

Rolnummer 7165
Arrest nr. 121/2020 van 24 september 2020

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vraag betreffende de artikelen 145²⁴, 145³¹, 145³³ en 105, 2°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals van toepassing op de aanslagjaren 2008 tot 2013, gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg Henegouwen, afdeling Bergen.

Het Grondwettelijk Hof,

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

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. *Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging*

Bij vonnis van 12 maart 2019, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 24 april 2019, heeft de Rechtbank van eerste aanleg Henegouwen, afdeling Bergen, de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schenden de vroegere artikelen 145²⁴, 145³¹, 145³³ en 105, 2° (oud), van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, zoals zij op de betrokken aanslagjaren van toepassing zijn, wanneer een gezamenlijke aanslag wordt gevestigd, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, indien zij zo worden geïnterpreteerd dat zij de gedeeltelijke aanrekening opleggen van de belastingverminderingen of -aftrekken voor de energiebesparende uitgaven, voor de beveiligingskosten en voor de giften voor de echtgenoot die over een belastbaar inkomen beschikt, zelfs wanneer dat inkomen is vrijgesteld krachtens een internationaalrechtelijke bepaling die voorziet in de vrijstelling ervan onder progressievoorbehoud, waardoor aldus het genot van die belastingvoordelen voor het gezin gedeeltelijk verloren gaat ? ».

Memories zijn ingediend door :

- E.D. en A.P., bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. J. Oprenyeszk, advocaat bij de balie te Brussel;
- de Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. D. Heurion, advocaat bij de balie te Charleroi.

E.D. en A.P. hebben ook een memorie van antwoord ingediend.

Bij beschikking van 17 juni 2020 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers M. Pâques en Y. Kherbache te hebben gehoord, beslist dat de zaak in staat van wijzen is, dat geen terechtzitting zal worden gehouden, tenzij een partij binnen zeven dagen na ontvangst van de kennisgeving van die beschikking een verzoek heeft ingediend om te worden gehoord, en dat, behoudens zulk een verzoek, de debatten zullen worden gesloten op 1 juli 2020 en de zaak in beraad zal worden genomen.

Aangezien geen enkel verzoek tot terechtzitting werd ingediend, is de zaak op 1 juli 2020 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 bodemgeschied*

E.D. en A.P., eisers voor de verwijzende rechter, zijn gehuwd en hebben twee kinderen ten laste. Als Belgische inwoners zijn zij onderworpen aan de personenbelasting en maken zij het voorwerp uit van een gemeenschappelijke aanslag voor het geheel van de in het geding zijnde aanslagjaren.

E.D. is ambtenaar. Hij werkt voor de internationale organisatie « Eurocontrol ». Zijn salarissen en lonen zijn van de Belgische belasting vrijgesteld overeenkomstig artikel 3 van het Aanvullend Protocol van 6 juli 1970 bij het Internationaal Verdrag tot samenwerking in het belang van de veiligheid van de luchtvaart « Eurocontrol » van 13 december 1960. Die vrijstelling geldt onder progressievoorbehoud. Zijn echtgenote is loontrekkende en ontvangt uitsluitend in België belastbare beroepsinkomsten.

Op 3 juli 2014 dienen de eisers voor de verwijzende rechter een bezwaarschrift in tegen het aanslagbiljet dat zij voor het aanslagjaar 2013 hebben ontvangen. Zij betwisten met name de toepassing, bij de eiser, van de belastingverminderingen met betrekking tot de energiebesparende uitgaven in een woning, de uitgaven ter beveiliging van woningen tegen inbraak en brand, en de giften.

De regel van proportionele aanrekening van de bedoelde verminderingen bij beide eisers voor de verwijzende rechter, terwijl een van hen uitsluitend inkomsten ontvangt die van de Belgische belasting zijn vrijgesteld, zou ertoe leiden dat die belastingvoordelen voor het gezin verloren gaan.

De eisers voor de verwijzende rechter zien daarin twee ongelijke behandelingen. Enerzijds, zou de voormelde regel van proportionele aanrekening een onverantwoord verschil in behandeling doen ontstaan tussen de ambtenaren van de Europese Unie, die, zoals de internationale ambtenaren die Belgische inwoners zijn, worden gelijkgesteld met alleenstaande belastingplichtigen die vrij kunnen bepalen wie binnen het gezin het voordeel van de belastingverminderingen zal genieten, en de ambtenaren van Eurocontrol. Anderzijds, zou die regel een onverantwoord verschil in behandeling doen ontstaan tussen de echtgenoten, Belgische inwoners, die uitsluitend inkomsten van Belgische oorsprong ontvangen die niet zijn vrijgesteld onder progressievoorbehoud, en de echtgenoten, Belgische inwoners, van wie de ene inkomsten ontvangt die zijn vrijgesteld onder progressievoorbehoud.

Bij vonnis van 12 maart 2019 beslist de verwijzende rechter aan het Hof de hierboven weergegeven prejudiciële vraag te stellen.

III. *In rechte*

- A -

A.1.1. De eisers voor de verwijzende rechter doen opmerken dat de vier soorten in het geding zijnde belastingvoordelen (de belastingvermindering met betrekking tot de energiebesparende uitgaven in een woning, de belastingvermindering met betrekking tot de uitgaven ter beveiliging van woningen tegen inbraak en brand, de belastingaftrek voor giften en de belastingvermindering voor giften) voortaan proportioneel worden aangerekend bij beide echtgenoten « naar gelang van het belastbaar inkomen van elk van de echtgenoten ten opzichte van de totale belastbare inkomsten van de twee echtgenoten ». De administratie was van mening dat E.D., ambtenaar van Eurocontrol, over het hoogste belastbare inkomen beschikte, rekening houdend met zijn inkomen dat van belasting is vrijgesteld, hetgeen tot gevolg heeft dat het genot van de bedoelde voordelen voor het gezin wordt verminderd.

Die regel van proportionele verdeling is met name ingesteld in antwoord op het arrest van het Hof nr. 38/2012 van 8 maart 2012 en teneinde, in geval van gemeenschappelijke aanslag, te vermijden dat verscheidene systemen van toepassing zijn wat de verdeling van de belastingvermindering tussen de echtgenoten betreft. Voordien bestond er immers een andere omdelingsregel, die bestond in een verdeling gebaseerd op het aandeel van elke echtgenoot in het kadastraal inkomen van de woning, maar die echter een discriminatie tussen eigenaars en huurders met zich meebracht. De wetgever heeft dus de nadere regels voor toepassing van alle in de prejudiciële vraag beoogde belastingvoordelen willen harmoniseren door de « algemene regel » in te voeren van de verdeling berekend op het belastbare inkomen van elk van de echtgenoten.

A.1.2. De eisers voor de verwijzende rechter betwisten de wijze waarop de belastingadministratie het « belastbaar inkomen » van E.D. heeft beschouwd dat als berekeningsbasis dient voor de aanrekening van de belastingvoordelen. Bij artikel 6 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : het WIB 1992) wordt het « belastbare inkomen » immers gedefinieerd als het totale netto-inkomen, verminderd met de aftrekbare bestedingen, dat de netto beroepsinkomsten omvat, die bij artikel 23, § 2, van het WIB 1992 worden gedefinieerd als « het totale bedrag van die inkomsten met uitsluiting van de vrijgestelde inkomsten ». Met toepassing van die definities, had de administratie moeten besluiten dat E.D., die enkel vrijgestelde beroepsinkomsten ontvangt, niet over belastbare inkomsten beschikte en, bijgevolg, de volledige belastingvoordelen moeten toepassen op A.P.

A.1.3. De eisers voor de verwijzende rechter doen opmerken dat die interpretatie van de artikelen 6 en 23 van het WIB 1992 steun vindt in een uitgebreide rechtspraak (Rb. Nijvel, 18 oktober 2010, nr. 10/7290; Brussel, 18 maart 2014, nr. 2011/AR/396; Brussel, 25 juni 2014, nr. 2010/AR/2553; Brussel, 4 november 2015, nr. 2011/AR/2454; Brussel, 2 december 2015, nr. 2011/AR/2453; Brussel, 26 juni 2015, nr. 13/13585/A). Zij erkennen evenwel dat die rechtspraak achterhaald is door een arrest van het Hof van Cassatie (Cass., 30 oktober 2015, F.14.0160.F). Met dat arrest dient echter geen rekening te worden gehouden aangezien het, volgens de eisers voor de verwijzende rechter, het beginsel van de voorrang van het internationale recht schendt, en meer in het bijzonder artikel 3, lid 1, van het Aanvullend Protocol van 6 juli 1970 bij het Internationaal Verdrag tot samenwerking in het belang van de veiligheid van de luchtvaart « Eurocontrol » van 13 december 1960, waarin wordt voorzien dat de salarissen en lonen ontvangen door het personeel van de organisatie van nationale inkomstenbelasting zijn vrijgesteld.

A.1.4. De eisers voor de verwijzende rechter onderstrepen dat het Hof in het kader van het arrest nr. 111/2017 van 12 oktober 2017 reeds kennis heeft moeten nemen van een soortgelijke prejudiciële vraag. Bij dat arrest heeft het Hof geoordeeld dat de regel van de aanrekening van de toeslag op de belastingvrije inkomsten, wanneer hij wordt toegepast op een echtpaar waarbij een van de echtgenoten inkomsten ontvangt die zijn vrijgesteld onder progressievoorbehoud, tot gevolg heeft dat de betrokken echt)paren ongunstig worden behandeld ten opzichte van de echt)paren van wie geen enkele echtgenoot vrijgestelde inkomsten ontvangt, en dat die regel niet redelijk verantwoord is ten opzichte van de door de wetgever nagestreefde doelstelling om het belastingvoordeel maximaal te benutten.

De gevolgde redenering kan worden uitgebreid tot de thans voorliggende zaak. De beoogde belastingvoordelen worden tussen de echtgenoten verdeeld naar gelang van hun respectieve belastbare netto-inkomsten. De aanrekening op de vrijgestelde inkomsten van E.D. geeft een ongunstige behandeling van de echt)paren weer van wie een van de echtgenoten inkomsten ontvangt die zijn vrijgesteld onder progressievoorbehoud, ten opzichte van de echt)paren van wie geen enkele echtgenoot vrijgestelde inkomsten ontvangt. Dat het verlies gedeeltelijk en niet volledig is, doet niets af aan die conclusie.

A.2.1. De Ministerraad onderstreept allereerst dat de bepalingen die door de eisers voor de verwijzende rechter werkelijk in het geding worden gebracht, in de prejudiciële vraag niet worden beoogd. Het gaat immers om artikel 3 van het Aanvullend Protocol van 6 juli 1970 bij het Internationaal Verdrag tot samenwerking in het belang van de veiligheid van de luchtvaart « Eurocontrol » van 13 december 1960, alsook om artikel 23 van het WIB 1992. De inzet van het geschil heeft immers betrekking op de begrippen « belastbare inkomsten » en « vrijgestelde inkomsten », en niet op de opgesomde belastingvoordelen. Het Hof kan zich dus niet uitspreken over de grondwettigheid van normen die niet aan het Hof zijn voorgelegd.

A.2.2. Wat de relatie tussen de vrijstelling onder progressievoorbehoud en de wijze van berekening van het belastbaar inkomen betreft, wijst de Ministerraad erop dat het Hof van Cassatie de kwestie duidelijk heeft beslecht (Cass. 30 oktober 2015, F.14.0160.F). Eerst wordt de belasting berekend op het geheel van de inkomsten, met inbegrip van de bij overeenkomst vrijgestelde inkomsten, alsof die niet waren vrijgesteld. Vervolgens bepaalt men het gedeelte van de belasting op de inkomsten die moeten worden vrijgesteld. Dat gedeelte wordt afgetrokken van de belasting berekend op het geheel van de inkomsten.

A.2.3. De Ministerraad herinnert eraan dat de in de prejudiciële vraag beoogde belastingvoordelen voortaan zijn onderworpen aan de regel van de verdeling in verhouding tot het belastbare inkomen van elk van de echtgenoten ten opzichte van de som van hun belastbare inkomsten. Dat uniforme systeem veronderstelt dat die voordelen slechts kunnen worden gebruikt wanneer de belastingplichtige over een voldoende hoog belast inkomen beschikt. Bij de wet wordt niet voorzien in de overdracht van het saldo dat niet is aangerekend op de belasting van de andere echtgenoot. Voor het overige merkt de Ministerraad op dat er alternatieve oplossingen bestaan. Sommige niet-afgetrokken belastingverminderingen kunnen immers, onder bepaalde voorwaarden, worden overgedragen naar de belastingen van latere aanslagjaren, en zelfs worden omgezet in een terugbetaalbaar belastingkrediet.

A.2.4. Wat de analogie met het arrest nr. 111/2017 van 12 oktober 2017 betreft, betwist de Ministerraad de gegrondheid ervan. De situatie en de context zijn te dezen verschillend. De doelstelling van de wetgever is niet langer om, zoals voor de belastingvrije som voor kinderen ten laste, het voordeel ten gunste van het echtpaar in zijn geheel beschouwd maximaal te benutten, maar wel om dat voordeel, waarin oorspronkelijk was voorzien in verhouding tot de zakelijke rechten die elk van de echtgenoten op het betrokken goed bezat, verhoudingsgewijs te verdelen onder de echtgenoten. De wetgever heeft niet de wil gehad om er een gemeenschappelijke belastingvermindering van te maken.

A.2.5. In ondergeschikte orde is de Ministerraad van mening dat een andere verdeling van de betwiste belastingvoordelen niet ertoe zou kunnen leiden het betrokken echtpaar te bevoordelen ten opzichte van een echtpaar dat zich in dezelfde situatie zou bevinden, maar waarvan de inkomsten volgens het gemeen fiscaal recht zouden worden belast.

A.3. De eisers voor de verwijzende rechter betwisten dat argument en onderstrepen dat, om de discriminatie op te heffen, belastingverminderingen zouden moeten worden toegekend waarvan het bedrag gelijk is aan het bedrag van de verminderingen die worden toegekend aan belastingplichtigen van wie de inkomsten in België worden belast.

- B -

B.1.1. Aan het Hof wordt een vraag gesteld over de bestaanbaarheid, met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, van verscheidene artikelen van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : het WIB 1992), waarbij diverse belastingverminderingen en -aftrekken worden ingesteld, in die zin geïnterpreteerd dat die artikelen voorzien in de gedeeltelijke aanrekening ervan bij de echtgenoot die over een als belastbaar beschouwd inkomen beschikt, zelfs wanneer dat inkomen is vrijgesteld krachtens een internationaalrechtelijke bepaling waarbij wordt voorzien in de vrijstelling ervan onder progressievoorbehoud, hetgeen aanleiding geeft tot een gedeeltelijk verlies van het genot van die belastingvoordelen voor het gezin.

B.1.2. Uit de feiten van het geschil dat aan de verwijzende rechter is voorgelegd, blijkt dat de prejudiciële vraag betrekking heeft op belastingvoordelen waarbij voor de aanrekeningsmethode de « evenredigheidsregel naar gelang van de inkomsten » wordt gevolgd, zoals die voordelen van toepassing zijn op de belastingjaren waarop het geschil voor de verwijzende rechter betrekking heeft. Het gaat ten eerste om de belastingvermindering voor energiebesparende uitgaven in een woning (hierna : de vermindering voor energiebesparing), bedoeld in artikel 145²⁴ van het WIB 1992, in de versies ervan die van toepassing zijn op de aanslagjaren 2010 tot en met 2012, ten tweede, om de belastingvermindering voor uitgaven ter beveiliging van woningen tegen inbraak of brand (hierna : de vermindering voor beveiligingskosten), bedoeld in artikel 145³¹ van het WIB 1992, in de versies ervan die van

toepassing zijn op de aanslagjaren 2012 en 2013, ten derde, om de belastingaftrek voor giften, bedoeld in artikel 105, 2°, van het WIB 1992, in de versies ervan die van toepassing zijn op de aanslagjaren 2008 tot en met 2012, en tot slot, ten vierde, om de belastingvermindering voor giften, bedoeld in artikel 145³³ van het WIB 1992, in de versie ervan die van toepassing is op het aanslagjaar 2013.

B.2.1. Artikel 145²⁴ van het WIB 1992, in de versie ervan die van toepassing is op de aanslagjaren 2010 tot 2012, bepaalt :

« § 1. Er wordt een belastingvermindering verleend voor de volgende uitgaven die tijdens het belastbare tijdperk werkelijk zijn betaald voor een rationeler energiegebruik in een woning waarvan de belastingplichtige eigenaar, bezitter, erfpachter, opstalhouder, vruchtgebruiker of huurder is :

1° uitgaven voor de vervanging van oude stookketels of voor het onderhoud van een stookketel;

2° uitgaven voor de installatie van een systeem van waterverwarming door middel van zonne-energie;

3° uitgaven voor de plaatsing van zonnecelpanelen voor het omzetten van zonne-energie in elektrische energie;

3°*bis* uitgaven voor de plaatsing van alle andere uitrustingen voor geothermische energieopwekking;

4° uitgaven voor de plaatsing van dubbele beglazing;

5° uitgaven voor de isolatie van daken, de muren en de vloeren;

6° uitgaven voor de plaatsing van een warmteregeling van een installatie van centrale verwarming door middel van thermostatische kranen of door een kamerthermostaat met tijdsinschakeling;

7° uitgaven voor een energie-audit van de woning.

[...]

Wanneer een gemeenschappelijke aanslag wordt gevestigd, wordt de belastingvermindering voor de uitgaven met betrekking tot een in het eerste lid bedoelde woning evenredig omgedeeld in functie van het belastbaar inkomen van elk der echtgenoten ten opzichte van de som van de belastbare inkomsten van de beide echtgenoten.

[...]

§ 2. Er wordt een belastingvermindering verleend aan de belastingplichtige die als eigenaar, bezitter, erfpachter of opstalhouder investeert in :

1° het bouwen van een lage energiewoning, een passiefwoning of een nul energiewoning;

2° het in nieuwe staat verwerven van een lage energiewoning, een passiefwoning of een nul energiewoning;

3° de volledige of gedeeltelijke vernieuwing van een onroerend goed om het te verbouwen tot een lage energiewoning, een passiefwoning of een nul energiewoning.

[...]

Wanneer een gemeenschappelijke aanslag wordt gevestigd, wordt de belastingvermindering voor de uitgaven met betrekking tot de in het eerste lid bedoelde woning evenredig omgedeeld in functie van het belastbaar inkomen van elk der echtgenoten ten opzichte van de som van de belastbare inkomsten van de beide echtgenoten.

[...]

§ 3. Een belastingvermindering wordt verleend aan de in § 1, eerste lid, bedoelde belastingplichtige voor de interesten die betrekking hebben op leningovereenkomsten als bedoeld in artikel 2 van de economische herstellwet van 27 maart 2009. [...]

[...]

Wanneer een gemeenschappelijke aanslag wordt gevestigd, wordt de in het eerste lid bedoelde belastingvermindering evenredig omgedeeld in functie van het belastbaar inkomen van elk der echtgenoten ten opzichte van de som van de belastbare inkomsten van de beide echtgenoten.

[...] ».

B.2.2. Artikel 145³¹ van het WIB 1992, in de versie ervan die van toepassing is op de aanslagjaren 2012 en 2013, bepaalt :

« Een belastingvermindering wordt verleend voor de uitgaven die tijdens het belastbare tijdperk werkelijk zijn betaald voor de beveiliging van een woning tegen inbraak of brand waarvan de belastingplichtige eigenaar, bezitter, erfpachter, opstalhouder, vruchtgebruiker of huurder is.

[...]

In geval van een gemeenschappelijke aanslag wordt de belastingvermindering evenredig omgedeeld in functie van het belastbaar inkomen van elk der echtgenoten ten opzichte van de som van de belastbare inkomsten van de beide echtgenoten.

[...] ».

B.2.3. Artikel 105 van het WIB 1992, in de versie ervan die van toepassing is op de aanslagjaren 2008 tot en met 2012, bepaalt :

« Wanneer een gemeenschappelijke aanslag wordt gevestigd, worden de aftrekken bedoeld in artikel 104 als volgt aangerekend :

[...]

2° vervolgens worden de in artikel 104, 3° tot 8°, bedoelde aftrekken evenredig aangerekend op de totale netto-inkomens van beide belastingplichtigen;

[...] ».

In artikel 104, 3° tot 8°, van het WIB 1992, in de versies ervan die van toepassing zijn op dezelfde aanslagjaren, worden een reeks van giften in geld opgesomd die het voorwerp kunnen uitmaken van de aftrek bedoeld in artikel 105 van het WIB 1992.

B.2.4. Artikel 145³³, § 1, van het WIB 1992, in de versie ervan die van toepassing is op het aanslagjaar 2013, bepaalt :

« Er wordt een belastingvermindering verleend voor de volgende in het belastbaar tijdperk werkelijk betaalde uitgaven :

1° giften in geld :

[...]

2° giften in geld aan instellingen voor hulpverlening aan ontwikkelingslanden die als dusdanig erkend zijn door de minister van Financiën en door de minister tot wiens bevoegdheid de ontwikkelingssamenwerking behoort of aan gelijkwaardige instellingen uit een andere lidstaat van de Europese Economische Ruimte die op een vergelijkbare wijze zijn erkend;

3° giften in geld aan door de minister van Financiën en door de minister van Buitenlandse zaken erkende verenigingen en instellingen die hulp verlenen aan slachtoffers van zeer grote industriële ongevallen of aan gelijkwaardige verenigingen of instellingen uit een andere lidstaat van de Europese Economische Ruimte die op een vergelijkbare wijze zijn erkend;

4° giften aan Rijksmusea en, op voorwaarde dat de giften voor hun musea worden bestemd, giften aan Gemeenschappen en Gewesten, provincies, gemeenten en de openbare centra voor maatschappelijk welzijn :

[...]

In geval van een gemeenschappelijke aanslag wordt de belastingvermindering evenredig omgedeeld in functie van het belastbare inkomen van elk der echtgenoten ten opzichte van de som van het belastbare inkomen van de beide echtgenoten ».

B.3.1. Het belastbare inkomen wordt gedefinieerd in artikel 6 van het WIB 1992 :

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

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

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

De beroepsinkomsten worden gedefinieerd in artikel 23 van het WIB 1992, dat, voor de beoogde aanslagjaren, bepaalt :

« § 1. Beroepsinkomsten zijn inkomsten die rechtstreeks of onrechtstreeks voortkomen uit werkzaamheden van alle aard en de daarmee gelijkgestelde inkomsten, met name :

- 1° winst;
- 2° baten;
- 3° winst en baten van een vorige beroepswerkzaamheid;
- 4° bezoldigingen;
- 5° pensioenen, renten en als zodanig geldende toelagen.

§ 2. Onder het nettobedrag van beroepsinkomsten wordt verstaan het totale bedrag van die inkomsten met uitsluiting van de vrijgestelde inkomsten en na uitvoering van de volgende bewerkingen :

1° het brutobedrag van de inkomsten van iedere beroepswerkzaamheid wordt verminderd met de beroepskosten die op deze inkomsten betrekking hebben;

2° beroepsverliezen die tijdens het belastbare tijdperk zijn geleden uit hoofde van enige beroepswerkzaamheid, worden afgetrokken van de inkomsten van andere beroepswerkzaamheden;

3° van de beroepsinkomsten, bepaald overeenkomstig 1° en 2°, worden de beroepsverliezen van vorige belastbare tijdperken afgetrokken;

4°

§ 3. De Koning bepaalt de wijze waarop en de volgorde waarin de vrijstellingen en aftrekken worden aangerekend ».

B.3.2. De in het geding zijnde bepalingen moeten, in zoverre zij betrekking hebben op belastingverminderingen, worden gelezen in het licht van artikel 155 van het WIB 1992, dat betrekking heeft op de belastingvermindering voor inkomsten van buitenlandse oorsprong. Het artikel blijft, voor de in het geding zijnde aanslagjaren, substantieel hetzelfde en bepaalt :

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

Dit is eveneens het geval voor :

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

[...]

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

B.3.3. Bij een arrest van 30 oktober 2015 (F.14.0160.F) heeft het Hof van Cassatie geoordeeld :

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

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

[...]

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

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

Uit die bepalingen volgt dat, hoewel de salarissen en lonen die door de internationale organisatie Eurocontrol worden betaald aan een personeelslid dat Rijksinwoner is, vrijgesteld moeten worden van de Belgische personenbelasting, die vrijstelling, zoals artikel 23, § 2, WIB92 bepaalt, voor beroepsinkomsten die worden vrijgesteld zonder voorbehoud betreffende de berekening van de belasting inzake overige inkomsten, niet wordt toegepast door een uitsluiting ervan uit de belastbare grondslag van de betrokkene, maar wel, wegens het met die vrijstelling gepaard gaand progressievoorbehoud, door de toekenning aan laatstgenoemde van een belastingvermindering.

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

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

B.4. Aangezien de interpretatie van de begrippen « belastbare inkomsten » en « vrijgestelde inkomsten » in de voormelde rechtspraak is bepaald, wordt het Hof ertoe gebracht zich uit te spreken over de grondwettigheid van de in het geding zijnde belastingvoordelen in het licht van die concepten. Bijgevolg wordt de door de Ministerraad opgeworpen exceptie volgens welke de werkelijke inzet van het geschil betrekking heeft op de begrippen « belastbare inkomsten » en « vrijgestelde inkomsten » en niet op de opgesomde belastingvoordelen, verworpen.

B.5.1. De in het geding zijnde bepalingen van het WIB 1992, gecombineerd met de maatregel voorgeschreven bij artikel 155 van het WIB 1992, hebben tot gevolg dat de in het geding zijnde verminderingen in hogere mate worden aangerekend bij de belastingplichtige met het hoogste belastbare inkomen. Daaruit volgt dat ingezeten echtparen die het voorwerp uitmaken van een gemeenschappelijke aanslag en waarbij een van de echtgenoten - te dezen diegene die daadwerkelijk de hoogste inkomsten ontvangt - van een internationale organisatie bezoldigingen ontvangt die bij overeenkomst zijn vrijgesteld onder progressievoorbehoud, een gedeelte van het bij die bepalingen ingestelde belastingvoordeel niet genieten.

B.5.2. De verwijzende rechter stelt aan het Hof een vraag over twee verschillen in behandeling die het gevolg zouden zijn van de door de wetgever in aanmerking genomen evenredigheidsregel om te bepalen hoe de aanrekening van de belastingvoordelen voor energiebesparing, voor beveiligingskosten en voor giften tussen de echtgenoten wordt verdeeld.

Een eerste verschil in behandeling zou bestaan tussen ingezeten echtparen zoals het echtpaar in de in het geding zijnde zaak en echtparen van wie geen van de echtgenoten vrijgestelde inkomsten ontvangt.

Een tweede verschil in behandeling zou bestaan tussen ingezeten echtparen zoals het echtpaar in de in het geding zijnde zaak en echtparen waarbij een echtgenoot ambtenaar van de Europese Unie is, die, omdat hij inkomsten geniet die zijn vrijgesteld zonder clause van progressievoorbehoud, wordt gelijkgesteld met een alleenstaande belastingplichtige en bijgevolg vrij kan bepalen wie, binnen het gezin, de belastingverminderingen zal genieten.

B.6.1. In de memorie van toelichting bij de economische herstellwet van 27 maart 2009 wordt, met betrekking tot de vermindering voor energiebesparing, vermeld :

« Wanneer een gemeenschappelijke aanslag wordt gevestigd, wordt deze nieuwe belastingvermindering over de echtgenoten verdeeld in verhouding tot het aandeel van het belastbaar inkomen van elke echtgenoot in het belastbaar inkomen van beide echtgenoten samen. Deze regel wordt bovendien ook ingevoerd in de paragrafen 1 en 2 van hetzelfde artikel 145²⁴, WIB om te vermijden dat bij een gemeenschappelijke aanslag meerdere systemen van toepassing zouden zijn voor de verdeling van de belastingvermindering over de echtgenoten naargelang het type van investering » (*Parl. St.*, Kamer, 2008-2009, DOC 52-1788/001, p. 8).

B.6.2. Uit de memorie van toelichting bij de wet van 13 december 2012 « houdende fiscale en financiële bepalingen », die de methode betreft voor de aanrekening van de vermindering voor beveiligingsuitgaven, blijkt de wil van de wetgever om de wetgeving aan te passen aan de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof :

« Wat de belastingvermindering voor uitgaven ter beveiliging van woningen tegen brand of inbraak (artikel 145³¹, WIB 92) betreft, wordt voorgesteld om de omdelingsregel reeds vanaf aanslagjaar 2012 te wijzigen.

In [zijn] arrest van 8 maart 2012 heeft het Grondwettelijk Hof immers geoordeeld dat het artikel 145²⁴, § 1, vijfde lid, eerste streepje, WIB 92 zoals het van toepassing was voor aanslagjaar 2009, de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet schendt in zover in geval van een gemeenschappelijke aanslag de belastingvermindering voor energiebesparende investeringen wordt verdeeld in functie van het aandeel van elk der echtgenoten in het kadastraal inkomen van die woning voor de echtgenoten die eigenaar zijn en niet in functie van het belastbaar inkomen van elke echtgenoot in het totale belastbaar inkomen van beide echtgenoten, zoals bij huurders het geval is.

De omdelingsregel in geval van een gemeenschappelijke aanslag voor de belastingvermindering voor uitgaven ter beveiliging van woningen tegen brand of inbraak (artikel 145³¹, vijfde lid, WIB 92) is dezelfde als de omdelingsregel waarvan het Hof heeft geoordeeld dat hij ongrondwettelijk is.

Men mag derhalve redelijkerwijze verwachten dat de hoven en rechtbanken voor artikel 145³¹, vijfde lid, WIB 92 ook tot hetzelfde besluit zouden komen » (*Parl. St.*, Kamer, 2012-2013, DOC 53-2458/001, p. 14).

Met betrekking tot de vermindering voor giften, die de aftrek voor giften vervangt, wordt in hetzelfde document vermeld :

« In geval van een gemeenschappelijke aanslag, zal de vermindering over de echtgenoten worden omgeslagen in functie van hun belastbare inkomen (dus na aftrek van onderhoudsgelden). Deze omslagregel is de standaardregel die van toepassing is voor het merendeel van de belastingverminderingen » (*ibid.*, p. 16).

B.6.3. Zoals de Ministerraad opmerkt, streeft de wetgever met artikel 134 van het WIB 1992 en met de in het geding zijnde artikelen van hetzelfde Wetboek niet dezelfde doelstelling na. Met artikel 134 van het WIB 1992 streeft de wetgever immers ernaar het belastingvoordeel ten gunste van het echtpaar in zijn geheel maximaal te benutten. Dat is niet het geval wat betreft de in het geding zijnde bepalingen, waarbij wordt beoogd het belastingvoordeel tussen elk van de belastingplichtigen te verdelen wanneer een gemeenschappelijke aanslag wordt gevestigd. Met betrekking tot de belastingvoordelen in verband met de woning, gebeurde de verdeling oorspronkelijk in verhouding tot de zakelijke rechten die elk van de echtgenoten bezat op het goed waarop de werkzaamheden die recht gaven op belastingverminderingen betrekking hadden. Die voordelen werden vervolgens op evenredige wijze tussen hen verdeeld, naar gelang van de belastbare inkomsten van elk.

Daaruit blijkt dat de wetgever niet de wil heeft gehad om van de in het geding zijnde belastingvoordelen een belastingvermindering te maken die voor het echtpaar gemeenschappelijk is.

B.7. De verwijzende rechter is van oordeel dat de in het geding zijnde verminderingen, proportioneel verdeeld tussen de echtgenoten, voor het gedeelte dat is toegewezen aan diegene die inkomsten ontvangt die zijn vrijgesteld met toepassing van artikel 3 van bijlage III bij het Protocol van 27 juni 1997 tot consolidatie van het Internationaal Verdrag tot samenwerking in het belang van de veiligheid van de luchtvaart « Eurocontrol » van 13 december 1960, gelet op die vrijstelling, niet ten goede kunnen komen aan de echtgenoot welke die inkomsten ontvangt, ongeacht het precieze aandeel. Daaruit volgt dat de betrokken echtparen ongunstig zouden worden behandeld ten opzichte van de echtparen van wie geen van de echtgenoten vrijgestelde inkomsten ontvangt.

B.8. Zoals blijkt uit de in B.6.1 en B.6.2 aangehaalde uittreksels uit de memories van toelichting, is de proportionele aanrekening de regel geworden wat de in het geding zijnde belastingvoordelen betreft. In tegenstelling tot de regel van totale aanrekening bij de echtgenoot met de hoogste inkomsten, zoals inzake de toeslag op de belastingvrije som voor kinderen ten laste, die in het geding was in de zaak die aanleiding heeft gegeven tot het arrest van het Hof nr. 111/2017 van 12 oktober 2017, wordt met de regel van proportionele aanrekening een doelstelling nagestreefd van billijke verdeling van het voordeel onder de echtgenoten. De doelstelling van de aanrekeningsmethode is bijgevolg verschillend van de doelstelling die geldt ten aanzien van de toepassing van de vermindering voor kinderen ten laste, die in het geding was in het voormelde arrest nr. 111/2017, waarbij wordt beoogd het voordeel ten gunste van het echtpaar in zijn geheel maximaal te benutten en de samenlevingsvorm van het echtpaar te neutraliseren. De in het geding zijnde belastingvoordelen zijn niet opgevat ten gunste van het gezin in zijn geheel, maar vertonen een individueel karakter, dat verband houdt met ieders bijdragecapaciteit.

B.9. De wetgever beschikt over een ruime beoordelingsbevoegdheid om belastingen in te voeren en om belastingaftrekken en -verminderingen toe te staan als een stimulans om bepaalde beleidsdoelstellingen te verwezenlijken. Het staat aan hem om de keuze te maken tussen diverse maatregelen die hij daartoe nodig acht. Hij vermocht bijgevolg voor de belastingvoordelen een aanrekeningswijze in te stellen die gebaseerd is op een evenredige verdeling naar gelang van het aandeel van het belastbaar inkomen van elke echtgenoot in het geheel van hun belastbare inkomsten.

Wanneer bij die keuze een verschil in behandeling blijkt, en te dezen meer bepaald wat de nadere regels van die belastingvermindering bij een gemeenschappelijke aanslag betreft, dient het Hof evenwel na te gaan of dat verschil berust op een redelijke verantwoording.

B.10. Niets dwingt de wetgever ertoe, wanneer hij een belastingaftrek of -vermindering in het leven roept, het voordeel ervan te waarborgen voor het gezin of de gezinskern in zijn geheel beschouwd. De wetgever beschikt over een ruime beoordelingsbevoegdheid om te bepalen of een belastingvermindering ten goede moet komen aan het echtpaar in zijn geheel of aan elk van de echtgenoten in het bijzonder, zelfs in geval van gemeenschappelijke aanslag, die slechts een wijze van berekening vormt van de belasting voor het gezin. Er bestaat bovendien geen enkele verplichting om te voorzien in een mechanisme voor de overdracht van een niet bij de echtgenoot aangerekend saldo.

B.11. Overeenkomstig artikel 155 van het WIB 1992, zoals het door het Hof van Cassatie wordt geïnterpreteerd, worden de salarissen en lonen die door Eurocontrol worden betaald, als belastbare beroepsinkomsten van hun genietter beschouwd. Zodra de belasting op die basis is bepaald, worden de belastingverminderingen toegepast naar rato van de vrijgestelde salarissen en lonen. Echter, om eerst de belasting te bepalen die op die basis verschuldigd is, met toepassing van de regel van evenredige aanrekening, die van toepassing is op de in het geding zijnde belastingvoordelen, worden die aangerekend bij de eiser voor de verwijzende rechter tot uitputting van zijn aandeel, zonder mogelijkheid tot overdracht aan zijn echtgenoot. De eisers voor de verwijzende rechter bevinden zich te dezen in dezelfde situatie als een echtpaar van Belgische inwoners van wie niemand inkomsten ontvangt die zijn vrijgesteld onder progressievoorbehoud, bij wie de belastbare inkomsten op dezelfde wijze worden bepaald, rekening houdend met hun netto-inkomsten, en die evenmin over de mogelijkheid beschikken tot overdracht van het saldo aan de echtgenoot.

B.12. Uit het voorgaande volgt dat de in het geding zijnde bepalingen geen verschil in behandeling tussen de door de verwijzende rechter beoogde gezinnen doen ontstaan.

B.13. De in het geding zijnde bepalingen zijn niet onbestaanbaar met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

B.14.1. Het verschil in behandeling tussen de bovenbedoelde echtparen van inwoners en de echtparen die een echtgenoot omvatten die ambtenaar van de Europese Unie is, vloeit voort uit een bepaling van het recht van de Europese Unie, namelijk artikel 12 van het Protocol (nr. 7) betreffende de voorrechten en immuniteiten van de Europese Unie (*PB C 326* van 26 oktober 2012), dat uitsluitend van toepassing is op de ambtenaren en andere personeelsleden van de Unie. Het Protocol wordt door het Hof van Justitie van de Europese Unie aldus uitgelegd « dat deze bepaling [zich] verzet [...] tegen elke nationale belasting, ongeacht haar aard of de wijze waarop zij wordt geheven, die tot gevolg heeft dat de ambtenaren en overige personeelsleden van de [Unie] direct of indirect worden belast op grond van bezoldiging die zij van de [Unie] ontvangen, ook al wordt de betrokken belasting niet naar rato van deze bezoldiging berekend » (HvJ, 24 februari 1988, *Commissie t. België*, C-260/86, punt 10; 22 maart 1990, *Tither*, C-333/88, punt 12, en 25 mei 1993, *Kristoffersen*, C-263/91, punt 14). De vrijstelling waarin is voorzien, gaat dus niet gepaard met een clause van progressievoorbehoud.

B.14.2. Aangezien de ambtenaren van Eurocontrol salarissen en lonen ontvangen die zijn vrijgesteld onder progressievoorbehoud, wordt met die inkomsten rekening gehouden voor de berekening van de belastbare grondslag, met toepassing van artikel 155 van het WIB 1992, zoals het door het Hof van Cassatie wordt geïnterpreteerd. Bijgevolg is hun situatie niet vergelijkbaar met die van de ambtenaren en andere personeelsleden van de Europese Unie, zodat het voormelde verschil in behandeling niet onbestaanbaar is met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

De artikelen 145²⁴, 145³¹, 145³³ en 105, 2°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals zij van toepassing zijn voor de betrokken aanslagjaren, schenden de artikelen 10 en 11 van de Grondwet niet.

Aldus gewezen in het Frans en het Nederlands, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 24 september 2020.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

F. Daoût