

Rolnummers 457-516-518-521
Arrest nr. 1/94 van 13 januari 1994

A R R E S T

In zake : de beroepen tot vernietiging van artikel 10 van de wet van 28 juli 1992 houdende fiscale en financiële bepalingen, ingesteld door Henry Van Gael en anderen.

Het Arbitragehof,

samengesteld uit de voorzitters L. De Grève en M. Melchior, en de rechters K. Blanckaert, H. Boel, P. Martens, Y. de Wasseige en G. De Baets, bijgestaan door de griffier L. Potoms, onder voorzitterschap van voorzitter L. De Grève,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

*

*

I. Onderwerp van de beroepen

1.1. Bij verzoekschrift van 11 november 1992, met datum van het postmerk 17 november 1992, ter griffie ontvangen op 18 november 1992, vordert Henry Van Gael, wonende te Duffel, Beuntstraat 25, de vernietiging van artikel 10 van de wet van 28 juli 1992 houdende fiscale en financiële bepalingen. Die zaak is ingeschreven onder rolnummer 457.

1.2. Bij verzoekschrift van 25 januari 1993, met datum van het postmerk 25 januari 1993, ter griffie ontvangen op 26 januari 1993, vordert Fernand Arnold, wonende te Luik, rue Fusch 34, de gedeeltelijke vernietiging van dezelfde bepaling. Die zaak is ingeschreven onder rolnummer 516.

1.3. Bij verzoekschrift van 27 januari 1993, met datum van het postmerk 27 januari 1993, ter griffie ontvangen op 28 januari 1993, vorderen Gustaaf Van den Bossche en Godelieve Van Delm, wonende te Impe, Essestraat 139, de vernietiging van voormelde bepaling. Die zaak is ingeschreven onder rolnummer 518.

1.4. Bij verzoekschrift van 28 januari 1993, met datum van het postmerk 28 januari 1993, ter griffie ontvangen op 29 januari 1993, vordert Bertrand Claus, wonende te Aalter, Lentakkerstraat 6 c, de vernietiging van voormelde bepaling. Die zaak is ingeschreven onder rolnummer 521.

II. De rechtspleging

De zaak met rolnummer 457

Bij beschikking van 18 november 1992 heeft de voorzitter in functie de rechters van de zetel van het Hof aangewezen conform de artikelen 58 en 59 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof.

De rechters-verslaggevers hebben geoordeeld dat er geen aanleiding was om de artikelen 71 en 72 van de organieke wet toe te passen.

Van het beroep is kennisgegeven conform artikel 76, § 4, van de organieke wet bij ter post aangetekende brieven van 2 december 1992.

Het bij artikel 74 van de organieke wet voorgeschreven bericht is bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 11 december 1992.

G. Van den Bossche, wonende te Impe-Lede, Essestraat 139, heeft een memorie ingediend bij ter post aangetekende brief van 9 januari 1993.

De Ministerraad heeft een memorie ingediend bij ter post aangetekende brief van 14 januari 1993.

Van de memories is kennisgegeven conform artikel 89 van de organieke wet aan de Ministerraad en G. Van den Bossche bij ter post aangetekende brieven van 3 februari 1993 en aan verzoeker bij ter post aangetekende brief van 29 juni 1993.

De Ministerraad en verzoeker hebben ieder een memorie van antwoord ingediend bij ter post aangetekende brieven van respectievelijk 1 maart 1993 en 28 juli 1993.

De zaken met rolnummers 457, 516, 518 en 521

Bij beschikkingen van 27 januari 1993 en 2 februari 1993 heeft de voorzitter in functie de rechters van de zetel van het Hof aangewezen in de respectieve zaken met rolnummers 516, 518 en 521 conform de artikelen 58 en 59 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof.

De rechters-verslaggevers hebben in die zaken geoordeeld dat er geen aanleiding was om de artikelen 71 en 72 van de organieke wet toe te passen.

Bij beschikking van 9 februari 1993 heeft het Hof de zaken met rolnummers 457, 516, 518 en 521 samengevoegd, beschikking waarvan aan de partijen is kennisgegeven bij ter post aangetekende brieven van 22 februari 1993.

Van de beroepen met rolnummers 516, 518 en 521 is kennisgegeven conform artikel 76, § 4, van de organieke wet bij ter post aangetekende brieven van 22 februari 1993.

Voor dezelfde zaken is het bij artikel 74 van de organieke wet voorgeschreven bericht bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 5 maart 1993.

De Ministerraad heeft een memorie ingediend in elk van de zaken met rolnummers 516, 518 en 521 bij ter post aangetekende brieven van 5 april 1993.

Bij beschikkingen van 3 mei 1993 en 4 november 1993 heeft het Hof de termijn waarbinnen het arrest moet worden gewezen, verlengd tot respectievelijk 17 november 1993 en 17 mei 1994.

Van de in de zaken met rolnummers 516, 518 en 521 ingediende memories is kennisgegeven conform artikel 89 van de organieke wet bij ter post aangetekende brieven van 14 mei 1993.

Verzoekers Arnold, Van den Bossche-Van Delm en Claus hebben ieder een memorie van antwoord ingediend bij ter post aangetekende brieven van 10, 14 en 16 juni 1993.

Bij beslissing van 6 september 1993 heeft het Hof de heer L. De Grève als rechter-verslaggever vervangen door de heer H. Boel, gelet op de verkiezing tot voorzitter van eerstgenoemde.

Bij beschikking van 14 september 1993 heeft het Hof beslist dat de zaak in gereedheid is en de dag van de terechtzitting bepaald op 4 november 1993.

Van die beschikking is kennisgegeven aan de partijen evenals aan hun raadslieden bij ter post aangetekende brieven van 14 september 1993.

Op de terechtzitting van 4 november 1993 :

- zijn verschenen :
 - . Mr. J.-P. Bours en Mr. N. Pirotte, advocaten bij de balie te Luik, voor Fernand Arnold;
 - . H. Van Gael, in persoon;
 - . B. Claus, in persoon;
 - . Mr. I. Claeys Bouúaert, advocaat bij het Hof van Cassatie, voor de Ministerraad, Wetstraat 16, 1000 Brussel;
- hebben de rechters-verslaggevers H. Boel en Y. de Wasseige verslag uitgebracht;
- zijn voornoemde partijen gehoord;
- is de zaak in beraad genomen.

De rechtspleging is gevoerd conform de artikelen 62 en volgende van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof, die betrekking hebben op het gebruik van de talen voor het Hof.

III. *De bestreden bepaling*

3.1. Artikel 10 van de wet van 28 juli 1992 houdende fiscale en financiële bepalingen vult artikel 66 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (W.I.B. 1992) aan met een vierde lid.

3.2. Artikel 66 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 bepaalt :

« Met uitzondering van de kosten van brandstof zijn beroepskosten met betrekking tot het gebruik van personenauto's, auto's voor dubbel gebruik en minibussen, zoals deze zijn omschreven in de reglementering inzake inschrijving van motorvoertuigen, en op die voertuigen geleden minderwaarden slechts tot 75 pct. aftrekbaar.

Het eerste lid is niet van toepassing :

1° op voertuigen die uitsluitend gebruikt worden voor een taxidienst of voor verhuur met bestuurder en op grond daarvan van de verkeersbelasting op de autovoertuigen vrijgesteld zijn;

2° op voertuigen die in erkende autorijscholen uitsluitend worden gebruikt voor praktisch onderricht en daartoe speciaal zijn uitgerust;

3° op voertuigen die uitsluitend aan derden worden verhuurd.

De in het eerste lid vermelde beroepskosten omvatten de kosten die zijn gedaan met betrekking tot de in het tweede lid, 1° en 3°, vermelde voertuigen die toebehoren aan derden, zomede het bedrag van de in dit artikel vermelde kosten die aan derden worden terugbetaald. »

3.3. De bestreden bepaling luidt :

« Artikel 66 van hetzelfde Wetboek, wordt met een als volgt luidend vierde lid aangevuld :

' In afwijking van het eerste lid worden de beroepskosten met betrekking tot de verplaatsing tussen de woonplaats en de plaats van tewerkstelling met een in dit lid vermeld voertuig forfaitair op 6 frank per afgelegde kilometer bepaald. Deze afwijking geldt niet voor voertuigen die overeenkomstig artikel 5, § 1, 3°, van het Wetboek van de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen, van de verkeersbelasting zijn vrijgesteld '. »

3.4. De wet van 28 juli 1992 houdende fiscale en financile bepalingen is bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 31 juli 1992.

3.5. Luidens artikel 47, § 2, treedt de bestreden bepaling in werking met ingang van het aanslagjaar 1993.

IV. *In rechte*

- A -

Ten aanzien van het belang

A.1.1. De verzoeker in de zaak met rolnummer 457 is loontrekkende die gebruik maakt van de mogelijkheid tot aftrek van de werkelijke bedrijfslasten. Hij wijst erop dat hij door de bestreden bepaling wordt benadeeld, aangezien zijn kosten veel hoger liggen dan 6 frank per kilometer.

De tussenkomende partij verklaart dat ook zij door die bepaling wordt benadeeld.

A.1.2. De verzoeker in de zaak met rolnummer 516 is in ploegdienst tewerkgesteld in de Centrale van Tihange 3 en is verplicht een bijna militaire discipline in acht te nemen vanwege de werking van de Centrale, waarvoor iedere operateur verantwoordelijk is. Hij is verplicht zijn verblijfplaats te hebben op het grondgebied van de gemeente Luik wegens het statuut van zijn echtgenote, die deel uitmaakt van het onderwijzend personeel. Hij beschrijft omstandig de problemen die hij zou ontmoeten mocht hij het openbaar vervoer gebruiken. Het beheer van zijn tijd maakt dat de aankoop van een eigen voertuig een onvermijdelijke noodzaak is, die volkomen vreemd is aan enige overweging van persoonlijk gemak of comfort. In 1991 bedroegen de autokosten 251.614 frank.

A.1.3. De verzoekende partij in de zaak met rolnummer 521 woont in Aalter en is tewerkgesteld als steward bij de n.v. Sabena. De verzoeker moet krachtens zijn arbeidsovereenkomst zijn verblijfplaats zo kiezen dat het hem mogelijk is de luchthaven Brussel-Nationaal binnen anderhalf uur te bereiken. Het reservepersoneel moet binnen 45 of 60 minuten aanwezig kunnen zijn. Om aan die voorwaarden te voldoen, moet hij over een eigen voertuig beschikken om zich van zijn woonplaats naar de plaats van tewerkstelling te begeven, nu het openbaar vervoer hem die dienst niet biedt.

A.1.4. De Ministerraad wijst er in zijn memorie op dat noch de verzoekende partij, noch de tussenkomende partij in de zaak met rolnummer 457, hun bewering staven dat hun kosten « veel hoger liggen dan 6 frank per kilometer » en dat « zij hun werkelijke beroepskosten in mindering brengen waaronder eveneens de autokosten » en « dus door genoemd artikel benadeeld worden ». Het belang bij de vernietiging is dus niet aangetoond.

A.1.5. De Ministerraad betwist in zijn memorie de ontvankelijkheid van

het beroep tot vernietiging in de zaak met rolnummer 518 wegens het ontbreken van iedere verantwoording van het persoonlijk belang van de verzoekers.

A.1.6. De Ministerraad wijst er in zijn memorie op dat de verzoeker in de zaak met rolnummer 521 geen verantwoording geeft nopens de werkelijke kosten die hij te dragen heeft voor het woon-werkverkeer en evenmin duidelijk maakt of hij al dan niet gebruik kan maken van een kosteloos voertuig dat door zijn werkgever ter beschikking wordt gesteld. Er is dus geen bewijs dat hij een persoonlijk belang heeft bij de vernietiging van de bestreden maatregel.

Ten gronde

Zaak met rolnummer 457

Grievens van de verzoekende partij

A.2.1. De verzoekende partij is van oordeel dat artikel 10 van de wet van 28 juli 1992 strijdig is met het gelijkheidsbeginsel. Terwijl voordien alle belastingplichtigen hun reiskosten voor het woon-werkverkeer onder dezelfde voorwaarden van hun inkomsten konden aftrekken, worden thans die kosten forfaitair vastgesteld op 6 frank per afgelegde kilometer, zodat de belastingplichtigen wier kosten hoger liggen dan 6 frank per kilometer worden benadeeld; zij worden voortaan belast op een inkomen dat hoger ligt dan het werkelijk netto-inkomen terwijl belastingplichtigen met autokosten van minder dan 6 frank per kilometer worden bevoordeeld.

Bovendien was het onmogelijk voor de belastingplichtigen om hun kilometerkosten onder de 6 frank te brengen, nu de bepaling met terugwerkende kracht van toepassing is op de inkomsten van 1992.

Grievens van de tussenkomenende partij

A.2.2. Volgens de tussenkomenende partij bevat de bestreden bepaling verscheidene ongelijke behandelingen van belastingplichtigen-werknemers :

a) de maatregel geldt wel voor een bediende die op de hoofdzetel van een vennootschap werkt, doch niet voor de werknemer van dezelfde vennootschap die in opdracht van zijn werkgever met zijn eigen wagen potentiële klanten van de vennootschap bezoekt;

b) de maatregel geldt wel voor de werknemer die zijn eigen wagen gebruikt voor het woon-werkverkeer, doch niet voor de werknemer die daarvoor gebruik maakt van een wagen die door de werkgever ter beschikking wordt gesteld;

c) de maatregel geldt niet voor de voertuigen bedoeld in artikel 5, § 1, 3°, van het Wetboek van de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen, dit wil zeggen voor welbepaalde categorieën van invaliden en gehandicapten, doch wel voor andere categorieën van gehandicapten.

Voor geen enkel van die onderscheiden is een verantwoording voorhanden die verband houdt met het doel van de bepaling, namelijk het bestrijden van oneigenlijk gebruik van de fiscale wetgeving. De verschillende behandelingen steunen op de plaats waar men werkt, op het feit of men al dan niet een voertuig ter beschikking krijgt van de werkgever of op de aard van de handicap; zij steunen niet op het bedrag aan werkelijke beroepslasten.

De bestreden bepaling kan door werkende vennoten van personenvennootschappen en door bestuurders van kapitaalvennootschappen makkelijk worden omzeild door een wagen van de vennootschap te gebruiken. Dit wordt als een voordeel van alle aard belast op forfaitaire basis. Die forfaitaire raming is veel lager dan de werkelijke kostenbesparing die aldus wordt verwezenlijkt. Het aldus ingestelde onderscheid beantwoordt niet aan de doelstelling van de bepaling.

De bestreden bepaling is ook van toepassing op belastingplichtigen die

inkomsten genieten uit een vrij beroep, een ambt of een post die fiscaal als baten worden gekwalificeerd. Ook de parlementaire vergoedingen vallen daaronder, doch een administratieve toegeving die geen steun vindt in de wet, kent aan de parlementsleden een forfait inzake beroepskosten toe ten belope van 50 % van hun parlementaire vergoeding. De bestreden bepaling zal in de praktijk dus geen invloed hebben voor de parlementsleden, zodat ten gunste van een beperkte groep een voorrecht wordt gecreëerd dat niet verdedigbaar is, gelet op het doel van de bepaling.

Antwoord van de Ministerraad

A.2.3. De Ministerraad is in zijn memorie van oordeel dat als uitgangspunt van het debat op de vaststelling moet worden gewezen dat de beslissing om bepaalde uitgaven te doen wordt beïnvloed door de overweging dat zij van het belastbaar inkomen mogen worden afgetrokken. Dat verschijnsel is bijzonder belangrijk in de sfeer van het autoverkeer. Aan de andere kant is het autoverkeer de oorzaak van zeer complexe problemen in onze samenleving. De verkeersdruk leidt tot kosten voor de weggebruikers (tijdverlies in files) en voor de overheid (wegeninfrastructuur). De verschillende bevoegde overheden menen dat het openbaar vervoer moet worden gestimuleerd. Het opdrijven van de kosten van het woon-werkverkeer heeft belangrijke storingen teweeggebracht in het systeem van de forfaitaire bedrijfskosten, waarop alle bezoldigde categorieën van belastingplichtigen een beroep kunnen doen en dat ruimer is opgevat dan in de buurlanden. De laatste jaren wijzen steeds meer loontrekkenden het forfait af, waarbij de kosten van het woon-werkverkeer zeer dikwijls het voornaamste element vormen in de aangerekende kosten. Het vaststellen van de werkelijke uitgaven verbonden aan het woon-werkverkeer is de oorzaak van ernstige moeilijkheden op het gebied van de controle. Die omstandigheden hebben geleid tot het uitvaardigen van de bestreden maatregel (*Gedr. St.*, Kamer, 1991-1992, nr. 441/1, p. 12-13; *Gedr. St.*, Senaat, 1991-1992, nr. 425/2, p. 80-81).

De bestreden maatregel is voor alle belastingplichtigen strikt dezelfde; hij geldt voor alle belastingplichtigen die afzien van het in artikel 51 omschreven algemeen forfait. Het is uiteraard mogelijk dat die maatregel voor bepaalde individuele belastingplichtigen tot een minder gunstig resultaat leidt, terwijl voor anderen het resultaat gunstiger is, naargelang hun effectieve kosten meer of minder dan 6 frank per kilometer bedragen. Individuele verschillen in de concrete weerslag van een wettekst zijn onvermijdelijk op grond van de wisselvalligheden van de individuele situaties, die ook naar de toekomst toe wijzigingen kunnen ondergaan. Het doel dat door de wetgever werd nagestreefd met de invoering van de beperking tot 6 frank per kilometer was te voorkomen dat de belastingplichtigen een belangrijk deel van de kosten voor het woon-werkverkeer zouden afwentelen op de Staat, terwijl de overheid al aanzienlijke bedragen besteedt voor de aanleg en het onderhoud van wegen en autosnelwegen en tevens de gevolgen van verkeersongevallen voor haar rekening neemt. De mogelijkheid om de kosten van het gebruik van een auto fiscaal af te trekken zet aan tot de vluggere aankoop van duurdere en snellere wagens, terwijl het inderdaad niet de rol van de overheid is om door middel van de fiscale aftrek de financiering van dergelijke voertuigen op zich te nemen. Een tweede doelstelling bestond in de vereenvoudiging van de vaststelling van en de controle op de beroepskosten van belastingplichtigen die als reiskosten uitsluitend kosten voor het woon-werkverkeer kunnen aantonen. Hierdoor wordt de bewijsvoering voor de belastingplichtigen vereenvoudigd en kunnen de fiscale ambtenaren met andere taken worden belast. Het invoeren van een begrensde en forfaitair bepaalde kostprijs per kilometer helpt beide doelstellingen te realiseren zonder dat dit een onevenredigheid tussen het doel en het daartoe aangewende middel teweegbrengt.

A.2.4. In zijn memorie, neergelegd als antwoord op de tussenkomst, wijst de Ministerraad erop dat de tussenkomende partij een aantal *in abstracto* geschetste feitelijke toestanden vermeldt, die volgens hem op uiteenlopende wijze door het forfait worden getroffen. De ontleding van die toestanden komt echter niet overtuigend voor. Het bedrag van de werkelijke beroepskosten hangt precies af van de plaats waar men werkt en met name van de werkelijk afgelegde afstanden. De kosten die door de werkgever worden

gedragen voor een aan de werknemer ter beschikking gestelde wagen komen in het geheel niet in aanmerking als bedrijfslast die door de werknemer kan worden afgetrokken; de vergelijking is dus niet ter zake dienend : de werknemer wordt in dat geval belast op het vermoede privé-gebruik van de wagen en de bewering dat het belaste voordeel minder zou zijn dan het werkelijk genoten voordeel is op niets gesteund. Het criterium luidens hetwelk een vrijstelling enkel wordt toegestaan voor voertuigen die van de verkeersbelasting zijn vrijgesteld, is objectief en verantwoord. De in artikel 15 van het koninklijk besluit van 8 juli 1970 vermelde opsomming is er duidelijk op gericht de personen aan te duiden voor wie het gebruik van een voertuig een werkelijke noodzaak kan zijn. De argumentatie met betrekking tot werkende vennoten, bestuurders en vrije beroepen heeft geen betrekking op het bestreden forfait voor reiskosten voor het woon-werkverkeer en is dus niet ter zake dienend.

Antwoord van de tussenkomende partij

A.2.5. De bewering van de Ministerraad dat de beslissing om bepaalde uitgaven te doen, wordt beïnvloed door een fiscale aftrekmogelijkheid, mocht dat al het geval zijn, mag zeker niet worden veralgemeend. Sommige mensen hebben trouwens geen alternatief. Het fileprobleem kan ook op andere wijzen worden opgelost (glijdende werkuren, thuisarbeid stimuleren); op secundaire wegen zijn er geen fileproblemen. De kosten voor wegeninfrastructuur worden niet alleen door het woon-werkverkeer veroorzaakt; toch wordt enkel dit verkeer aangepakt en niet bijvoorbeeld de vrachtwagens. Als men het openbaar vervoer wil stimuleren zou men de volledige terugbetaling van het sociaal abonnement moeten opleggen aan de werkgevers. Voor het woon-werkverkeer is de controle op de werkelijke uitgaven veel minder problematisch dan de Ministerraad stelt. Het is juist dat het niet de taak van de overheid is om via de fiscale aftrek de aankoop van snelle en dure wagens mee te financieren, doch men verliest daarbij uit het oog dat dergelijke wagens vooral worden gekocht door handelaars, beoefenaars van een vrij beroep of door vennootschappen, die de wagens slechts in zeer geringe mate gebruiken voor het woon-werkverkeer, en dat de vroegere regeling die de fiscaal aftrekbare aanschaffingsprijs plafonneerde precies werd afgeschaft onder druk van de autoverdelers. Als men de controle op de beroepskosten wil vereenvoudigen is er geen reden om de maatregel te beperken tot het woon-werkverkeer.

Antwoord van de verzoekende partij

A.2.6. De verzoekende partij betwist dat in hoofde van de belastingplichtige de aftrekbaarheid determinerend is voor de aanschaf en het gebruik van een wagen. « Storingen » in het systeem van de forfaitaire bedrijfslasten zijn haar niet bekend, wel beperkingen van de aftrekbare forfaitaire bedrijfslasten. In de buurlanden zijn de forfaitaire bedrijfslasten merklijk hoger. In werkelijkheid wordt er ook geen toename vastgesteld van het aantal loontrekkenden die hun werkelijke bedrijfsuitgaven hebben opgegeven. De bestreden maatregel brengt helemaal geen vereenvoudiging mee van de controle, zoals onder meer blijkt uit een circulaire en verschillende artikelen. De aangehaalde becijferde voorbeelden over de weerslag van de bestreden maatregel zijn onrealistisch. In meer realistische voorbeelden kan de weerslag voor een « gemiddeld inkomen » oplopen tot 61.354 frank bij een marginale aanslagvoet van 45 %. In tegenstelling tot wat de Ministerraad beweert komen de gevolgen van verkeersongevallen ten laste van de betrokkenen. Het onderscheid tussen woon-werkverkeer en andere beroepshalve afgelegde trajecten is volkomen willekeurig. De twee door de Ministerraad opgegeven doelstellingen (beperking van de kosten van de overheid, administratieve vereenvoudiging) staan niet in verhouding tot de fiscale druk die daarmee ten laste van een willekeurige groep belastingplichtigen met hoge vervoerkosten wordt opgelegd (een belastingverhoging van gemiddeld 11.000 frank per betrokken belastingplichtige). Die hoge kosten vloeien voort uit elementaire mensenrechten en vrijheden, met name het recht vrij zijn woonplaats te kiezen, het recht op werk, ook al is dit soms ver van de woonplaats, en het recht zich op de arbeidsmarkt aan te bieden voor elke betrekking welke men kan vervullen waar ook binnen de

E.E.G. Door artikel 10 wordt een belasting op de vervoerkosten ingevoerd ten nadele van loontrekkenden die al veel vervoerkosten hebben.

Zaak met rolnummer 516

Grievens van de verzoekende partij

A.3.1. De verzoekende partij in de zaak met rolnummer 516 voert een middel aan dat als volgt kan worden samengevat :

Schending van de artikelen 6 en 6bis van de Grondwet, doordat de aangevochten wetsbepaling verkeerdelijk een bestraffing inhoudt voor de verzoeker, voor wie een eigen voertuig onontbeerlijk blijkt voor de uitoefening van zijn beroep, doordat zij een doel nastreeft, namelijk het bevorderen van het openbaar vervoer, dat in het geval van de verzoeker technisch en materieel niet te verwezenlijken is, en doordat zij om het gestelde doel te bereiken een middel aanwendt dat volkomen onaangepast is,

terwijl, krachtens de voormelde grondwetsbepalingen, een verschil in behandeling tussen bepaalde categorieën van personen weliswaar kan worden ingesteld voor zover voor het criterium van onderscheid een objectieve en redelijke verantwoording bestaat, terwijl het bestaan van een dergelijke verantwoording moet worden beoordeeld met inachtneming van het doel en de gevolgen van de bestreden maatregel alsmede van de aard van de in het geding zijnde beginselen en terwijl het gelijkheidsbeginsel geschonden is wanneer vaststaat dat de aangewende middelen redelijkerwijze niet evenredig zijn met het beoogde doel,

terwijl ten deze voor de aangevochten wetsbepaling helemaal geen verantwoording bestaat wegens de ongeschiktheid van het openbaar vervoer, terwijl de verbetering ervan in dit geval en over het algemeen ver van werkelijkheid is en terwijl het gebrek aan een alternatief voor een eigen voertuig, wanneer het openbaar net ontoereikend is om de beroepsmobiliteit van de verzoeker te verzekeren, het door de wetgever nagestreefde doel immers onmogelijk te bereiken maakt;

terwijl bovendien de rol van de inkomstenbelasting erin bestaat de belastingplichtige te doen bijdragen volgens zijn belastingvermogen; terwijl die belasting evenredig moet zijn met zijn mogelijkheden; terwijl het belastingvermogen van de burger het verband tussen zijn economisch vermogen om te voldoen aan de behoeften van zijn bestaan en zijn fiscale verplichtingen uitdrukt; terwijl die functie van de belasting een fundamenteel beginsel is, een basisgegeven van het Belgisch fiscaal stelsel;

terwijl een ecologisch streven dat erin bestaat het openbaar vervoer te bevorderen en een algemene categorie van voertuiggebruikers te straffen, eigenlijk onder een heel andere belasting ressorteert, namelijk de accijns;

terwijl het hanteren van een economisch of ecologisch argument in het Wetboek van de inkomstenbelastingen een vervalsing zou betekenen van de elementaire techniek van het aanwenden van het belastingvermogen als basis voor de inkomstenbelasting;

terwijl de wetgever, onder de dekmantel van het ecologisch argument, bovendien een nieuwe onregelmatigheid invoert in het stelsel van de inkomstenbelasting; terwijl die afwijking wordt veroorzaakt door zijn inmenging in een ander even fundamenteel beginsel dat vervat is in artikel 6 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, het beginsel van de belasting van de netto-inkomsten, een andere uiting van de idee van het belastingvermogen; terwijl de elementen die geen inkomsten zijn, namelijk het gedeelte van de reiskosten voor het woon-werkverkeer dat het door de aangevochten wetsbepaling ingevoerde forfait overschrijdt, uiteindelijk dus worden belast; terwijl de aangevochten wetsbepaling erop neerkomt dat fictieve inkomsten worden belast door de werkelijke lasten te beknotten en de aftrek ervan te vervangen door een technisch niet verantwoord forfait; terwijl het beginsel dat in het verslag van het Comité-Ruding in herinnering is gebracht en volgens hetwelk alle met de uitoefening van handels- of beroepswerkzaamheden verband houdende kosten aftrekbaar moeten zijn - eis van artikel 44 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen - immers nog wordt vervalst door begrotingsargumenten die onder de dekmantel van een ecologisch streven worden voorgesteld; terwijl de pendelaars die verplicht zijn tot een beroepsmobiliteit vanwege de afstand tussen hun plaats van tewerkstelling en hun woonplaats, een algemene categorie van belastingplichtigen vormen; terwijl een verschil in behandeling tussen de belastingplichtigen van een zelfde categorie niet is uitgesloten voor zover voor het criterium van onderscheid een objectieve en redelijke verantwoording

bestaat;

terwijl het criterium dat de aangevochten norm wil bevorderen, namelijk de nabijheid, de frequentie en de kwaliteit van het openbaar vervoer, weliswaar een objectief criterium is; terwijl het echter technisch onbruikbaar is en anderzijds volkomen inadequaar; terwijl de verschillende afwijkingen ten opzichte van het fundamenteel stelsel inhouden dat het in de aangevochten wetsbepaling voorgeschreven forfait onevenredig is, en geen redelijk middel, rekening houdend met het doel dat zij nastreeft, zodat die doelstelling niet wordt bereikt niettegenstaande flagrante schendingen van essentiële rechtsbeginselen.

Antwoord van de Ministerraad

A.3.2. De Ministerraad neemt in zijn memorie de beschouwingen over die zijn opgenomen in zijn memorie ingediend in de zaak met rolnummer 457 (zie A.2.3). Wat het aangevoerde middel betreft is de Ministerraad van oordeel dat het geschil betrekking heeft op de confrontatie van een ongetwijfeld eerder zeldzame individuele situatie met de invoering van een forfait in het systeem voor de berekening van het belastbaar inkomen. De toepassing van forfaitaire bepalingen biedt allerlei voordelen. Zij verzekert de belastingplichtigen een betere rechtszekerheid en vermindert daarbij hun lasten wat de bewijslast betreft; zij vermindert ook de lasten van de administratie inzake de controle. Anderzijds is het evident dat een zeker aantal afwijkingen tussen het cijfer van een forfait en de werkelijke situatie onvermijdelijk is. Nochtans kan men er niet van uitgaan dat die verschillen ten deze een discriminerende bepaling in het leven roepen.

De verzoekende partij geeft geen enkele toelichting over haar werkelijke reiskosten voor het woon-werkverkeer per kilometer. Als de toepassing van de bestreden bepaling leidt tot een vermindering van het autoverkeer, zal zij daaruit voordeel halen in zoverre dat verkeer voor haar gemakkelijker zal worden. De aangehaalde verschillen zijn uitsluitend het gevolg van omstandigheden die afhangen van de vrije keuze van de belastingplichtigen: grootte van de wagen, motortype en brandstof, enz. Hier is dus hoegenaamd geen sprake van het creëren van een categorie van bevoorrechte of gediscrimineerde burgers.

De verzoeker suggereert dat de betwiste maatregel beter verantwoord zou zijn in het kader van de accijnsrechten. Er kunnen evenwel verschillende redenen zijn om een dergelijke maatregel niet bij de accijnzen in te voeren, onder meer wegens Europese harmonisatiemaatregelen. Die mogelijkheid, gesteld dat zij bestaat, kan in ieder geval niet leiden tot de vaststelling dat de door de wetgever genomen maatregel inadequaar zou zijn en dat er geen voldoende evenredigheid zou bestaan tussen het nagestreefde doel en het aangewende middel.

De grief dat de betwiste maatregel een afwijking zou inhouden ten aanzien van het beginsel van het netto-inkomen kan niet worden aangenomen. Noch vanuit theoretisch oogpunt, omdat dit beginsel de wetgever niet bindt, noch vanuit praktisch oogpunt, omdat het beginsel nageleefd blijft, ook al is het met de voordelen en de nadelen van een forfaitair element in de berekening. In ieder geval heeft vermeld beginsel niets uit te staan met de naleving van het grondwettelijk voorschrift van gelijkheid.

Antwoord van de verzoekende partij

A.3.3. In haar memorie van antwoord wijst de verzoekende partij erop dat het voorstellen van de bestreden maatregel als een maatregel in de strijd tegen het oneigenlijk gebruik en als een anti-ontwijkingswet erop neerkomt aan individuele automobilisten, voor wie het persoonlijk voertuig een absolute noodzaak is, de intentie van permanente fraude toe te schrijven. Bovendien gaat het niet op te spreken over een verstoring van het systeem van de bedrijfslasten en een verlichting van de taak van de controleur en de belastingplichtige. De keuze van de belastingplichtige voor de werkelijke bedrijfslasten dringt zich aan de controleur op: hij moet die keuze aanvaarden met toepassing van artikel 49 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen. Hoe kan men spreken van een verlichting van de

taak van de belastingplichtige als er voortaan een onderscheid moet worden gemaakt tussen bedrijfs- en semi-bedrijfslasten, tussen vervoerkosten binnen of buiten het woon-werktraject, tussen het forfait van 6 frank per kilometer en dat van 75 % ? De wetgever beoogt het gebruik van de wagen als bron van individueel comfort te ontmoedigen en het openbaar vervoer aan te moedigen. De kritiek van de parlementsleden tijdens de parlementaire voorbereiding betrof evenwel niet enkel door de belastingplichtige zelf gewilde toestanden, maar de noodzaak over een eigen wagen te beschikken tengevolge van de eisen van de beroepsmobiliteit en de gebreken van het openbaar vervoer. Het beoogde effect van de bestreden bepaling - het autoverkeer verminderen - wordt overschat wanneer de wagen voor een categorie van belastingplichtigen een beroepsnoodwendigheid is zonder alternatief; zij zijn benadeeld ten opzichte van belastingplichtigen die wel de keuze hebben tussen een eigen wagen en het openbaar vervoer. Voor hen is de individuele wagen immers geen uiting van persoonlijk comfort, maar een absolute noodzaak. Voor die gevallen zou het stelsel dat geldt voor de gehandicapten moeten worden toegepast. In tegenstelling tot wat de Ministerraad voorhoudt bevat het beginsel van de belasting van het netto-inkomen zelf het gelijkheidsbeginsel. Dit wordt niet gerespecteerd door de bestreden bepaling. Tot slot voegt de verzoekende partij als bijlage documenten toe waaruit blijkt dat in 1991 de werkelijke kosten per kilometer 15,65 frank bedroegen.

Zaak met rolnummer 518

Grievens van de verzoekende partijen

A.4.1. De verzoekende partijen in de zaak met rolnummer 518 voeren dezelfde grieven aan dan die welke de eerste partij ontwikkelde als tussenkomende partij in de zaak met rolnummer 457 (A.2.3). Zij voegen eraan toe dat het forfait moet worden ontleed als een onweerlegbaar vermoeden dat een persoon wel en een andere niet geacht wordt de fiscale wet te misbruiken. In een bijlage bij het verzoekschrift berekenen de partijen het financieel verlies tengevolge van de maatregel op 34.247 frank.

Antwoord van de Ministerraad

A.4.2. De Ministerraad neemt de argumentatie over zoals ontwikkeld in zijn memories neergelegd in de zaak met rolnummer 457 (A.2.3 en A.2.4). De Ministerraad voegt eraan toe dat een wettelijk forfait een algemene vereenvoudigingsmaatregel is waarvan de toepassing niets gemeen heeft met het begrip « wetsmisbruik ». De toepassing van een wettelijk forfait vertoont altijd individuele verschillen; het voordeel van de daardoor verkregen vereenvoudiging en rechtszekerheid komt nochtans iedereen ten goede. Volgens de Ministerraad is het nutteloos in te gaan op de cijfergegevens in de bijlagen bij het verzoekschrift, omdat ze willekeurig zijn. Er kunnen immers andere voorbeelden worden geconstrueerd met omgekeerd resultaat.

Antwoord van de verzoekende partijen

A.4.3. De verzoekende partijen wijzen er in hun memorie van antwoord op dat de maatregel verkeerdelijk wordt voorgesteld als een wettelijk forfait, nu het in werkelijkheid gaat om een beperking van de werkelijke beroepskosten. Dit blijkt uit de plaats in het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 waar de bestreden bepaling werd opgenomen en uit het feit dat op de belastingplichtige nog een bewijslast rust (effectief gebruik van het voertuig in het woon-werkverkeer en aantal afgelegde kilometers). In tegenstelling tot wat de Ministerraad voorhoudt zijn de becijferde gegevens in de bijlagen bij het verzoekschrift niet willekeurig, doch gesteund op een precieze berekening van de aanslag van de verzoekers voor het aanslagjaar 1993, zoals blijkt uit de bij de memorie van antwoord gevoegde stukken.

Zaak met rolnummer 521

Grievens van de verzoekende partij

A.5.1. Volgens de verzoekende partij schendt de bestreden bepaling de artikelen 6 en 6bis van de Grondwet om de volgende redenen :

1. De kosten per afgelegde kilometer met het voertuig van verzoeker bedragen overeenkomstig artikel 9^{quater}, 9, van het koninklijk besluit tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen voor 11 PK : 10,90 frank. Door die kosten nogmaals te beperken wordt een ongelijke behandeling ingevoerd.

2. Indien de beperking tot 75 % van de vervoerkosten geen discriminatie inhoudt, dan moet de kostprijs bedragen :
 $(10,90 \times 0,30) + (10,90 \times 0,70 \times 0,75) = 8,9925$ of 9 frank per kilometer want de brandstofkosten bedragen 30 % van de totale kosten.

3. De beperking is niet van toepassing voor sommige gehandicapten die absoluut een individueel transportmiddel nodig hebben om zich te verplaatsen. Aangezien verzoeker wachtbeurten (45, 60 en 90 min.) moet verzekeren, op onregelmatige tijdstippen moet werken, alsook 's nachts, en bovendien een flight bag (5 tot 10 kg) alsmede koffers voor het verblijf in het buitenland (20 tot 30 kg) moet meedragen, is voor hem een individueel transportmiddel evenzeer noodzakelijk om zich naar zijn plaats van tewerkstelling te begeven.

4. Gelet op het advies van de Raad van State werd overeenkomstig artikel 110, § 1, van de Grondwet een, ten onrechte evenwel, eenvormig tarief ingevoerd. Dat tarief stemt namelijk niet overeen met de werkelijkheid, gelet op de verschillende kostprijzen naargelang van het aantal fiscale paardekracht van het voertuig.

5. Het bestreden artikel gaat in tegen elke fiscale logica, vermits het beroepsmatige kosten verschillend wil behandelen naargelang van de bestemming die met het eigen voertuig wordt aangedaan. Het ongerijmde van die maatregel bestaat erin dat kosten voor het woon-werkverkeer met het eigen voertuig wel beroepsmatige kosten zijn, maar in mindere mate kunnen worden afgetrokken dan de kosten voor andere beroepshalve afgelegde trajecten met hetzelfde voertuig.

6. Met die maatregel tot beperking van de kosten tot 6 frank per kilometer wordt de aftrekbaarheid aanzienlijk ingeperkt en worden diverse vormen van ongelijkheid in het leven geroepen. De kostprijs verschilt naargelang van het aantal fiscale paardekracht van het voertuig. Door de invoering van eenzelfde forfaitaire aftrek en de afschaffing van de werkelijke kosten wordt een discriminatie ingevoerd.

Bovendien heeft het Ruding-Comité van de Europese Commissie aanbevolen een richtlijn voor de aftrekbaarheid van de beroepsuitgaven en -kosten uit te vaardigen, zulks op grond van het beginsel dat alle met de uitoefening van de handels- of beroepswerkzaamheden verband houdende kosten aftrekbaar moeten zijn. Om die redenen en ook al om het fundamenteel principe van de inkomstenbelastingen, vastgelegd in artikel 6 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, verdient het aanbeveling dat de aftrekbaarheid van de werkelijke kosten gehandhaafd blijft.

7. De ware bedoeling van de regering was het aantal belastingplichtigen die hun uitgaven en lasten verantwoorden te doen verminderen en de administratie minder controlewerkzaamheden te geven en minder bezwaarschriften te laten behandelen. Bovendien heeft de Minister van Begroting verklaard dat die maatregel die kosten halveert.

8. Verzoeker woont op 7 km van de dichtstbijzijnde plaats waar hij gebruik kan maken van het openbaar vervoer. Door de verplaatsingskosten eerst te beperken tot 75 %, en nu tot 50 %, om ze nadien helemaal af te schaffen, wordt het recht van de vrijheid van de keuze van woonplaats beperkt. Dat recht wordt nochtans gewaarborgd door artikel 2 van het Vierde Protocol bij het Verdrag tot Bescherming van de Rechten van de Mens en de Fundamentele Vrijheden, ondertekend te Straatsburg op 16 september 1963. Die beperking schept een ongelijke behandeling.

9. Het desbetreffende artikel beperkt de aftrekbaarheid van sommige beroepskosten tot 75 % van de werkelijke uitgaven en lasten, niettegenstaande men gekant is tegen de Brepolsdoctrine en wil belasten op de economische werkelijkheid. Op de parlementaire vergoedingen van de leden van de Kamer van Volksvertegenwoordigers, van de Senaat en van het Europees Parlement nochtans wordt het forfait van 50 % onveranderd aangehouden,

terwijl de forfaitaire bedragen van toepassing op de vergoedingen van burgemeesters, schepenen en voorzitters van openbare centra voor maatschappelijk welzijn nog altijd ieder jaar aan de stijging van de levensduurte worden aangepast en verhoogd.

10. Artikel 51 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen en van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 voorziet in een vermindering van het belastbaar inkomen van diegenen die nul frank uitgaven en lasten hebben, terwijl de werkelijke bedrijfsuitgaven en -lasten van de belastingplichtigen die ze verantwoorden of formeel bewijzen worden beperkt.

Antwoord van de Ministerraad

A.5.2. De Ministerraad neemt de algemene beschouwingen over die zijn opgenomen in zijn memorie ingediend in de zaak met rolnummer 457 (A.2.3).

Wat de specifieke grieven van de verzoekende partij betreft wijst de Ministerraad erop dat de bestreden wettelijke maatregel een objectief verantwoorde doelstelling nastreeft en dat er een redelijke verhouding bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel. Het feit dat verzoeker in omstandigheden verkeert waarin het gebruik van zijn eigen voertuig noodzakelijk zou zijn voor zijn woon-werkverkeer is ter zake niet afdoende, nu a) de bestreden bepaling geen categorie van belastingplichtigen discrimineert, maar enkel aanleiding kan geven tot verschillen in de weerslag ervan naar aanleiding van de verscheidenheid van individuele toestanden; b) het ingevoerde forfait voor de aftrek van kosten van het woon-werkverkeer aan specifieke en welomschreven doelstellingen beantwoordt, waarvoor een objectieve en redelijke verantwoording bestaat; c) het aangewende middel, *in casu* het bestreden forfait, met het beoogde doel evenredig is.

Antwoord van de verzoekende partij

A.5.3. Sinds de wet van 29 oktober 1919 geldt het principe van de belasting van de netto-inkomsten. Uit geen enkele wettekst of tekst van de parlementaire voorbereiding blijkt dat men van dat wezenlijk beginsel van de inkomstenbelastingwet is willen afstappen. Wat de bedrijfslasten betreft blijkt uit een historisch overzicht dat sinds de invoering van het wettelijk forfait in 1933 het maximumbedrag ervan in de loop van de tijd alsmaar is gedaald rekening houdende met de evolutie van het indexcijfer. Dat heeft tot gevolg gehad dat alsmaar meer loon- en weddetrekkenden ertoe werden gebracht hun werkelijke bedrijfslasten aan te geven. Men kan het de belastingplichtigen niet kwalijk nemen dat zij hun werkelijke kosten verantwoorden wanneer die hoger liggen dan het wettelijk forfait. Dat die belastingplichtigen loontrekkenden zijn en dat het woon-werkverkeer het voornaamste element is in de aangerekende kosten, doet niets ter zake. De maatregel is discriminerend en moet worden bestreden, nu hij de specifieke kosten van een specifieke categorie belastingplichtigen wil beperken. De maatregel gaat het fileprobleem niet vereenvoudigen, nu de belastingplichtigen in de toekomst minder snelle wagens zullen aanschaffen waardoor het verkeer nog meer in de knoei zal komen te zitten. Hij is ook discriminatoir omdat belastingplichtigen voor wie de werkelijke kosten lager liggen dan 6 frank per kilometer een belastingvoordeel krijgen, terwijl de belastingplichtigen wier kosten hoger liggen dan 6 frank per kilometer belast worden op een inkomen dat zij niet hebben ontvangen, wat in tegenspraak is met de economie van de inkomstenbelastingwet. De bestreden maatregel streeft geen objectief verantwoorde doelstelling na en er bestaat evenmin een redelijke verhouding tussen het doel en de aangewende middelen.

- B -

Ten aanzien van de ontvankelijkheid

B.1.1. De Grondwet en de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof vereisen dat elke natuurlijke persoon of rechtspersoon die een beroep tot vernietiging instelt doet blijken van een belang. Van het vereiste belang doen slechts blijken de personen wier situatie door de bestreden norm rechtstreeks en ongunstig zou kunnen worden geraakt.

B.1.2. Elke belastingplichtige doet blijken van het belang dat is vereist om de vernietiging te vorderen van de regels die de grondslag en de berekeningswijze bepalen van de belasting waaraan hij is onderworpen.

De verzoekende partijen bewijzen voldoende hun hoedanigheid van aan de personenbelasting onderworpen belastingplichtigen die bedrijfsinkomsten aangeven. Zij doen derhalve blijken van het vereiste belang om de vernietiging te vorderen van bepalingen waarbij de grondslag of de berekeningswijze wordt vastgesteld van de belasting die op de genoemde bedrijfsinkomsten is verschuldigd. De beroepen zijn ontvankelijk.

De tussenkomst van Gustaaf Van den Bossche in de zaak met rolnummer 457 is om dezelfde reden ontvankelijk.

Ten gronde

B.2.1. Volgens de verzoekende partijen schendt de bestreden bepaling, die de beroepskosten met betrekking tot het woon-werkverkeer met een voertuig als vermeld in artikel 66, eerste lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 forfaitair op 6 frank per afgelegde kilometer bepaalt,

behoudens voor voertuigen die overeenkomstig artikel 5, § 1, 3°, van het Wetboek van de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen van de verkeersbelasting zijn vrijgesteld, de artikelen 6 en 6*bis* van de Grondwet, nu die bepaling verschillende ongeoorloofde ongelijke behandelingen van diverse categorieën van belastingplichtigen inhoudt.

De bepaling zou een discriminatie inhouden omdat zij afwijkt van het beginsel van de belasting van de reële inkomsten en zodoende belastingplichtigen met lagere woon-werkverkeerskosten bevoordeelt en belastingplichtigen met hogere woon-werkverkeerskosten benadeelt.

De maatregel zou enkel de belastingplichtigen met een vaste werkplaats treffen en niet de belastingplichtigen die zich bij de uitoefening van hun beroep moeten verplaatsen. De maatregel geldt wel voor werknemers die hun eigen wagen gebruiken, doch zou niet gelden voor diegenen die een wagen ter beschikking krijgen van hun werkgever.

B.2.2. De artikelen 6 en 6*bis* van de Grondwet hebben een algemene draagwijdte. Zij verbieden elke discriminatie, ongeacht de oorsprong ervan. Zij zijn eveneens toepasselijk in fiscale aangelegenheden, wat overigens wordt bevestigd door artikel 112 van de Grondwet, dat een bijzondere toepassing inhoudt van het in artikel 6 vervatte gelijkheidsbeginsel.

B.2.3. De grondwettelijke regels van de gelijkheid en de niet-discriminatie sluiten niet uit dat een verschil in behandeling tussen bepaalde categorieën van personen wordt ingesteld, voor zover dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is. Dezelfde regels verzetten er zich overigens tegen dat categorieën van personen, die zich ten aanzien van de aangevochten maatregel in wezenlijk verschillende situaties bevinden, op identieke wijze worden behandeld, zonder dat daarvoor een redelijke

verantwoording bestaat.

Het bestaan van een dergelijke verantwoording moet worden beoordeeld rekening houdend met het doel en de gevolgen van de betwiste maatregel en met de aard van de ter zake geldende beginselen; het gelijkheidsbeginsel is geschonden wanneer vaststaat dat geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.

B.2.4. De bestreden bepaling wijzigt met ingang van het aanslagjaar 1993 (inkomsten 1992) de regeling die was vervat in artikel 22 van de wet van 7 december 1988 « houdende hervorming van de inkomstenbelasting en wijziging van de met het zegel gelijkgestelde taksen » en die opgenomen werd in artikel 66 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992. Luidens die bepaling worden de bedrijfsuitgaven en -lasten met betrekking tot het gebruik van personenauto's, auto's voor dubbel gebruik en minibussen, met uitzondering van de lasten met betrekking tot de verbruikte brandstof, voor 75 % als bedrijfslasten aangemerkt.

De bestreden bepaling behoudt die regeling, doch voert een uitzondering in : de beroepskosten met betrekking tot het woon-werkverkeer met een dergelijk voertuig worden voortaan forfaitair op 6 frank per afgelegde kilometer bepaald, behoudens voor voertuigen die overeenkomstig artikel 5, § 1, 3°, van het Wetboek van de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen, van de verkeersbelasting zijn vrijgesteld. Volgens de geldende reglementering betreft het meer bepaald de ziekenauto's en de voertuigen als persoonlijk vervoermiddel gebruikt door de militaire of burgerlijke groot-oorlogsinvaliden, die een invaliditeitspensioen van ten minste 60 % genieten, en de personen die volledig blind zijn, volledig verlamd zijn aan de bovenste ledematen of wier bovenste ledematen zijn geamputeerd, en de personen met een blijvende invaliditeit

die rechtstreeks toe te schrijven is aan de onderste ledematen en ten minste 50 % bedraagt.

B.2.5. Luidens de parlementaire voorbereiding van de bestreden bepaling strekt die ertoe de aftrekbaarheid van de kosten van het woon-werkverkeer te beperken tot 6 frank per kilometer wanneer niet met het openbaar vervoer wordt gereisd. « De bedoeling is eigenlijk te voorkomen dat de belastingplichtigen een belangrijk deel van de kosten van het woon-werkverkeer zouden afwentelen op de Staat, terwijl de overheid al aanzienlijke bedragen besteedt voor de aanleg en het onderhoud van wegen en autosnelwegen, en tevens de gevolgen van verkeersongevallen voor haar rekening neemt. » (*Gedr. St.*, Kamer, 1991-1992, nr. 444/9, p. 123) Voorts zou de maatregel leiden tot een vereenvoudiging van de bepaling van de aftrek en een vermindering van de controle op dergelijke belastingplichtigen, waardoor aan de belastingambtenaren andere taken kunnen worden toegewezen (*Gedr. St.*, Kamer, 1991-1992, nr. 444/9, p. 129). De uitzondering werd ingegeven door het feit dat groot-oorlogsinvaliden of gehandicapten zeer vaak verplicht zijn grotere voertuigen te gebruiken waaraan zij veranderingen moeten laten aanbrengen die vaak zeer duur zijn (*Gedr. St.*, Senaat, B.Z. 1991-1992, nr. 425/2, p. 81).

B.2.6. De bestreden bepaling maakt uitdrukkelijk een onderscheid tussen de kosten van het woon-werkverkeer die kunnen worden afgetrokken, enerzijds door de gewone belastingplichtigen en, anderzijds, door de belastingplichtigen die overeenkomstig artikel 5, § 1, 3, van het Wetboek van de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen een vrijstelling van de verkeersbelasting genieten.

Voor dat verschil in behandeling is een redelijke verantwoording voorhanden, nu de wetgever terecht van oordeel kan zijn dat het feit dat deze laatste personen zeer vaak ver-

plicht zijn grotere voertuigen te gebruiken of dure aanpassingen te laten aanbrengen om de voertuigen voor hen geschikt te maken, kan verantwoorden dat op hen de beperking van de kosten van het woon-werkverkeer tot 6 frank per kilometer niet dient te worden toegepast.

B.2.7. Overigens wordt in de aangevochten bepaling op zichzelf geen enkel onderscheid tussen sommige categorieën van personen gemaakt : dezelfde regeling wordt toegepast op alle belastingplichtigen die een wagen gebruiken om zich te verplaatsen tussen hun woonplaats en de plaats van hun tewerkstelling en die geen gebruik maken van de mogelijkheid het globaal forfaitair bedrag af te trekken als bedrijfslasten.

Niettemin is het juist dat de toepassing van die bepaling tot gevolg heeft dat personen die hun voertuig gebruiken om zich naar hun werkplaats te begeven en de personen die hun voertuig gedurende hun werk gebruiken verschillend worden behandeld : de eerstgenoemden trekken 6 frank per kilometer af, de laatstgenoemden 75 % van hun werkelijke kosten. Ook is het zo dat een zelfde persoon die zich met zijn wagen naar zijn werk begeeft en zijn wagen ook tijdens het werk gebruikt, opeenvolgend de twee voorgeschreven manieren van aftrek zal moeten toepassen, wat er niet toe bijdraagt zijn belastingaangifte te vereenvoudigen, noch de controle te vergemakkelijken.

Er bestaat evenwel tussen die situaties een objectief onderscheid :

- wat de verplaatsingen tussen de woon- en de werkplaats betreft, is het in het algemeen mogelijk de kosten ervan te beperken, hetzij door het openbaar vervoer te gebruiken, hetzij door een wagen te kiezen waarvan de kosten het bedrag van het wettelijk forfait benaderen;
- daarentegen is de persoon die zich in de uitoefening

van zijn werk verplaatst beperkter in zijn keuzemogelijkheden en in bepaalde beroepen heeft hij niet de mogelijkheid om de afstand, noch de frequentie van zijn verplaatsingen, te beheersen.

De wetgever kan redelijkerwijze van oordeel zijn dat een verschil in behandeling tussen die twee categorieën verantwoord is.

B.2.8. De verzoekende partijen verwijten de bestreden maatregel nog dat hij ten onrechte verschillende situaties ten gevolge van de onderscheiden werkelijke kosten, die afhankelijk zijn van het type van de in het woon-werkverkeer gebruikte wagen, op gelijke voet behandelt en dat hij geen onderscheid maakt naargelang de belastingplichtigen al dan niet van het openbaar vervoer gebruik kunnen maken.

Ten deze kunnen de feitelijk uiteenlopende kostprijzen van het woon-werkverkeer, ten gevolge van het gebruik van duurdere dan wel goedkopere wagens door de belastingplichtigen, niet worden beschouwd als wezenlijk verschillende situaties welke voor de wetgever de verplichting zouden meebrengen verscheidene kostprijsschalen uit te werken. Dat de bestreden maatregel geen onderscheid maakt naargelang de belastingplichtigen al dan niet over aangepast openbaar vervoer kunnen beschikken, vindt zijn verantwoording, enerzijds, in de overweging dat een fiscale wet een verscheidenheid aan toestanden in wezen dient op te vangen in categorieën die met de werkelijkheid slechts op vereenvoudigende en benaderende wijze overeenstemmen, en, anderzijds, in de moeilijkheden die, wat betreft zowel de doeltreffendheid van de criteria als de administratieve kosten voor de invorderende administratie, gepaard zouden gaan met een systeem als voorgestaan door de verzoekende partijen.

B.2.9. De grief volgens welke de aangevochten norm, wat

de kosten voor het woon-werkverkeer betreft, niet van toepassing zou zijn op de personen die over een wagen van hun werkgever beschikken en die aldus een belastbaar voordeel genieten, mist feitelijke grondslag.

Om die redenen,

het Hof

verwerpt de beroepen.

Aldus uitgesproken in het Nederlands, het Frans en het Duits, conform artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof, op de openbare terechtzitting van 13 januari 1994.

De griffier,

De voorzitter,

L. Potoms

L. De Grève