



Grondwettelijk Hof

**Arrest nr. 106/2022  
van 15 september 2022  
Rolnummer : 7642**

*In zake* : de prejudiciële vraag betreffende de artikelen 145<sup>5</sup>, 145<sup>23</sup> en 145<sup>24</sup> van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg te Leuven.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit rechter J. Moerman, waarnemend voorzitter, voorzitter P. Nihoul, de rechters Y. Kherbache, T. Detienne, E. Bribosia en W. Verrijdt, en, overeenkomstig artikel 60bis van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, emeritus rechter J.-P. Moerman, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van rechter J. Moerman,

wijst na beraad het volgende arrest :

*I. Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging*

Bij vonnis van 17 september 2021, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 23 september 2021, heeft de Rechtbank van eerste aanleg te Leuven de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schenden artikelen 145/5, 145/23 en 145/24 W.I.B.92 - zoals van toepassing voor de aanslagjaren 2007 tot en met 2017 - de artikelen 10 en 11 van de Grondwet doordat het een verschil in behandeling creëert tussen ingezetene echtgenoten voor wie een gemeenschappelijke aanslag wordt gevestigd en waarvan een van de echtgenoten wedden die afkomstig zijn van een internationale organisatie ontvangt en die bij overeenkomst zijn vrijgesteld onder progressievoorbehoud, doordat het deze categorie de belastingverminderingen voor met dienstencheques betaalde prestaties, voor het bouwsparen, voor energiebesparende uitgaven en voor intresten van groene leningen gedeeltelijk ontzegt, en de echtgenoten waarvan een echtgenoot inkomsten ontvangt die bij overeenkomst zijn vrijgesteld onder progressievoorbehoud en afkomstig zijn uit een lidstaat van de Europese Unie, maar die het belastingvoordeel voor dienstencheques, voor het bouwsparen, voor energiebesparende uitgaven en voor intresten van groene leningen, niet verliezen doordat, voor hen, de

artikelen 145/5, 145/23 en 145/24 W.I.B.92 buiten toepassing moeten worden gelaten ten gevolge van het arrest *Jacob-Lennertz* van het Hof van Justitie van de Europese Unie (C-174/18, 14 maart 2019) ? ».

Memories zijn ingediend door :

- Willem Brondsema en Gepke Janna Sagel, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. J. Oprenyesz, advocaat bij de balie te Brussel;

- de Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. K. Van de Velde, advocaat bij de balie te Brussel;

- de Vlaamse Regering, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. P. Hinnekens en Mr. B. Martens, advocaten bij de balie te Brussel.

Bij beschikking van 18 mei 2022 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers W. Verrijdt en T. Detienne 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 8 juni 2022 en de zaak in beraad zal worden genomen.

Aangezien geen enkel verzoek tot terechtzitting werd ingediend, is de zaak op 8 juni 2022 in beraad genomen.

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

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

Willem Brondsema en Gepke Janna Sagel, eisers voor het verwijzende rechtscollege, zijn gehuwd en hebben een kind ten laste. Zij zijn Belgisch rijksinwoner.

Willem Brondsema is tewerkgesteld bij Eurocontrol. Zijn loon en andere salarissen zijn vrijgesteld van Belgische belastingen overeenkomstig artikel 3 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. Dat Protocol bepaalt dat die vrijstelling geldt onder progressievoorbehoud.

Op 30 december 2017 hebben de eisers voor het verwijzende rechtscollege een verzoek tot ontheffing ingediend tegen de aanslagen die zij voor de aanslagjaren 2007 tot en met 2017 hebben ontvangen.

Volgens de eisers leidt de proportionele aanrekening van de belastingverminderingen voor dienstencheques, bouwsparen, energiebesparende uitgaven en interesten van een groene lening op het inkomen van Willem Brondsema ertoe dat zij een deel van die belastingverminderingen verliezen. De adviseur-generaal verwierp het verzoek tot ontheffing omdat volgens hem de wettelijke aanrekeningsregels werden toegepast.

De eisers stelden tegen die beslissing een vordering in rechte in. Het verwijzende rechtscollege stelt vast dat het Grondwettelijk Hof zich bij zijn arrest nr. 121/2020 van 24 september 2020 niet heeft uitgesproken over de vergelijking van de situatie van de eisers met die van een gezin waarbij een van de echtgenoten bezoldigingen verkrijgt die zijn vrijgesteld onder progressievoorbehoud krachtens een dubbelbelastingverdrag met een andere lidstaat van de Europese Unie. Aangezien het Hof van Justitie met betrekking tot die situatie in het arrest *Jacob*

*en Lennertz* heeft geoordeeld dat een verlies van een deel van de belastingverminderingen uit hoofde van de belastingvrije som, langetermijnsparen, met dienstencheques betaalde prestaties, energiebesparende uitgaven in een woning, uitgaven ter beveiliging van woningen tegen inbraak of brand en giften strijdig is met artikel 45 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, stelt het verwijzende rechtscollege de hiervoor weergegeven prejudiciële vraag.

### III. *In rechte*

- A -

A.1.1. Willem Brondsema en Gepke Janna Sagel voeren aan dat de berekeningswijze van de belastingverminderingen waarin is voorzien in de artikelen 145<sup>5</sup> (bouwsparen), 145<sup>23</sup> (dienstencheques) en 145<sup>24</sup> (energiebesparende uitgaven en interesten van een groene lening) van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : het WIB 1992) leidt tot een verschil in behandeling dat niet redelijk verantwoord is in het licht van het doel van die belastingverminderingen.

Het fiscale voordeel van die belastingverminderingen wordt immers in eerste instantie automatisch verdeeld tussen beide echtgenoten op basis van hun belastbaar inkomen. In tweede instantie wordt het belastbaar inkomen van Willem Brondsema volledig vrijgesteld en wordt de op zijn inkomen te betalen belasting tot nul gereduceerd, waardoor de aan hem toegerekende belastingverminderingen volledig verloren gaan.

Volgens de eisers voor het verwijzende rechtscollege is er geen enkele rechtvaardiging waarom zij die belastingverminderingen slechts gedeeltelijk kunnen genieten, terwijl andere gezinnen waarvan geen van de echtgenoten vrijgestelde inkomsten heeft of waarvan een van de echtgenoten vrijgestelde inkomsten ontvangt op grond van een dubbelbelastingverdrag, die belastingverminderingen wel volledig kunnen genieten. Zij zijn van mening dat die belastingverminderingen volledig moeten worden toegerekend op het inkomen van Gepke Janna Sagel, waardoor zij die belastingverminderingen volledig zouden kunnen genieten.

A.1.2. Volgens de eisers voor het verwijzende rechtscollege kan het arrest nr. 121/2020 van het Hof niet worden aangevoerd ter ondersteuning van dat verschil in behandeling. In dat arrest heeft het Hof zich enkel uitgesproken over de vergelijking met echtparen van wie geen van de echtgenoten vrijgestelde inkomsten ontvangt alsook met de situatie van echtparen van wie een echtgenoot ambtenaar van de Europese Unie is. Het heeft zich evenwel niet uitgesproken over de vergelijking met een gezin waarvan een van de echtgenoten bezoldigingen verkrijgt die zijn vrijgesteld onder progressievoorbehoud krachtens een dubbelbelastingverdrag met een andere lidstaat van de Europese Unie. Nochtans heeft het Hof van Justitie met betrekking tot die laatste situatie in het arrest *Jacob en Lennertz* geoordeeld dat het verlies van een deel van de belastingverminderingen uit hoofde van de belastingvrije som, langetermijnsparen, met dienstencheques betaalde prestaties, energiebesparende uitgaven in een woning, uitgaven ter beveiliging van woningen tegen inbraak of brand en giften voor een Belgisch echtpaar waarvan een van de echtgenoten een vrijgesteld buitenlands inkomen heeft, het vrij verkeer van werknemers schendt.

De eisers voor het verwijzende rechtscollege verwijzen ten slotte ook nog naar de arresten van het Hof nrs. 68/2014 en 111/2017.

A.2.1. De Ministerraad is van mening dat het arrest *Jacob en Lennertz* van het Hof van Justitie geen toepassing kan vinden op de voorliggende zaak. De eisers zijn Belgisch rijksinwoner en hebben in hun woonstaat België inkomsten verworven. Er is geen sprake van inkomsten verworven in een andere lidstaat van de Europese Unie, zodat de situaties die in de prejudiciële vraag worden beoogd, niet vergelijkbaar zijn.

Bovendien heeft Willem Brondsema bij de vaststelling van de belasting die door Eurocontrol wordt geheven op de door die laatste uitgekeerde lonen en salarissen, alle tegemoetkomingen verkregen die verband houden met de persoonlijke en gezinstoestand, zoals daarin door de ter zake toepasselijke wetgeving is voorzien (artikel 3, punt 2, van bijlage V van het Administratief Statuut voor het Personeel in vaste dienst van Eurocontrol).

A.2.2. De Ministerraad betwist eveneens de relevantie van het arrest van het Hof nr. 111/2017 van 12 oktober 2017 voor deze zaak. De doelstelling van de wetgever bestaat er niet langer in om, zoals voor de

belastingvrije som voor kinderen ten laste, het voordeel voor het echtpaar in zijn geheel beschouwd maximaal te benutten, maar wel om dat voordeel verhoudingsgewijs te verdelen onder de echtgenoten. De wetgever heeft dus niet de bedoeling gehad om er een gemeenschappelijke belastingvermindering van te maken.

Wat dat betreft, doet zich volgens de Ministerraad overigens dezelfde situatie voor als die van een gezin waarbij elke echtgenoot Belgisch rijksinwoner is en onderworpen is aan de personenbelasting, maar waarbij een van de twee echtgenoten geen beroepsinkomsten heeft. Aangezien die laatste geen belastbare inkomsten heeft, zal ook hij de belastingverminderingen waarin is voorzien in de artikelen 145<sup>5</sup>, 145<sup>23</sup> en 145<sup>24</sup> van het WIB 1992 niet kunnen genieten.

A.3.1. De Vlaamse Regering wijst er allereerst op dat de wetgever een ruime beoordelingsvrijheid geniet om belastingverminderingen en –aftrekken toe te staan als een stimulans om bepaalde beleidsdoelstellingen te bereiken. Hij mag dan ook voor de in de voorliggende zaak aan de orde zijnde belastingverminderingen een aanrekeningswijze bepalen op basis van een evenredige verdeling naar gelang van het aandeel van het belastbaar inkomen van elke echtgenoot in het geheel van hun belastbare inkomsten.

A.3.2. Voorts, en in hoofdorde, is de Vlaamse Regering van mening dat de twee categorieën van belastingplichtigen die in de prejudiciële vraag worden beoogd, niet vergelijkbaar zijn.

Terwijl er ten aanzien van de eerste categorie van belastingplichtigen geen grensoverschrijdende professionele activiteit is, is dat ten aanzien van de tweede categorie van belastingplichtigen wel het geval. In het arrest *Jacob en Lennertz* van het Hof van Justitie werden de aanrekeningsregels van de in het geding zijnde belastingverminderingen strijdig bevonden met het vrij verkeer van werknemers. Aangezien in de voorliggende zaak geen grensoverschrijdend element aanwezig is, kan de redenering van het Hof van Justitie bijgevolg niet worden toegepast op de situatie van de eisers voor het verwijzende rechtcollege.

Bovendien gaat de vrijstelling met progressievoorbehoud in België bij toepassing van een dubbelbelastingverdrag meestal gepaard met een belasting in de andere verdragsstaat van de inkomsten die daar worden verworven, waarbij in de werkstaat in de regel geen of hoogstens een gedeeltelijke toepassing kan worden gemaakt van persoonsgebonden fiscale aftrekken of belastingverminderingen. Het vrij verkeer van werknemers impliceert dan dat werknemers die binnen de Europese Unie grensoverschrijdend actief zijn, in de woonstaat de aftrekken of belastingverminderingen dienen te genieten die door de werkstaat niet worden toegekend.

Dat is echter niet het geval voor een in België wonende en werkende werknemer van Eurocontrol. Anders dan dubbelbelastingverdragen, heeft het protocol geenszins tot doel dubbele belastingen te vermijden, maar beoogt het enkel de gelijkheid tussen haar medewerkers en de onafhankelijkheid van die medewerkers en de organisatie ten aanzien van de verschillende overheden te waarborgen.

A.3.3. In ondergeschikte orde, gesteld dat de situaties die in de prejudiciële vraag worden beoogd, vergelijkbaar zijn, meent de Vlaamse Regering dat het verschil in behandeling hoe dan ook een wettig doel nastreeft, op een objectief criterium van onderscheid steunt, noodzakelijk of pertinent is en in een evenredige verhouding staat tot het nagestreefde doel.

De Vlaamse Regering zet met betrekking tot de belastingverminderingen voor dienstencheques (artikel 145<sup>23</sup> van het WIB 1992) en energiebesparende uitgaven en interesten van een groene lening (artikel 145<sup>24</sup> van hetzelfde Wetboek) uiteen dat die belastingverminderingen een individueel karakter hebben, en geenszins tot doel hebben het belastingvoordeel voor het gezin maximaal te benutten. Zij verwijst in dat verband naar het arrest van het Hof nr. 121/2020. Gelet op dit individuele karakter, is de proportionele verdeling, in geval van een gemeenschappelijke aanslag, een objectieve, noodzakelijke en evenredige maatregel.

Wat betreft de belastingvermindering voor bouwsparen (artikel 145<sup>5</sup> van het WIB 1992) heeft de wetgever niet voorzien in een verdelingsmechanisme in geval van een gemeenschappelijke aanslag. De Belgische belastingadministratie heeft in de administratieve commentaar het standpunt ingenomen dat een echtpaar, onder bepaalde voorwaarden, vrij kan bepalen welk bedrag aan kapitaalaflossingen toekomt aan welke echtgenoot. Aldus kan, indien de beide echtgenoten aan die voorwaarden voldoen en indien een van de echtgenoten beroepsinkomsten heeft verworven die in aanmerking komen voor een belastingvrijstelling onder progressievoorbehoud en de andere echtgenoot belastbare beroepsinkomsten heeft verworven, de volledige belastingvermindering worden toegekend

aan de laatstgenoemde echtgenoot. Indien daarentegen slechts één echtgenoot voldoet aan de wettelijke voorwaarden, kan enkel aan die echtgenoot de belastingvermindering worden toegerekend.

In een context waarin, zoals te dezen, het Europees Unierecht niet van toepassing is en waarin er dus geen hiërarchisch hogere norm is die de nadelige gevolgen van die internrechtelijke regel wegwerkt, is het die internrechtelijke regel die moet worden toegepast.

- B -

B.1.1. De prejudiciële vraag gaat over de bestaanbaarheid met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet van verscheidene bepalingen van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : het WIB 1992), die diverse belastingverminderingen bevatten. In de interpretatie van het verwijzende rechtscollège worden zij in geval van een gemeenschappelijke aangifte aangerekend bij beide echtgenoten die over een als belastbaar beschouwd inkomen beschikken, zelfs wanneer een van beide inkomens krachtens een internationaalrechtelijke bepaling is vrijgesteld onder progressievoorbehoud. In dat geval verliest het gezin een deel van die belastingvoordelen.

B.1.2. Het bodemgeschil heeft betrekking op drie belastingvoordelen, zoals zij van toepassing waren tijdens de aanslagjaren 2007 tot 2017, en die worden geëist door een echtpaar dat een gemeenschappelijke aangifte heeft ingediend.

Twee van die belastingvoordelen worden tussen de echtgenoten verdeeld op grond van de « evenredigheidsregel naar gelang van de inkomsten ». Het gaat om de belastingvermindering voor met dienstencheques betaalde prestaties (hierna : de vermindering voor dienstencheques), bedoeld in artikel 145<sup>23</sup> van het WIB 1992 en om de belastingvermindering voor energiebesparende uitgaven in een woning (hierna : de vermindering voor energiebesparing), bedoeld in artikel 145<sup>24</sup> van het WIB 1992.

Voor het derde belastingvoordeel, de belastingvermindering voor afbetalingen van hypotheekleningen (hierna : de vermindering voor bouwsparen), bedoeld in artikel 145<sup>5</sup> van het WIB 1992, heeft de wetgever geen verdelingsregel bepaald.

B.2.1. Artikel 145<sup>23</sup> van het WIB 1992, dat tijdens de aanslagjaren 2007 tot 2017 niet wezenlijk is gewijzigd, bepaalt :

« § 1. In geval van een gemeenschappelijke aanslag wordt de in artikel 145<sup>21</sup> vermelde belastingvermindering evenredig omgedeeld in functie van het overeenkomstig artikel 130 belaste inkomen van elk der echtgenoten ten opzichte van de som van de overeenkomstig artikel 130 belaste inkomens van de beide echtgenoten.

[...] ».

Artikel 145<sup>21</sup> van het WIB 1992, dat in die periode eveneens niet wezenlijk is gewijzigd, bepaalt :

« Onder de voorwaarden bepaald in artikel 145<sup>22</sup>, wordt een belastingvermindering verleend die wordt berekend op de uitgaven tot ten hoogste 920 EUR per belastingplichtige die geen beroepskosten zijn en die tijdens het belastbaar tijdperk werkelijk zijn betaald voor prestaties, te verrichten door een werknemer in het kader van plaatselijke werkgelegenheidsagentschappen of voor prestaties betaald met dienstencheques bedoeld in de wet van 20 juli 2001 tot bevordering van buurtdiensten en -banen, andere dan sociale dienstencheques.

De belastingvermindering is gelijk aan 30 pct. van de in het eerste lid bedoelde uitgaven.

[...] ».

B.2.2. Artikel 145<sup>24</sup> van het WIB 1992, dat in die periode eveneens niet wezenlijk is gewijzigd, bepaalt :

« § 1. De verminderingen voor energiebesparende uitgaven die in 2011 en 2012 werden betaald en overeenkomstig de voor die uitgaven geldende bepalingen kunnen worden overgedragen naar de drie belastbare tijdperken volgend op dat waarin de uitgaven werkelijk zijn gedaan, worden verleend binnen de in deze paragraaf vermelde begrenzings en modaliteiten.

Het totaal van de belastingvermindering mag per belastbaar tijdperk en per woning niet meer bedragen dan 2 000 euro. Dit bedrag wordt echter verhoogd met 600 euro voor zover deze verhoging uitsluitend betrekking heeft op een overgedragen vermindering voor uitgaven voor de plaatsing van zonnecelpanelen voor het omzetten van zonne-energie in elektrische energie.

[...]

In geval van een gemeenschappelijke aanslag wordt de belastingvermindering evenredig omgedeeld in functie van het overeenkomstig artikel 130 belaste inkomen van elk der echtgenoten ten opzichte van de som van de overeenkomstig artikel 130 belaste inkomens van de beide echtgenoten.

[...]

§ 2. [...]

§ 3. Een belastingvermindering wordt verleend voor de interesten die betrekking hebben op leningovereenkomsten als bedoeld in artikel 2 van de economische herstellwet van 27 maart 2009.

[...]

In geval van een gemeenschappelijke aanslag wordt de belastingvermindering evenredig omgedeeld in functie van het overeenkomstig artikel 130 belaste inkomen van elk der echtgenoten ten opzichte van de som van de overeenkomstig artikel 130 belaste inkomens van de beide echtgenoten.

[...] ».

B.2.3. Artikel 145<sup>5</sup> van het WIB 1992, dat eveneens niet wezenlijk is gewijzigd, bepaalt :

« De in artikel 145<sup>1</sup>, 3<sup>o</sup>, vermelde betalingen voor de aflossing of wedersamenstelling van een hypotheeklening komen voor vermindering in aanmerking op voorwaarde dat de lening is aangegaan :

1<sup>o</sup> bij een instelling die in de Europese Economische Ruimte is gevestigd;

2<sup>o</sup> voor een looptijd van ten minste 10 jaar;

[...] ».

De belastingadministratie heeft het standpunt ingenomen dat in de gevallen waarin een hypothecaire lening hoofdelijk en onverdeeld door beide echtgenoten is aangegaan om een woning te bouwen, te verwerven of te verbouwen die toebehoort aan de huwelijksgemeenschap of in onverdeeldheid aan de echtgenoten, de in artikel 145<sup>1</sup>, 3<sup>o</sup>, van het WIB 1992 vermelde kapitaalaflossingen steeds bij de echtgenoten in aanmerking worden genomen volgens de door hen vastgestelde wijze van omdeling (Comm.IB nr. 145/5/25 en Comm.IB nr. 145/5/26).

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<sup>o</sup> inkomen van onroerende goederen;

2<sup>o</sup> 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, 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. In de versie ervan die van toepassing is op de aanslagjaren 2007 tot 2017, bepaalt het :



« 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 ».

Die bepaling vermijdt dat, bij de uitvoering van overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belasting, een vrijstelling van inkomsten die in een andere Staat worden belast, tot gevolg heeft dat de progressiviteit van de in België verschuldigde belasting op de andere niet-vrijgestelde inkomsten wordt verminderd.

Dat mechanisme van « progressievoorbehoud » vormt bijgevolg een matiging van de vrijstellingen die voortvloeien uit de toepassing van overeenkomsten die ertoe strekken dubbele belasting te vermijden. Die maatregel beoogt te voorkomen dat in België de belastbare inkomsten van een belastingplichtige die vrijgestelde inkomsten geniet omdat zij in een andere Staat worden belast, tegen een lager tarief worden belast dan het tarief dat geldt voor de inkomsten van belastingplichtigen die vergelijkbare inkomsten in België genieten.

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

« Krachtens artikel 6 WIB 92 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 WIB 92, 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, WIB 92 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 WIB 92 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 WIB 92 en op die grond beslist dat, ondanks de gezamenlijke aangifte van de verweerders, de belastingverminderingen voor kinderen ten laste en die voor met dienstencheques betaalde prestaties, uitsluitend op de inkomsten van de verweerder moeten worden toegepast ».

B.4.1. De artikelen 145<sup>23</sup> en 145<sup>24</sup> van het WIB 1992, gecombineerd met artikel 155 van het WIB 1992, hebben tot gevolg dat de belastingverminderingen waarin die bepalingen voorzien, 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 de bij die bepalingen ingestelde belastingverminderingen niet genieten.

B.4.2. Het verwijzende rechtscollege stelt aan het Hof een vraag over een verschil in behandeling dat het gevolg zou zijn van de door de wetgever gekozen evenredigheidsregel om de belastingverminderingen voor bouwsparen, dienstencheques en energiebesparing tussen de echtgenoten te verdelen. Ingezetten echtparen voor wie een gemeenschappelijke aanslag wordt gevestigd en waarvan een van de echtgenoten wedden die afkomstig zijn van een internationale organisatie ontvangt en die bij overeenkomst zijn vrijgesteld onder progressievoorbehoud, worden volgens het verwijzende rechtscollege verschillend behandeld dan ingezetten echtparen waarvan een van de echtgenoten bezoldigingen verkrijgt die zijn vrijgesteld onder progressievoorbehoud krachtens een dubbelbelastingverdrag met een andere lidstaat van de Europese Unie. Die laatste categorie van personen verliest immers geen gedeelte van de belastingverminderingen voor bouwsparen, dienstencheques en energiebesparing, omdat voor hen de artikelen 145<sup>5</sup>, 145<sup>23</sup> en 145<sup>24</sup> van het WIB 1992 buiten toepassing moeten worden gelaten ten gevolge van het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie van 14 maart 2019 in zake *Jacob en Lennertz* (C-174/18).

B.4.3. Ingevolge het in B.2.3 vermelde standpunt van de belastingadministratie kunnen ingezetten echtparen vrij bepalen dat de belastingvermindering voor bouwsparen volledig wordt aangerekend op het inkomen van de echtgenoot die geen op grond van een internationale overeenkomst vrijgestelde inkomsten met progressievoorbehoud heeft. Bijgevolg bestaat het in het geding zijnde verschil in behandeling niet ten aanzien van die belastingvermindering. Het Hof onderzoekt het verschil in behandeling bijgevolg slechts in zoverre het betrekking heeft op de belastingverminderingen bedoeld in de artikelen 145<sup>23</sup> en 145<sup>24</sup> van het WIB 1992.

B.5.1. Volgens de Ministerraad zijn de in B.4.2 vermelde categorieën van personen niet vergelijkbaar, aangezien uit artikel 3, punt 2, van bijlage V van het Administratief Statuut voor het Personeel in vaste dienst van Eurocontrol volgt dat voor het bepalen van hun nettoloon rekening wordt gehouden met de persoonlijke en gezinstoestand van de ambtenaren van Eurocontrol.

B.5.2. De belastingverminderingen voor dienstencheques en energiebesparing worden evenwel niet vermeld onder de vergoedingen en uitkeringen die krachtens het voormelde artikel 3 van de belastbare basis worden afgetrokken.

De exceptie wordt verworpen.

B.6. Bij zijn arrest nr. 121/2020 van 24 september 2020 heeft het Hof geoordeeld dat de artikelen 145<sup>24</sup>, 145<sup>31</sup>, 145<sup>33</sup> en 105, 2°, van het WIB 1992, zoals zij van toepassing waren op de in die zaak betrokken aanslagjaren, bestaanbaar zijn met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in zoverre 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 ».

In die zaak vergeleek het verwijzende rechtscollege echtparen waarvan een echtgenoot een inkomen krijgt dat is vrijgesteld met progressievoorbehoud op grond van een internationale overeenkomst met, enerzijds, echtparen waarvan geen van de echtgenoten vrijgestelde inkomsten ontvangt en, anderzijds, echtparen waarvan een echtgenoot ambtenaar van de Europese Unie is.

Het Hof heeft dat oordeel als volgt gemotiveerd :

« 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 ».

B.7.1. Met de onderhavige prejudiciële vraag legt het verwijzende rechtscollege in wezen dezelfde problematiek voor, zij het op grond van een andere vergelijking. Het vergelijkt ingezeten echtparen waarvan een echtgenoot een inkomen krijgt dat is vrijgesteld met progressievoorbehoud op grond van een internationale overeenkomst met ingezeten echtparen waarvan een van de echtgenoten bezoldigingen krijgt die zijn vrijgesteld onder progressievoorbehoud krachtens een dubbelbelastingverdrag met een andere lidstaat van de Europese Unie. Het wijst erop dat die laatste categorie van personen de betrokken belastingvoordelen integraal geniet op grond van het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie van 14 maart 2019 in zake *Jacob en Lennertz* (C-174/18).

B.7.2. Bij dat arrest heeft het Hof van Justitie voor recht verklaard :

« Artikel 45 VWEU moet aldus worden uitgelegd dat het in de weg staat aan de toepassing van een belastingregeling van een lidstaat zoals aan de orde in het hoofdgeding, die ertoe leidt dat een echtpaar dat in die staat woont, waarvan een van de partners in een andere lidstaat een pensioen ontvangt dat in de eerste lidstaat van belasting is vrijgesteld krachtens een bilaterale overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting, een deel van de door deze staat toegekende belastingvoordelen wordt ontzegd ».

B.7.3. De situatie van ingezeten echtparen waarvan een echtgenoot vanwege Eurocontrol een inkomen krijgt dat krachtens artikel 3, lid 1, 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 met progressievoorbehoud is vrijgesteld van de Belgische inkomstenbelastingen, vertoont geen aanknopingspunt met het toepassingsgebied

van het Europees Unierecht. Bijgevolg is het bij artikel 45 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie gewaarborgde vrij verkeer van werknemers niet erop van toepassing. Die echtparen bevinden zich dus in een zuiver interne situatie. Zij zijn daarom te dezen niet vergelijkbaar met echtparen waarvan een van de echtgenoten bezoldigingen krijgt die onder progressievoorbehoud zijn vrijgesteld krachtens een dubbelbelastingverdrag met een andere lidstaat van de Europese Unie, en wier situatie wel onder het toepassingsgebied van het Europees Unierecht valt.

B.7.4. Gelet op het voorgaande zijn de artikelen 145<sup>5</sup>, 145<sup>23</sup> en 145<sup>24</sup> van het WIB 1992 bestaanbaar met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

De artikelen 145<sup>5</sup>, 145<sup>23</sup> en 145<sup>24</sup> van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 schenden de artikelen 10 en 11 van de Grondwet niet.

Aldus gewezen in het Nederlands en het Frans, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 15 september 2022.

De griffier,

De wnd. voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

J. Moerman