

Rolnummer 1910
Arrest nr. 57/2001 van 8 mei 2001

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vraag betreffende artikel 140 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, gesteld door het Hof van Beroep te Luik.

Het Arbitragehof,

samengesteld uit de voorzitters M. Melchior en H. Boel, de rechters P. Martens, R. Henneuse, E. De Groot en L. Lavrysen, en, overeenkomstig artikel 60*bis* van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof, emeritus rechter E. Cerexhe, bijgestaan door de griffier L. Potoms, onder voorzitterschap van voorzitter M. Melchior,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. Onderwerp van de prejudiciële vraag

Bij arrest van 8 maart 2000 in zake E.L. en C.B. tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Arbitragehof is ingekomen op 16 maart 2000, heeft het Hof van Beroep te Luik « de [prejudiciële] vraag gesteld naar de bestaanbaarheid van artikel 140 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet vanuit volgende benaderingen :

1. Het fiscale voordeel kan maar aan één enkele belastingplichtige worden toegekend, zodat aan de andere elk persoonlijk recht op dat fiscale voordeel wordt onzegd, al zij het gedeeltelijk, terwijl het evenwel gaat om gemeenschappelijke kinderen en het wettelijke criterium voor het bepalen van de begunstigde van het voordeel *in se* door beide belastingplichtigen kan worden vervuld.

2. Kan de aanwijzing van de begunstigde van het fiscale voordeel redelijkerwijs voortvloeien uit een criterium dat, enerzijds, betrekking heeft op de persoonlijke levenssfeer van het paar en een inmenging daarin inhoudt vanwege de bewijslast en de jurisdictionele controle die daarmee gepaard gaan, en dat, anderzijds, ofwel een keuze oplegt en dus een noodzakelijke ongelijkheid op dit gebied, ofwel niet de mogelijkheid biedt gevolgen te trekken uit een verklaring of een vaststelling van gelijkheid ?

3. De regeling die van toepassing is op de ongehuwd samenwonenden verschilt van de regeling voor gehuwde belastingplichtigen, die elk beschikken over een objectief en abstract criterium voor het bepalen van de begunstigde van het fiscale voordeel, waarbij geenszins het domein van hun persoonlijke levenssfeer wordt betreden, *in casu* het bedrag van de inkomsten, en die de automatische overdracht van het overschot van het voordeel naar de inkomsten van het andere lid van het paar genieten, terwijl voor de ongehuwd samenwonenden die overdracht facultatief is en alleen geldt voor de belastingplichtige die het fiscale voordeel geniet (cf. artikelen 140, tweede lid, en 134, tweede lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992) ».

II. De feiten en de rechtspleging in het bodemgeschil

E.L., ongehuwd, vormt sedert 1986 een feitelijk gezin met C.B. Uit die verbinding zijn twee kinderen geboren die met hun ouders samenwonen.

In hun respectieve belastingaangiften, die afzonderlijk zijn ingediend voor de aanslagjaren 1992 en 1993 als alleenstaande belastingplichtigen, beschouwen E.L. en C.B. ieder hun twee kinderen als te hunnen laste. Om hun standpunt te motiveren beroepen zij zich op artikel 140, eerste lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen (W.I.B.) 1992, en zij zijn beiden van mening dat zij persoonlijk op voet van gelijkheid aan het hoofd van het gezin staan en dat zij dus tegelijkertijd de aftrek voor kinderen ten laste kunnen genieten.

De gewestelijk directeur besloot dat het koppel geen dubbele aftrek kon genieten en was van mening dat de leiding van het gezin werd verzekerd door diegene van de twee belastingplichtigen die te dezen het hoogste inkomen genoot.

E.L. diende dan tegen die beslissing beroep in voor het Hof van Beroep te Luik, dat in de eerste plaats erkent dat de formulering van de tekst van artikel 140 van het W.I.B. 1992 heel duidelijk is wat de bedoeling van de wetgever betreft : enerzijds, een fiscaal voordeel toekennen wegens kinderen ten laste aan de ongehuwd samenwonenden, zoals aan alleenstaanden en gehuwde paren en, anderzijds, dat voordeel aan slechts één van de samenwonende ouders toekennen.

Het Hof van Beroep is evenwel van oordeel dat het, op grond van het wettelijk criterium van de belastingplichtige die in feite aan het hoofd van het gezin staat, vastgelegd in het voormelde artikel 140 van het W.I.B., niet kan bepalen, zonder toevoeging aan de wettekst, wie van de beide samenwonenden, die beweren en de bedoeling hebben in feite aan het hoofd van het gezin te staan, de voorkeur zou moeten krijgen (op grond van het bedrag van hun inkomsten of van een ander criterium) ofwel of er reden zou zijn om de aftrek van het door de wetgever gewilde eenmalige fiscale voordeel over beiden te verdelen. Geconfronteerd met die technische moeilijkheid die, volgens het Hof van Beroep, «eveneens afhangt van in hoge mate ethische en persoonlijke opvattingen », heeft het rechtscollège aan het Arbitragehof de hierboven vermelde vraag gesteld.

III. De rechtspleging voor het Hof

Bij beschikking van 16 maart 2000 heeft de voorzitter in functie de rechters van de zetel aangewezen overeenkomstig 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 artikel 71 of 72 van de organieke wet toe te passen.

Van de verwijzingsbeslissing is kennisgegeven overeenkomstig artikel 77 van de organieke wet bij op 8 mei 2000 ter post aangetekende brieven.

Het bij artikel 74 van de organieke wet voorgeschreven bericht is bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 16 mei 2000.

Memories zijn ingediend door :

- de Ministerraad, Wetstraat 16, 1000 Brussel, bij op 19 juni 2000 ter post aangetekende brief;
- E.L., wonende te 4550 Villers-le-Temple, rue Neupont 133, bij op 20 juni 2000 ter post aangetekende brief.

Van die memories is kennisgegeven overeenkomstig artikel 89 van de organieke wet bij op 17 augustus 2000 ter post aangetekende brieven.

Bij beschikkingen van 29 juni 2000 en 28 februari 2001 heeft het Hof de termijn waarbinnen het arrest moet worden gewezen, verlengd tot respectievelijk 16 maart 2001 en 16 september 2001.

Bij beschikking van 6 februari 2001 heeft het Hof de zetel aangevuld met rechter L. Lavrysen.

Bij beschikking van 28 februari 2001 heeft het Hof de zaak in gereedheid verklaard en de dag van de terechtzitting bepaald op 21 maart 2001.

Van die beschikking is kennisgegeven aan de partijen en hun advocaten bij op 1 maart 2001 ter post aangetekende brieven.

Op de openbare terechtzitting van 21 maart 2001 :

- zijn verschenen :

. Mr. V. Bernard *loco* Mr. J.-F. Michel, advocaten bij de balie te Luik, voor E.L.;

. Mr. S. Van Eyll *loco* Mr. M. Firket, advocaten bij de balie te Luik, voor de Ministerraad;

- hebben de rechters-verslaggevers E. Cerexhe en L. Lavrysen verslag uitgebracht;
- zijn de voornoemde advocaten gehoord;
- is de zaak in beraad genomen.

De rechtspleging is gevoerd overeenkomstig de artikelen 62 en volgende van de organieke wet, die betrekking hebben op het gebruik van de talen voor het Hof.

IV. *In rechte*

- A -

Standpunt van de Ministerraad

A.1.1. Louter op grond van de lezing van artikel 140, eerste lid, van het W.I.B. 1992 kan worden beweerd dat slechts één van de samenwonende ouders van de kinderen, namelijk degene die in feite aan het hoofd van het gezin staat, recht heeft op de aanrekening van de toeslag op de belastingvrije som.

Het criterium dat door de belastingadministratie in aanmerking werd genomen om tussen de twee ouders diegene te kiezen die, in onderhavig geval, zou kunnen worden beschouwd als degene die in feite aan het hoofd van het gezin staat, was het bedrag van de inkomsten. Zelfs al gaf de belastingadministratie toe dat het criterium misschien niet noodzakelijk het meest geschikte was, toch leek het volgens haar te dezen het meest objectieve.

A.1.2. Na te hebben herinnerd aan de beginselen van de rechtspraak van het Arbitragehof, dient erop te worden gewezen dat, wat de gehuwde paren betreft, artikel 134 van het W.I.B. 1992 als regel aanneemt dat de aanrekening van de toeslagen wegens gezinslast gebeurt op het deel van het inkomen van de echtgenoot die het hoogste beroepsinkomen heeft.

A.1.3. Wat de niet gehuwde samenwonenden betreft, moet ontkennend worden geantwoord op het eerste onderdeel van de vraag van het Hof van Beroep op grond van het feit dat, vermits de wetgever ervoor heeft gekozen het voordeel aan slechts één belastingplichtige toe te kennen, ongeacht of hij al dan niet gehuwd is, elke andere oplossing ten voordele van de alleenstaanden om reden dat het wettelijk criterium voor het bepalen van de begunstigde van het voordeel op zich door de twee belastingplichtigen kan worden vervuld, discriminerend zou lijken ten opzichte van de situatie van de gehuwde paren.

A.1.4. Wat het tweede onderdeel betreft, en inzonderheid de moeilijkheid die verband houdt met het feit dat het criterium betrekking heeft op de persoonlijke levenssfeer van het paar en de noodzakelijke inmenging daarin vanwege de bewijslast en de jurisdictionele controle, moet worden verwezen naar de parlementaire voorbereiding en de memorie van toelichting bij de wet van 20 juli 1971 waarbij het betwiste artikel 140 is ingevoerd en waarvan de lezing aantoont dat het ontwerp ertoe strekte «2° bijkomstig, enkele bijzondere belangwekkende sociale gevallen te regelen wat de toekenning van belastingvermindering wegens gezinslasten betreft » (*Parl. St.*, Kamer, 1970-1971, nr. 933/1, p. 1). Hoewel de in het verwijzingsarrest bedoelde situatie niet uitdrukkelijk in de parlementaire voorbereiding is beoogd, dient men ervan uit te gaan dat, zoals het Arbitragehof meermaals heeft erkend, de belastingwet noodzakelijkerwijze de verscheidenheid van de situaties moet vatten door gebruik te maken van categorieën die slechts op vereenvoudigende en benaderende wijze met de werkelijkheid overeenstemmen.

Wat meer bepaald de kritiek betreft die is geformuleerd ten aanzien van de inmenging in de persoonlijke levenssfeer met het oog op het vaststellen van de persoon die «in feite aan het hoofd van het gezin staat », mag men niet uit het oog verliezen dat die vaststelling in de eerste plaats de keuze van de samenwonenden zelf is op grond van criteria die zijzelf gemeenschappelijk kunnen bepalen. In dat stadium en buiten elk conflict ziet men geen enkele inmenging van de administratie of van enige rechtsprekende instantie. Voor het overige, en in geval van conflict, is die inmenging niet onwettig en in aangelegenheden die de openbare orde betreffen (de echtscheiding) en op fiscaal vlak dient zij om meer dan één reden te worden toegepast.

A.1.5. Wat ten slotte het derde onderdeel betreft en inzonderheid de redenen die zich verzetten tegen het in aanmerking nemen, voor de niet gehuwde belastingplichtigen, van het criterium dat werd aangenomen voor de gehuwde paren, namelijk het bedrag van de inkomsten, laat de parlementaire voorbereiding uitschijnen dat men belangenconflicten heeft willen vermijden. Er zijn immers evenveel fiscale entiteiten als belastingplichtigen die afzonderlijk worden belast en, derhalve, dient aan de samenwonenden de keuze te worden gelaten om geval per geval te bepalen wie van de afzonderlijk belaste belastingplichtigen moet worden bevoorrecht met het oog op de toepassing van de overdrachtsregel. Die moeilijkheid bestaat niet voor de gehuwde paren die één enkele eenheid vormen.

Standpunt van E.L.

A.2.1. Het criterium waarvoor de wetgever in artikel 140 van het W.I.B. 1992 heeft gekozen, namelijk aan het hoofd van het gezin staan, is volkomen onwerkbaar gebleken omdat het zodanig vaag en onduidelijk is. Die onduidelijkheid kan de administratie niet machtigen, op straffe van schending van het legaliteitsbeginsel dat in artikel 170 van de Grondwet is ingeschreven, om zelf de criteria vast te stellen die zij billijk of opportuun acht.

A.2.2. De door de belastingadministratie in aanmerking genomen criteria schenden in de eerste plaats artikel 337 van het W.I.B. 1992 en het beginsel van de geheimhouding dat het oplegt aan de ambtenaren van die administratie. Men ziet immers niet in hoe de ene of de andere van de beide belastingplichtigen zijn eigen belastingaangifte zou kunnen invullen zonder artikel 337 te schenden indien de andere samenwonende weigert hem het bedrag van zijn inkomsten mede te delen. Om over die elementen te beschikken zou hij moeten steunen op onthullingen die hem enkel door de ambtenaar zouden kunnen worden gedaan.

A.2.3. De in aanmerking genomen criteria schenden ook artikel 22 van de Grondwet en artikel 8 van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens en inzonderheid het beginsel van het recht van eenieder op eerbiediging van zijn privé-leven, zijn huis en zijn briefwisseling.

A.2.4. Op het eerste onderdeel moet dus worden geantwoord dat artikel 140 van het W.I.B. 1992 de artikelen 10 en 11 van de Grondwet schendt in zoverre het zonder enige objectieve reden toestaat dat één van de twee samenwonenden een toeslag op de belastingvrije som geniet. De vergelijking tussen feitelijke gezinnen en gehuwde paren kan geen objectieve verantwoording bieden aangezien de twee belastingstelsels totaal verschillend zijn.

A.2.5. Wat de tweede vraag betreft, moet men ervan uitgaan dat de aanwijzing van de belastingplichtige die het fiscale voordeel geniet, niet het gevolg kan zijn van een criterium dat, enerzijds, betrekking heeft op het privé-leven van een paar, en, anderzijds, een inmenging daarin inhoudt vanwege de bewijslast en de jurisdictionele controle die daarmee gepaard gaan.

A.2.6. Wat ten slotte het antwoord op het derde onderdeel betreft, is er een onverantwoord verschil in behandeling tussen gehuwde paren en samenwonenden, aangezien de eerstgenoemden over een objectief en abstract criterium beschikken om de begunstigde van het fiscale voordeel aan te wijzen, zonder dat op enigerlei wijze inbreuk wordt gemaakt op de persoonlijke levenssfeer.

- B -

Ten aanzien van de betwiste bepaling en de toepasselijkheid ervan op deze zaak

B.1. Artikel 140 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (W.I.B. 1992) bepaalt :

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

Wanneer het samengestelde nettobedrag der bestaansmiddelen van die belastingplichtige en van de personen te zijnen laste lager is dan zoveel maal 60.000 frank als het gezin personen ten laste plus één telt, mag die belastingplichtige ervan afzien als te zijnen laste te beschouwen de personen waarvoor hij over geen 60.000 frank bestaansmiddelen beschikt en worden die personen alsdan beschouwd als ten laste van diegene van de andere van het gezin deel uitmakende belastingplichtigen die het meeste tot hun onderhoud bijdraagt. »

B.2. Uit het onderzoek van het dossier en het verwijzingsarrest blijkt dat zowel de belastingadministratie als de verwijzende rechter van oordeel zijn dat artikel 140, eerste lid, van het W.I.B. 1992 van toepassing is op niet gehuwde samenwonenden die, zoals in onderhavige zaak, gemeenschappelijke kinderen ten laste hebben en niet in onderling overleg hebben beslist wie van beiden moest worden geacht aan het hoofd van het gezin te staan.

Het komt de verwijzende rechter toe te bepalen welke bepaling op het geschil van toepassing is. De vraag of het voormelde artikel 140, eerste lid, van het W.I.B. 1992 al dan niet van toepassing is op de zaak die voor het Hof van Beroep te Luik is gebracht, staat buiten het debat en dient erbuiten te blijven.

Ten aanzien van het eerste onderdeel van de prejudiciële vraag

B.3. In het eerste onderdeel van de vraag ondervraagt de verwijzende rechter het Hof over de bestaanbaarheid, met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, van artikel 140, eerste lid, van het W.I.B. 1992 in zoverre het aan een van de twee niet gehuwde samenwonenden het fiscale voordeel wegens kinderen ten laste toekent, met volledige of zelfs gedeeltelijke uitsluiting van de andere, terwijl de kinderen gemeenschappelijk zijn en het wettelijk criterium voor het bepalen van de begunstigde van het voordeel, namelijk aan het hoofd van het gezin staan, door de twee belastingplichtigen kan worden vervuld.

B.4.1. Artikel 136 van het W.I.B. 1992, waarnaar artikel 140 van het W.I.B. 1992 verwijst, bepaalt :

« Als ten laste van echtgenoten of van alleenstaanden worden aangemerkt, mits zij deel uitmaken van hun gezin op 1 januari van het aanslagjaar en zij persoonlijk in het belastbare tijdperk geen bestaansmiddelen hebben gehad die meer dan 60.000 frank netto bedragen :

1° hun kinderen;

[...] »

De kinderen die fiscaal ten laste worden beschouwd, openen het recht op een toeslag op de belastingvrije som overeenkomstig de regels vastgelegd in de artikelen 132 en 133 van het W.I.B. 1992.

B.4.2. Met betrekking tot de gehuwde paren bepaalt artikel 134, tweede lid, van het W.I.B. 1992 dat «de in de artikelen 132 en 133, 2° en 3°, vermelde toeslagen, [toeslagen wegens gezinslast] bij voorrang aangerekend [worden] op het inkomensdeel van de echtgenoot met het hoogste beroepsinkomen. Wanneer dat inkomensdeel lager is dan het totaal van die toeslagen wordt het saldo aangerekend op het andere inkomensdeel ».

B.4.3. Met betrekking tot de ongehuwd samenwonenden die fiscaal als « alleenstaanden » worden beschouwd, worden alle toeslagen op het basisbedrag van de belastingvrije som waarop de belastingplichtige aanspraak kan maken, naar luid van artikel 131, 1°, van het W.I.B., toegevoegd aan het basisbedrag van 165.000 frank, zodat het resultaat van die optelling de belastingvrije som vormt.

Artikel 140, eerste lid, van het W.I.B. 1992, toegepast op de ongehuwd samenwonenden die gemeenschappelijke kinderen ten laste hebben, tempert de hierboven vermelde regel vermits daaruit voortvloeit dat enkel de samenwonende die aan het hoofd van het gezin staat, recht heeft op de toeslag op de belastingvrije som wegens kinderlast.

B.5. Daaruit vloeit voort dat, onder voorbehoud van het criterium dat in aanmerking wordt genomen om te bepalen wie van de echtgenoten, enerzijds, of van de samenwonenden, anderzijds, het fiscale voordeel zal kunnen genieten, de door de wetgever gekozen oplossing voor de ongehuwd samenwonenden dezelfde is als voor de gehuwde paren, namelijk de aanrekening van het belastingvoordeel wegens kinderen ten laste aan één van de echtgenoten of van de samenwonenden.

Aangezien de wetgever ervoor heeft gekozen het voordeel aan slechts één belastingplichtige toe te kennen, ongeacht of hij al dan niet gehuwd is, zou elke andere oplossing ten voordele van ongehuwd samenwonenden die tegen het tarief van een alleenstaande worden belast, om reden dat het wettelijk criterium voor het bepalen van de begunstigde van het voordeel op zich door beide belastingplichtigen kan worden vervuld, discriminerend zijn ten opzichte van de situatie van de gehuwde paren en ten opzichte van de andere alleenstaande belastingplichtigen.

B.6. Het eerste onderdeel van de prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.

Ten aanzien van het tweede en het derde onderdeel samen van de prejudiciële vraag

B.7.1. In het tweede onderdeel van de vraag ondervraagt de verwijzende rechter het Hof over de bestaanbaarheid, met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, van het in artikel 140, eerste lid, van het W.I.B. 1992 in aanmerking genomen criterium om de begunstigde van het fiscale voordeel aan te wijzen, namelijk het criterium van aan het hoofd van het gezin te staan. Dat criterium zou betrekking hebben op de persoonlijke levenssfeer van een paar en zou een inmenging daarin inhouden vanwege de bewijslast en de jurisdictionele controle die daarmee gepaard gaan, enerzijds, en zou, anderzijds, ofwel een keuze en dus een noodzakelijke ongelijkheid op dat gebied opleggen, ofwel niet de mogelijkheid bieden de gevolgen te trekken uit een verklaring of een vaststelling van gelijkheid wat het hoofd van het gezin betreft.

B.7.2. In het derde onderdeel van de vraag verzoekt de verwijzende rechter het Hof zich uit te spreken over het verschil in behandeling tussen gehuwde belastingplichtigen en ongehuwd samenwonenden, dat voortvloeit uit de toepassing van de twee onderscheiden criteria voor het bepalen van de begunstigde van het belastingvoordeel. Voor de gehuwde belastingplichtigen zou een objectief en abstract criterium gelden dat geenszins inbreuk maakt op hun persoonlijke levenssfeer, wat niet het geval zou zijn voor de samenwonenden.

B.8. Tussen de twee categorieën van personen die als een paar samenleven, bestaat een verschil in behandeling dat op een objectief criterium gegrond is, vermits de ongehuwd

samenwonenden niet tot de instelling van het huwelijk zijn toegetreden. De wetgever vermocht redelijkerwijs te beslissen op hen het criterium van het hoofd van het gezin toe te passen dat geldt voor alle samenwonende belastingplichtigen die tegen het tarief van een alleenstaande worden belast. Dat criterium houdt geen enkele inmenging in de persoonlijke levenssfeer van de betrokkenen in vermits zij aan de belastingadministratie meedelen wie van hen moet worden geacht aan het hoofd van het gezin te staan en de administratie die kwestie slechts subsidiair beoordeelt volgens objectieve criteria die, zoals in de te dezen aan de verwijzende rechter voorgelegde zaak, het bedrag van het inkomen kunnen zijn.

B.9. Het aangevoerde verschil in behandeling tussen de gehuwde paren en ongehuwd samenwonenden, volgens hetwelk de laatstgenoemden, in tegenstelling met de eerstgenoemden, de automatische overdracht van het voordeel op de andere leden van het gezin niet kunnen genieten, vloeit voort uit de keuze van de wetgever om de ongehuwd samenwonenden fiscaal als alleenstaanden te beschouwen terwijl de gehuwde paren een fiscale eenheid vormen.

B.10. Het tweede en het derde onderdeel van de prejudiciële vraag dienen ontkennend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Toegepast op ongehuwd samenwonenden die gemeenschappelijke kinderen ten laste hebben, schendt artikel 140 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 de artikelen 10 en 11 van de Grondwet niet.

Aldus uitgesproken in het Frans en het Nederlands, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof, op de openbare terechtzitting van 8 mei 2001.

De griffier,

De voorzitter,

L. Potoms

M. Melchior