eveneens betrekking op beperkingen betreffende de oprichting van agentschappen, filialen of dochterondernemingen door de onderdanen van een lidstaat die op het grondgebied van een lidstaat zijn gevestigd.

De vrijheid van vestiging omvat, behoudens de bepalingen van het hoofdstuk betreffende het kapitaal, de toegang tot werkzaamheden anders dan in loondienst en de uitoefening daarvan alsmede de oprichting en het beheer van ondernemingen, en met name van vennootschappen in de zin van de tweede alinea van artikel 54, overeenkomstig de bepalingen welke door de wetgeving van het land van vestiging voor de eigen onderdanen zijn vastgesteld ».

B.4.1. Het Hof van Justitie van de Europese Unie heeft geoordeeld dat die verdragsbepaling in die zin moest worden geïnterpreteerd dat zij zich verzet tegen de toepassing van een belastingregeling van een lidstaat als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, die tot gevolg heeft dat een koppel dat in die Staat woont en zowel in die Staat als in een andere lidstaat inkomsten verwerft, daadwerkelijk een bepaald belastingvoordeel verliest als gevolg van de wijze waarop dat voordeel wordt aangerekend, terwijl dat koppel dat

voordeel wel zou krijgen indien de echtgenoot met de hoogste inkomsten niet zijn volledig inkomen in een andere lidstaat zou verwerven.

In de motivering van dat arrest heeft het Hof van Justitie gesteld :

« *Bestaan van een beperking van de vrijheid van vestiging*

41. Vooraf zij eraan herinnerd dat volgens vaste rechtspraak de lidstaten, bij gebreke van unificatie- of harmonisatiemaatregelen door de Unie, bevoegd blijven om de criteria voor de belasting van inkomsten en vermogen vast te stellen teneinde, in voorkomend geval door het sluiten van een overeenkomst, dubbele belasting te voorkomen. Daarbij staat het de lidstaten vrij om in het kader van bilaterale verdragen tot voorkoming van dubbele belasting de aanknopingsfactoren ter verdeling van de heffingsbevoegdheid vast te stellen (zie met name arrest *de Groot*, reeds aangehaald, punt 93; arresten van 16 oktober 2008, *Renneberg*, C-527/06, *Jurispr.* blz. I-7735, punt 48, en 28 februari 2013, *Beker*, C-168/11, nog niet gepubliceerd in de *Jurisprudentie*, punt 32).

42. Deze verdeling van de heffingsbevoegdheid betekent echter niet dat de lidstaten maatregelen mogen treffen die in strijd zijn met de door het VWEU gewaarborgde vrijheden van verkeer. Bij de uitoefening van de in bilaterale verdragen tot voorkoming van dubbele belasting aldus verdeelde heffingsbevoegdheid dienen de lidstaten zich immers te houden aan de regels van Unierecht (reeds aangehaalde arresten *de Groot*, punt 94; *Renneberg*, punten 50 en 51, en *Beker*, punten 33 en 34).

43. Tevens zij eraan herinnerd dat volgens vaste rechtspraak van het Hof het in beginsel de woonstaat is die de belastingplichtige alle aan zijn persoonlijke en gezinssituatie verbonden belastingvoordelen moet toekennen, omdat deze lidstaat, behoudens uitzondering, de persoonlijke draagkracht van deze belastingplichtige het best kan beoordelen aangezien hij daar het centrum van zijn persoonlijke en vermogensrechtelijke belangen heeft (zie met name arresten van 14 februari 1995, *Schumacker*, C-279/93, *Jurispr.* blz. I-225, punt 32; 16 mei 2000, *Zurstrassen*, C-87/99, *Jurispr.* blz. I-3337, punt 21, en arrest *Beker*, reeds aangehaald, punt 43).

44. De verplichting om de persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking te nemen rust slechts op de werkstaat wanneer de belastingplichtige zijn belastbaar inkomen uit een aldaar uitgeoefende activiteit geheel of nagenoeg geheel aldaar ontvangt en in zijn woonstaat geen inkomen van betekenis verwerft, zodat laatstbedoelde staat hem niet de voordelen kan toekennen die uit de inaanmerkingneming van zijn persoonlijke en gezinssituatie voortvloeien (zie met name reeds aangehaalde arresten *Schumacker*, punt 36; *Gschwind*, punt 27; *Zurstrassen*, punten 21-23, en *de Groot*, punt 89).

45. In het licht van deze beginselen moet thans worden onderzocht of de toepassing van de Belgische regeling op een situatie als die in het hoofdgeding verenigbaar is met de vrijheid van vestiging.

46. *In casu* werden verzoekers in het hoofdgeding gezamenlijk belast over hun inkomsten in België, hun woonstaat, waarbij de door Imfeld in Duitsland verworven inkomsten waren vrijgesteld, en ingevolge de overeenkomst van 1967 is Imfeld individueel belast over de inkomsten die hij heeft verkregen in Duitsland, zijn werkstaat.

47. Zowel in Duitsland als in België is, minstens gedeeltelijk, rekening gehouden met hun persoonlijke en gezinssituatie. Ingevolge de Duitse belastingwetgeving heeft Imfeld aanspraak kunnen maken op een belastingvrijstelling wegens kinderen ten laste (‘*Freibetrag für Kinder*’), zonder dat hij evenwel in aanmerking kon komen voor de regeling van ‘*Ehegattensplitting*’.

48. Overeenkomstig de Belgische belastingwetgeving heeft het echtpaar van verzoekers in het hoofdgeding in beginsel recht op een toeslag op de belastingvrije som voor kinderen ten laste. Dat recht heeft het echtpaar echter niet daadwerkelijk genoten. De toeslag op de belastingvrije som werd immers aangerekend op de door Imfeld in Duitsland verkregen inkomsten, aangezien zijn inkomsten het grootste inkomensdeel van het echtpaar vormden. Vervolgens werden deze inkomsten echter uit de belastbare grondslag verwijderd, aangezien zij ingevolge de overeenkomst van 1967 waren vrijgesteld, zodat uiteindelijk geen enkel deel van het inkomen specifiek wegens de toeslag voor kinderen ten laste belastingvrij was.

49. Bijgevolg is een belastingregeling als die in het hoofdgeding, en meer bepaald de gecombineerde toepassing van de vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud van artikel 155 WIB 1992 en van de in artikel 134 WIB 1992 vastgelegde wijze van aanrekening van de toeslag op de belastingvrije som voor kinderen ten laste, in het nadeel van echtparen die in een situatie als verzoekers in het hoofdgeding verkeren, met als kenmerk dat het grootste deel van het inkomen wordt verworven in een andere lidstaat dan het Koninkrijk België, in vergelijking met echtparen die hun volledig inkomen of het grootste deel ervan in België verwerven.

50. Verzoekers in het hoofdgeding zijn als echtpaar benadeeld aangezien zij niet in aanmerking konden komen voor het belastingvoordeel dat ontstaat door toepassing van de toeslag op de belastingvrije som voor kinderen ten laste waarop zij recht zouden hebben gehad indien zij al hun inkomsten in België hadden ontvangen of althans indien het door Garcet in België verkregen inkomen groter was geweest dan het inkomen van haar echtgenoot in Duitsland.

51. De in het hoofdgeding aan de orde zijnde regeling doet dus een verschil in fiscale behandeling ontstaan tussen echtparen van Unieburgers die op het grondgebied van het Koninkrijk België wonen, naargelang van de herkomst en de omvang van hun inkomsten, en dit verschil kan hen ontmoedigen om de door het Verdrag gewaarborgde vrijheden, inzonderheid de vrijheid van vestiging, uit te oefenen (zie in die zin arrest *Beker*, reeds aangehaald, punt 52).

52. Deze regeling kan aldus burgers van deze lidstaat ervan afschrikken hun recht op vrije vestiging uit te oefenen door in een andere lidstaat een economische activiteit uit te oefenen terwijl zij in eerstgenoemde staat blijven wonen (zie met name arresten van 13 april 2000, *Baars*, C-251/98, *Jurispr.* blz. I-2787, punten 28 en 29, en 19 november 2009, *Filipiak*, C-314/08, *Jurispr.* blz. I-11049, punt 60).

53. Ook kan deze regeling onderdanen van andere lidstaten ervan afschrikken om als burger van de Unie hun recht van vrij verkeer uit te oefenen door in deze lidstaat te gaan wonen, met name voor gezinshereniging, terwijl zij duurzaam werkzaamheden blijven verrichten in de lidstaat waarvan zij onderdaan zijn.

54. Bovendien wordt in de Belgische belastingregeling geen rekening gehouden met grensoverschrijdende situaties als die in het hoofdgeding en het is dus niet mogelijk de negatieve gevolgen op te vangen die deze regeling kan hebben op de uitoefening van de door het Verdrag aan de Unieburgers gewaarborgde vrijheden.

55. Zoals de Commissie in haar schriftelijke opmerkingen heeft benadrukt, strekt de regel om de toeslag op de belastingvrije som voor kinderen ten laste aan te rekenen op het grootste inkomensdeel van het echtpaar in beginsel ertoe het voordeel te maximaliseren voor het echtpaar als geheel, daaronder begrepen de echtgenoot met de laagste inkomsten. Omdat de aanslagvoet progressief is, is toekenning van de toeslag aan de echtgenoot met de hoogste inkomsten voor het echtpaar voordeliger dan een gelijke of zelfs een evenredige verdeling. Wanneer deze regel wordt toegepast in een grensoverschrijdende situatie als die in het hoofdgeding, ontstaat onder bepaalde omstandigheden paradoxalerwijs precies het omgekeerde effect, zoals *in casu* wanneer de echtgenoot met de hoogste inkomsten zijn volledig inkomen in een andere lidstaat dan het Koninkrijk België verwerft.

56. Anders dan de Belgische regering stelt, is de daarmee vastgestelde beperking van de vrijheid van vestiging niet het noodzakelijke gevolg van de dispariteiten tussen de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regelingen.

57. Het echtpaar dat verzoekers in het hoofdgeding vormen, heeft immers een deel van de vrijstellingen waarin is voorzien voor ingezetene echtparen, niet ontvangen als gevolg van het feit dat een van de echtgenoten zijn vrijheid van vestiging heeft uitgeoefend, en van de wijze waarop volgens de Belgische belastingregeling de toeslag op de belastingvrije som voor kinderen ten laste wordt aangerekend (zie in die zin arrest *de Groot*, reeds aangehaald, punt 87).

58. De Belgische regering kan evenmin stellen dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingregeling geen beperking van de vrijheid van vestiging vormt omdat Imfelds belastingsituatie geenszins is verslechterd doordat hij zijn recht op vestiging heeft uitgeoefend, aangezien, ten eerste, hij in Duitsland geen hogere belasting heeft hoeven betalen dan hij zou hebben moeten doen in België en, ten tweede, zijn persoonlijke en gezinssituatie in Duitsland in aanmerking is genomen zodat het Koninkrijk België van iedere verplichting dienaangaande zou zijn ontslagen.

59. Zoals blijkt uit de uiteenzetting van de feiten in het hoofdgeding, werd voor Imfeld *in casu* weliswaar in Duitsland ten dele rekening gehouden met zijn persoonlijke en gezinssituatie via toekenning van een belastingvrijstelling voor kinderen ten laste ('*Freibetrag für Kinder*').

60. Toch kan niet worden aangenomen dat toekenning van dat belastingvoordeel in Duitsland het verlies kan compenseren van het belastingvoordeel dat verzoekers in het hoofdgeding in België hebben geleden.

61. Een lidstaat kan zich immers niet beroepen op het bestaan van een voordeel dat unilateraal wordt toegekend door een andere lidstaat, *in casu* de lidstaat waar Imfeld werkt en zijn volledig inkomen verwerft, teneinde te ontkomen aan de verplichtingen die op hem rusten krachtens het Verdrag, inzonderheid de verdragsbepalingen inzake de vrijheid van vestiging (zie in die zin met name arresten van 8 november 2007, *Amurta*, C-379/05, *Jurispr.* blz. I-9569, punt 78, en 11 september 2008, *Eckelkamp e.a.*, C-11/07, *Jurispr.* blz. I-6845, punt 69, en *Arens-Sikken*, C-43/07, *Jurispr.* blz. I-6887, punt 66).

62. De in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingregeling biedt echtparen een belastingvoordeel, met name in de vorm van een toeslag op de belastingvrije som voor kinderen ten laste, die wordt aangerekend op de inkomsten van de echtgenoot met het hoogste inkomen zonder dat op welke wijze ook ermee rekening wordt gehouden dat deze echtgenoot als gevolg van de uitoefening van de door het Verdrag gewaarborgde vrijheden mogelijk individueel geen inkomsten in België verwerft, hetgeen rechtstreeks en automatisch tot gevolg heeft dat het echtpaar alsdan dit voordeel helemaal verliest. Los van de wijze waarop Imfeld in Duitsland wordt belast, is het het automatisme van dit verlies dat afbreuk doet aan de vrijheid van vestiging.

63. De omstandigheid dat in het hoofdgeding in Duitsland ten dele rekening is gehouden met Imfelds persoonlijke en gezinssituatie bij zijn aanslag als alleenstaande en dat Imfeld daar dus een belastingvoordeel heeft genoten, kan de Belgische regering bijgevolg niet aanvoeren ten bewijze dat geen sprake is van een beperking van de vrijheid van vestiging.

Rechtvaardigingsgronden voor de beperking van de vrijheid van vestiging

64. Volgens vaste rechtspraak is een maatregel die mogelijkterwils de in artikel 49 VWEU neergelegde vrijheid van vestiging beperkt, slechts toelaatbaar wanneer hij een met het Verdrag verenigbaar wettig doel nastreeft en gerechtvaardigd is uit hoofde van dwingende redenen van algemeen belang. Daarenboven moet in een dergelijk geval de toepassing van de betrokken maatregel geschikt zijn om de verwezenlijking van de nagestreefde doelstelling te verzekeren en mag deze niet verder gaan dan voor de verwezenlijking van deze doelstelling noodzakelijk is (zie met name arrest *de Lasteyrie du Saillant*, reeds aangehaald, punt 49; arresten van 13 december 2005, *Marks & Spencer*, C-446/03, *Jurispr.* blz. I-10837, punt 35, en 21 januari 2010, *SGI*, C-311/08, *Jurispr.* blz. I-487, punt 56).

65. De Belgische regering stelt dat ook al zou de in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingregeling een beperking van de vrijheid van vestiging vormen, deze beperking in elk geval gerechtvaardigd wordt door de noodzaak om de evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten te handhaven.

66. Deze regering leidt uit de reeds aangehaalde arresten *Schumacker* en *de Groot* met name af dat er een onderling verband bestaat tussen de belasting van inkomsten en de inaanmerkingneming van de persoonlijke en gezinssituatie, in die zin dat deze situatie in de woonstaat slechts in aanmerking moet worden genomen wanneer in deze staat belastbare inkomsten zijn verworven. De Belgische regering benadrukt dat de overeenkomst van 1967 bepaalt dat de in de werkstaat ontvangen inkomsten zijn vrijgesteld in de woonstaat. Een vrijstellingsregeling bestaat er nu precies in dat de belastinggrondslag tot nul wordt herleid en aftrekken worden verhinderd, ongeacht of zij verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie.

67. Volgens de Belgische regering zou verder gaan dan niet-belasting door aan een andere belastingplichtige de belastingvoordelen in verband met de persoonlijke en gezinssituatie over te dragen, indruisen tegen de eisen van het Unierecht zoals door het Hof uitgelegd in het reeds aangehaalde arrest *de Groot*, waaruit alleen blijkt dat de voordelen volledig moeten worden toegekend en volledig van het belastbaar inkomen aftrekbaar moeten zijn. Wanneer de voordelen aan de echtgenoot worden overgedragen, zou dit erop neerkomen dat afbreuk wordt gedaan aan het recht van het Koninkrijk België om zijn heffingsbevoegdheid uit te oefenen over de door deze echtgenoot op zijn grondgebied uitgeoefende activiteiten.

68. Dienaangaande zij opgemerkt dat de handhaving van de verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen lidstaten weliswaar een dwingende reden van algemeen belang kan vormen waarmee een beperking van een recht op vrij verkeer binnen de Unie kan worden gerechtvaardigd (arrest *Beker*, reeds aangehaald, punt 56).

69. Toch heeft het Hof reeds geoordeeld dat deze rechtvaardigingsgrond niet door de woonstaat van een belastingplichtige kan worden aangevoerd om te ontkomen aan de verantwoordelijkheid - die in beginsel op de woonstaat rust - om de met de persoonlijke en gezinssituatie verbonden aftrekposten toe te kennen die de belastingplichtige toekomen, tenzij deze staat bij overeenkomst ontheven is van de verplichting om de persoonlijke en gezinssituatie van de op zijn grondgebied wonende belastingplichtigen die hun economische activiteit gedeeltelijk in een andere lidstaat uitoefenen, geheel voor zijn rekening te nemen, of constateert dat een of meer werkstaten, zelfs buiten enige overeenkomst om, over de door hen belaste inkomsten voordelen verlenen die verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie van belastingplichtigen die niet op het grondgebied van deze staten wonen, maar aldaar belastbare inkomsten verwerven (zie in die zin reeds aangehaalde arresten *de Groot*, punten 99 en 100, en *Beker*, punt 56).

70. In deze context heeft het Hof in punt 101 van het reeds aangehaalde arrest *de Groot* gepreciseerd dat methoden tot voorkoming van dubbele belastingheffing of nationale belastingregelingen die tot gevolg hebben dat dubbele belastingheffing wordt voorkomen of verzacht, de belastingplichtigen van de betrokken staten echter wel ervan moeten verzekeren dat hun gehele persoonlijke en gezinssituatie uiteindelijk volledig en naar behoren in aanmerking wordt genomen, ongeacht de wijze waarop de betrokken lidstaten deze verplichting onderling hebben verdeeld, omdat daardoor anders een met de verdragsbepalingen inzake het vrije verkeer van personen onverenigbare ongelijke behandeling zou worden gecreëerd die niet het gevolg is van de tussen de nationale belastingstelsels bestaande dispariteiten.

71. Deze overwegingen gelden ook voor de situatie van het echtpaar dat verzoekers in het hoofdgeding vormen.

72. De overeenkomst van 1967 legt de werkstaat geen enkele verplichting op om rekening te houden met de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtigen die wonen in de andere lidstaat die partij bij deze overeenkomst is.

73. Bovendien wordt in de in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingregeling geen onderling verband gelegd tussen de belastingvoordelen die worden toegekend aan de ingezetenen van de betrokken lidstaat, en de belastingvoordelen die zij kunnen krijgen wanneer zij in een andere lidstaat worden belast. Verzoekers in het hoofdgeding hebben de

toeslag op de belastingvrije som voor kinderen ten laste niet kunnen krijgen, niet omdat zij een gelijkwaardig voordeel in Duitsland hadden gekregen, maar enkel omdat dit voordeel wordt geneutraliseerd door de wijze van aanrekening ervan.

74. De Belgische regering merkt in dit verband trouwens op dat de circulaire van 2008, die moet worden opgevat als een regeling waardoor een dergelijk onderling verband wordt gelegd, niet van toepassing is op Imfelds situatie.

75. Hoe dan ook, de noodzaak om een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten te handhaven kan derhalve als rechtvaardigingsgrond worden aanvaard met name wanneer de betrokken regeling ertoe strekt gedragingen te voorkomen die afbreuk kunnen doen aan het recht van een lidstaat om zijn belastingbevoegdheid uit te oefenen met betrekking tot activiteiten die op zijn grondgebied worden uitgeoefend (zie in die zin arresten van 29 maart 2007, *Rewe Zentralfinanz*, C-347/04, *Jurispr.* blz. I-2647, punt 42; 18 juli 2007, *Oy AA*, C-231/05, *Jurispr.* blz. I-6373, punt 54; arresten *SGL*, reeds aangehaald, punt 60, en *Beker*, reeds aangehaald, punt 57).

76. *In casu* wordt evenwel aan dit recht geen afbreuk gedaan wanneer het Koninkrijk België verzoekers in het hoofdgeding integraal het voordeel van aftrekposten in verband met de persoonlijke en gezinssituatie zou toekennen. Op deze wijze doet deze lidstaat geen afstand van een deel van zijn belastingbevoegdheid in het voordeel van andere lidstaten. Zoals de Commissie benadrukt, raakt het verlies van het aan het echtpaar toegekende voordeel *in casu* een echtgenoot die aan de Belgische belasting onderworpen blijft. De voor het echtpaar restrictieve gevolgen schuilen niet in een ongunstige behandeling van het belastingvrije inkomen van Imfeld, maar in een ongunstige behandeling van het inkomen van zijn echtgenote, Garcet, dat zij uitsluitend in België heeft verworven en dat onbepaald aan de Belgische belasting is onderworpen, zonder dat zij de betrokken belastingvoordelen geniet.

77. De Estse regering is trouwens van mening dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde Belgische belastingregeling tot doel heeft te voorkomen dat de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige in twee lidstaten tegelijkertijd in aanmerking wordt genomen en er derhalve toe leidt dat tweemaal een voordeel wordt toegekend. Zij betoogt uit dat oogpunt dat het Hof heeft erkend dat lidstaten een dubbele verliesaftrek kunnen verhinderen en zij verwijst in dit verband naar punt 47 van het reeds aangehaalde arrest *Marks & Spencer*.

78. Zoals de advocaat-generaal in punt 82 van zijn conclusie heeft opgemerkt, zou gesteld dat de verschillende belastingvoordelen die respectievelijk door de twee betrokken lidstaten worden toegekend, vergelijkbaar zijn en kan worden geconcludeerd dat verzoekers in het hoofdgeding inderdaad dubbel voordeel hebben genoten, deze omstandigheid in elk geval enkel het resultaat zijn van de parallelle toepassing van de Duitse en de Belgische belastingregeling, zoals tussen beide lidstaten is overeengekomen in de overeenkomst van 1967.

79. Het staat de betrokken lidstaten daarentegen vrij om rekening te houden met belastingvoordelen die een andere heffingsstaat eventueel toekent, mits - zoals blijkt uit punt 70 van het onderhavige arrest - de belastingplichtige wordt verzekerd, los van de wijze waarop deze lidstaten deze verplichting onderling verdelen, dat hun gehele persoonlijke en gezinssituatie uiteindelijk volledig en naar behoren in aanmerking wordt genomen ».

B.4.2. Uit dat arrest van het Hof van Justitie blijkt dat artikel 134 van het WIB 1992 afbreuk doet aan de fundamentele vrijheid die de vrijheid van vestiging, gewaarborgd bij artikel 49 van het VWEU, vormt.

B.5. Bij zijn arrest van 8 mei 2013 (C-197/11 en C-203/11, *Libert e.a.*) heeft het Hof van Justitie van de Europese Unie immers eraan herinnerd dat

« 38. [...] artikel 21 VWEU en binnen hun respectieve werkingssfeer de artikelen 45 VWEU en 49 VWEU, alsook de artikelen 22 en 24 van richtlijn 2004/38 nationale maatregelen verbieden die een burger van een lidstaat beletten of ervan weerhouden deze lidstaat te verlaten om zijn recht van vrij verkeer binnen de Unie uit te oefenen. Dergelijke maatregelen vormen, zelfs wanneer zij onafhankelijk van de nationaliteit van de betrokken staatsburgers van toepassing zijn, beperkingen van de door deze artikelen gewaarborgde fundamentele vrijheden (zie in die zin arresten van 17 januari 2008, *Commissie/Duitsland*, C-152/05, *Jurispr.* blz. I-39, punten 21 en 22; 1 december 2011, *Commissie/Hongarije*, C-253/09, nog niet gepubliceerd in de *Jurisprudentie*, punten 46, 47 en 86, en 21 februari 2013, *N.*, C-46/12, nog niet gepubliceerd in de *Jurisprudentie*, punt 28) ».

B.6. Zoals de verwijzende rechter heeft opgemerkt, staat artikel 49 van het VWEU, dat betrekking heeft op de werkzaamheden anders dan in loondienst, los van het geschil, daar de eisers enkel wedden en lonen genieten. De verwijzende rechter heeft eveneens erop gewezen dat artikel 45 van het VWEU en artikel 7, lid 2, van de verordening (EEG) nr. 1612/68 van de Raad van 15 oktober 1968 betreffende het vrije verkeer van werknemers binnen de Gemeenschap mogelijk werden geschonden indien vaststond dat een Belgische werknemer in België of in het Groothertogdom Luxemburg wordt bestraft door het feit dat hij in die laatste Staat werkt.

B.7. Artikel 45 van het VWEU bepaalt :

« 1. Het verkeer van werknemers binnen de Unie is vrij.

2. Dit houdt de afschaffing in van elke discriminatie op grond van de nationaliteit tussen de werknemers der lidstaten, wat betreft de werkgelegenheid, de beloning en de overige arbeidsvoorwaarden.

3. Het houdt behoudens de uit hoofde van openbare orde, openbare veiligheid en volksgezondheid gerechtvaardigde beperkingen het recht in om,

a) in te gaan op een feitelijk aanbod tot tewerkstelling;

b) zich te dien einde vrij te verplaatsen binnen het grondgebied der lidstaten;

c) in een der lidstaten te verblijven teneinde daar een beroep uit te oefenen overeenkomstig de wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen welke voor de tewerkstelling van nationale werknemers gelden;

d) op het grondgebied van een lidstaat verblijf te houden, na er een betrekking te hebben vervuld, overeenkomstig de voorwaarden die zullen worden opgenomen in door de Commissie vast te stellen verordeningen.

4. De bepalingen van dit artikel zijn niet van toepassing op de betrekkingen in overheidsdienst ».

B.8. Om redenen die identiek zijn aan die van het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie van 12 december 2013, aangehaald in B.4.1, dient te worden besloten dat artikel 134 van het WIB 1992 afbreuk doet aan de fundamentele vrijheid die het vrije verkeer van werknemers, gewaarborgd bij artikel 45 van het Verdrag, vormt.

B.9. Bijgevolg is de in het geding zijnde bepaling niet bestaanbaar met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 134 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 schendt de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 45 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie.

Aldus uitgesproken in het Frans en het Nederlands, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op de openbare terechtzitting van 24 april 2014.

De griffier,

De voorzitter,

F. Meersschaut

J. Spreutels