

Rolnummers 2000 en 2001
Arrest nr. 155/2001 van 4 december 2001

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vraag betreffende artikel 66 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals gewijzigd bij artikel 13 van de wet van 6 juli 1994, gesteld door het Hof van Beroep te Bergen.

Het Arbitragehof,

samengesteld uit de voorzitters M. Melchior en A. Arts, de rechters L. François, P. Martens, R. Henneuse, M. Bossuyt, E. De Groot, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe en J.-P. Moerman, en, overeenkomstig artikel 60*bis* van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof, emeritus voorzitter H. Boel, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter M. Melchior,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. Onderwerp van de prejudiciële vraag

Bij arresten van 27 juni 2000 in zake D.C. tegen de Belgische Staat, waarvan de expedities ter griffie van het Arbitragehof zijn ingekomen op 3 juli 2000, heeft het Hof van Beroep te Bergen de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 66 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, zoals het is gewijzigd bij artikel 13 van de wet van 6 juli 1994 houdende fiscale bepalingen, de artikelen 10 en 11 van de gecoördineerde Grondwet in de interpretatie volgens welke die bepaling de belastingplichtige die met de eigenaar van het voertuig samenwoont, doch niet de belastingplichtige die met laatstgenoemde is gehuwd, uitsluit van het forfait van 6 frank per kilometer voor de verplaatsingen tussen de woonplaats en de plaats van tewerkstelling ? »

II. De feiten en de rechtspleging in de bodemgeschillen

D.C. is met pensioen en woont sinds veertig jaar samen met L.L., met wie hij drie kinderen heeft.

Sinds verschillende jaren werkt hij als nachtwaker in de « Parking des deux portes » te Brussel, waar hij vanuit zijn woonplaats te Châtelet heen rijdt met het voertuig van zijn bijzit.

Op 6 en 8 november 1995 dient hij een bezwaarschrift in tegen de belasting die te zijnen laste is geheven door de Administratie der directe belastingen, die de aftrek van de kosten voor het gebruik van de wagen waarmee hij zich naar zijn werk begeeft, weigert aan te nemen als beroepskosten. Volgens de Administratie staat artikel 66 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (W.I.B. 1992) een dergelijke aftrek slechts toe indien het voertuig het eigendom is van de echtgenoot of van een kind van de belastingplichtige.

Nadat D.C. hoger beroep had ingesteld in verband met zijn bezwaarschrift, heeft het Hof van Beroep het Arbitragehof de bovenvermelde prejudiciële vraag gesteld.

III. De rechtspleging voor het Hof

Bij beschikkingen van 3 juli 2000 heeft de voorzitter in functie de rechters van de respectieve zetels 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 in die zaken artikel 71 of 72 van de organieke wet toe te passen.

Bij beschikking van 12 juli 2000 heeft het Hof de zaken samengevoegd.

Van de verwijzingsbeslissingen is kennisgegeven overeenkomstig artikel 77 van de organieke wet bij op 13 september 2000 ter post aangetekende brieven.

Het bij artikel 74 van de organieke wet voorgeschreven bericht is bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 20 september 2000.

Memories zijn ingediend door :

- D.C., wonende te 6200 Châtelet, rue de la Tombelle 48, bij op 24 oktober 2000 ter post aangetekende brief;
- de Ministerraad, Wetstraat 16, 1000 Brussel, bij op 26 oktober 2000 ter post aangetekende brief;
- de Vlaamse Regering, Martelaarsplein 19, 1000 Brussel, bij op 27 oktober 2000 ter post aangetekende brief.

Van die memories is kennisgegeven overeenkomstig artikel 89 van de organieke wet bij op 17 januari 2001 ter post aangetekende brieven.

D.C. heeft een memorie van antwoord ingediend bij op 16 februari 2001 ter post aangetekende brief.

Bij beschikkingen van 20 december 2000 en 28 juni 2001 heeft het Hof de termijn waarbinnen het arrest moet worden gewezen, verlengd tot respectievelijk 3 juli 2001 en 3 januari 2002.

Bij beschikkingen van 6 februari 2001 en 22 mei 2001 heeft het Hof de zetel aangevuld respectievelijk met de rechters L. Lavrysen en J.-P. Snappe.

Bij beschikking van 30 mei 2001 heeft voorzitter M. Melchior de zaken voorgelegd aan het Hof in voltallige zitting.

Bij beschikking van 30 mei 2001 heeft het Hof de zaken in gereedheid verklaard en de dag van de terechtzitting bepaald op 20 juni 2001.

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

Op de openbare terechtzitting van 20 juni 2001 :

- is verschenen : Mr. D. Van Heuven, advocaat bij de balie te Kortrijk, voor de Vlaamse Regering;
- hebben de rechters-verslaggevers J.-P. Snappe en L. Lavrysen verslag uitgebracht;
- is de voornoemde advocaat gehoord;
- zijn de zaken 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 partij voor het verwijzend rechtscollege

A.1.1. Artikel 66 van het W.I.B. 1992 voert een onverantwoorde discriminatie in tussen de gehuwde belastingplichtige aan wie het voordeel van de aftrek voor het gebruik van het voertuig van de echtgenoot kan worden toegekend en de ongehuwde belastingplichtige aan wie het voordeel van de aftrek voor het gebruik van het voertuig van de samenwonende partner niet kan worden toegekend. Vanuit economisch oogpunt zijn de situaties echter volkomen identiek. Vanuit moreel oogpunt zou, zonder daarom de vrije zeden te willen prediken, te dezen de stabiliteit van het samenwonend paar « tot voorbeeld kunnen strekken voor vele echtparen » zodat de discriminatie evenmin kan worden verantwoord.

A.1.2. De door de Ministerraad aangevoerde moeilijkheden die vooral verband houden met een risico op fraude volstaan niet om de ongelijkheid ten aanzien van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet te handhaven. Om welke reden zou men de minderheid bevoordelen ten nadele van de meerderheid, aangezien er volgens de statistieken meer ongehuwde paren dan gehuwde paren zijn ?

Standpunt van de Ministerraad

A.2. De forfaitaire beperking van de werkelijke verplaatsingskosten beoogt misbruiken te vermijden in de aftrek voor beroepskosten, alsmede de controle van de door de belastingplichtige ingebrachte kosten te vereenvoudigen en te verlichten. Het beginsel van de beperking werd ingevoerd in 1992 en bijgesteld in 1994 om tegemoet te komen aan die gevallen waarin een voertuig tegelijk wordt gebruikt door verschillende personen.

De bedoeling van de wetgever was duidelijk : het ging erom te vermijden dat, in het geval waarin verschillende belastingplichtigen, die hebben gekozen voor de aftrek van hun werkelijke beroepskosten, tegelijk eenzelfde voertuig gebruiken voor de verplaatsingen tussen hun woonplaats en de plaats van tewerkstelling, het forfait van 6 frank per kilometer zou worden toegekend aan elkeen, hoewel de uitgaven uiteraard slechts één keer werden gedaan. Zo werd beslist het voordeel van die aftrek slechts aan sommige belastingplichtigen toe te kennen op basis van de in artikel 66, § 5, van het W.I.B. 1992 vermelde objectieve criteria. Het verschil dat voortvloeit uit het gebruik van het begrip « echtgenoot » in de wettekst, en waardoor de toepassing van het forfait niet kan worden uitgebreid tot de samenwonende belastingplichtige, schendt de artikelen 10 en 11 van de Grondwet niet.

Het is immers gewettigd dat de wetgever ernaar streeft de fiscale fraude te voorkomen en de belangen van de Schatkist te vrijwaren, uit zorg voor gerechtigheid en om de taken van algemeen belang waarmee hij is belast zo goed mogelijk te vervullen. De bedoeling van de wetgever om de toepassing van een forfait voor aftrekbare beroepskosten slechts toe te staan ten aanzien van één enkele belastingplichtige in het geval van « carpooling », en aldus een misbruik van de forfaitaire aftrek te vermijden, beantwoordt ontegensprekelijk aan die doelstelling en blijft bijgevolg volkomen wettig.

De maatregel die erin bestaat eens en voor altijd te bepalen welke belastingplichtige het forfait kan toepassen, waarbij wordt verwezen naar objectieve criteria, zoals eigendom van het voertuig of inschrijving bij de Directie voor de Inschrijving van de voertuigen, is relevant ten aanzien van de doelstellingen van de wetgever, aangezien de controle van de aangifte van de belastingplichtigen die de aftrek van de werkelijke kosten voor de verplaatsing tussen de woonplaats en de plaats van tewerkstelling willen toepassen, daardoor aanzienlijk vereenvoudigd wordt.

De beslissing om de toepassing van het forfait uit te breiden in geval van gebruik door een belastingplichtige van een voertuig dat toebehoort aan zijn echtgenoot of is ingeschreven op naam van laatstgenoemde, wijkt geenszins af van het door de wetgever nagestreefde doel; indien twee gehuwde personen individueel de toepassing van het forfait van 6 frank per kilometer vragen, zal dat feit immers noodzakelijkerwijze blijken in het kader van de gemeenschappelijke belastingaangifte die de echtgenoten moeten indienen krachtens de in artikel 126 van het W.I.B. 1992 bedoelde regel van het samenvoegen van de inkomsten. Daaruit blijkt dat de controlebevoegdheden van de fiscus, die misbruik van het forfait in geval van « carpooling » wil vermijden, geenszins worden aangetast in het geval van echtparen.

Dezelfde overweging geldt overigens voor de kinderen van de belastingplichtige, wier inkomsten eveneens worden samengevoegd met dat van hun ouders krachtens artikel 126, tweede lid, van het W.I.B. 1992.

Ongehuwd samenwonenden vullen daarentegen afzonderlijke aangiften in en de administratie krijgt in het geval van « carpooling » ten aanzien van hen met grotere controle-moeilijkheden te kampen, wat precies aanleiding heeft gegeven tot het optreden van de wetgever.

De beslissing om de uitbreiding van het forfait van 6 frank per kilometer te beperken tot enkel de echtgenoten (en tot de kinderen), met uitsluiting van de samenwonenden, berust dan ook op een relevant criterium, dat verbonden is met het bestaan van een eigen fiscale situatie voor echtgenoten, aan de hand waarvan het mogelijk is de doelstelling van de wetgever in acht te nemen, namelijk de fiscale controle van de kosten voor verplaatsing van de woonplaats naar de plaats van tewerkstelling te vergemakkelijken en op die manier de

gevallen van veelvuldige aftrek van het forfait, terwijl die kosten slechts één keer worden gemaakt, weg te werken.

Bovendien is de aangenomen maatregel geenszins onevenredig ten aanzien van de beoogde doelstelling : door de uitbreiding van de toepassing van het forfait te beperken tot de echtgenoten, behandelt de wetgever de samenwonenden op net dezelfde wijze als alle andere personen (met uitzondering van de echtgenoot) met wie de belastingplichtige het traject tussen zijn woonplaats en de plaats van de tewerkstelling zou afleggen.

Het door de wetgever toegepaste verschil berust uitsluitend op de voormelde criteria en in geen geval op criteria die zijn ingegeven door de levenswijze van de betrokken belastingplichtige. In ondergeschikte orde kan echter worden vastgesteld dat het verschil in behandeling tussen de gehuwde paren en de ongehuwd samenwonenden, dat is gebaseerd op het differentiatiecriterium van de huwelijks staat, objectief en redelijk kan worden verantwoord en historisch gezien op overwegingen gebaseerd is van algemeen, economisch en budgettair beleid. Die beleidskeuze ontsnapt aan de toetsing van het Hof (arrest nr. 89/94).

De prejudiciële vraag dient bijgevolg ontkennend te worden beantwoord.

Standpunt van de Vlaamse Regering

A.3. De tussenkomst is verantwoord door het belang dat wordt gehecht aan de mobiliteitsproblematiek en door de mogelijke implicaties voor de eigen fiscaliteit van het Vlaamse Gewest.

Men kan te dezen de vergelijkbaarheidstoets niet doorvoeren, aangezien het in de prejudiciële vraag gehanteerde begrip « samenwonenden » niet voldoende wordt gedefinieerd. Bovendien wordt verwezen naar de vele ladingen die dat begrip kan dekken.

Er kan met name worden gedacht aan de wettelijk samenwonenden zoals bepaald in de wet van 23 november 1998 tot invoering van de wettelijke samenwoning, aan de feitelijk samenwonenden die op hetzelfde adres zijn gedomicilieerd (al dan niet voor een langere duur), aan de feitelijk samenwonenden die niet op hetzelfde adres zijn gedomicilieerd, enz. Het begrip is overigens niet terug te vinden in het Wetboek van de inkomstenbelastingen, waarin enkel sprake is van gehuwden of van alleenstaanden.

Meer nog, het begrip « samenwonenden » is onbekend in het hele fiscaal recht. De enige uitzondering hierop is de Vlaamse regelgeving met betrekking tot het tarief van de successierechten. Krachtens het decreet van 30 juni 2000 houdende bepalingen tot begeleiding van de aanpassing van de begroting 2000 wordt in het kader van het tarief van de successierechten onder « samenwonenden » het volgende verstaan :

« 1° de persoon, die op de dag van het openvallen van de nalatenschap, overeenkomstig de bepalingen van boek III, titel Vbis, van het Burgerlijk Wetboek, met de erflater wettelijk samenwoont;

of

2° de persoon of personen die op de dag van het openvallen van de nalatenschap, ten minste drie jaar ononderbroken met de erflater samenwonen en er een gemeenschappelijke huishouding mee voeren. [...] »

Aangezien in de prejudiciële vraag geen definitie wordt gegeven van het begrip samenwonenden, kan het Hof niet bepalen over welke samenwonenden het gaat en kan het bijgevolg geen vergelijkbaarheidstoets doorvoeren.

Indien het Hof toch zou oordelen dat de vergelijkbaarheidstoets kan worden gemaakt tussen « samenwonenden » en gehuwden, *quod non*, dan behoudt de Vlaamse Regering zich het recht voor om, na lezing van de overige memories, haar standpunt ten gronde verder te preciseren.

De prejudiciële vraag dient bijgevolg ontkennend te worden beantwoord.

- B -

Ten aanzien van de betwiste bepaling en de draagwijdte van de prejudiciële vraag

B.1. De prejudiciële vraag betreft artikel 66 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (W.I.B. 1992), zoals gewijzigd bij artikel 13 van de wet van 6 juli 1994 houdende fiscale bepalingen. Het voormelde artikel bepaalt :

« § 1. 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.

[...]

§ 4. In afwijking van § 1 worden de beroepskosten met betrekking tot de verplaatsing tussen de woonplaats en de plaats van tewerkstelling met een in die bepaling 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.

§ 5. Het in § 4 vermelde forfaitair bedrag mag uitsluitend worden toegekend aan de belastingplichtige indien het betrokken voertuig :

1° hetzij zijn eigendom is;

2° hetzij op zijn naam is ingeschreven bij de Directie voor de Inschrijving van de Voertuigen;

3° hetzij door een huur- of leasingovereenkomst bestendig of gewoonlijk te zijner beschikking is;

4° hetzij aan zijn werkgever of vennootschap toebehoort en het eventueel voordeel voortvloeiend uit het gebruik van dat voertuig op zijn naam wordt belast.

In de gevallen vermeld in het eerste lid, 1° tot 3°, mag dat forfait worden toegekend aan de echtgenoot of aan een kind van de belastingplichtige indien die echtgenoot of dat kind het voertuig gebruikt voor de in § 4 vermelde verplaatsing, met dien verstande evenwel dat het forfait slechts aan één enkele belastingplichtige mag worden toegekend voor het gezamenlijk afgelegde traject. »

B.2. De verwijzende rechter vraagt het Hof naar de bestaanbaarheid van voormelde bepaling met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, doordat die bepaling van het voordeel van de forfaitaire aftrek van zes frank per kilometer de samenwonende belastingplichtige

uitsluit die voor zijn verplaatsingen van en naar het werk het voertuig gebruikt waarvan de persoon met wie hij een feitelijk huishouden vormt de eigenaar is, en zulks in tegenstelling tot de gehuwde die in dezelfde omstandigheden het voertuig van zijn echtgenoot gebruikt.

B.3. Uit het onderzoek van de dossiers en van de verwijzingsarresten blijkt dat de geschillen die voor het Hof van Beroep te Bergen zijn gebracht, betrekking hebben op de belastingjaren 1993-1994. Zij betreffen bijgevolg een belastingplichtige die een feitelijk huishouden vormt en die geen verklaring van samenwoning kon hebben afgelegd waarin de wet van 23 november 1998 voorziet, waarbij de artikelen 1475 en volgende met betrekking tot de wettelijke samenwoning in het Burgerlijk Wetboek zijn ingevoegd.

Uit diezelfde elementen blijkt dat de belastingplichtige die de beroepen voor het Hof van Beroep heeft ingesteld, een feitelijk huishouden vormde met de persoon met wie hij samenwoont. Het Hof beperkt zijn onderzoek tot die categorie van samenwonenden.

B.4. De grondwettelijke regels van de gelijkheid en de niet-discriminatie sluiten niet uit dat een verschil in behandeling tussen categorieën van personen wordt ingesteld, voor zover dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is.

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 er geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.

B.5. Volgens de memorie van toelichting is de in het geding zijnde bepaling een « technische aanpassing » die het mogelijk maakt te bepalen welke van de belastingplichtigen in aanmerking komt voor het forfait van zes frank per kilometer, met dien verstande dat het in geval van carpooling slechts kan worden toegepast voor één enkele belastingplichtige (*Parl. St.*, Kamer, 1993-1994, nr. 1421/1, pp. 9-10).

B.6. Het verschil in behandeling tussen echtgenoten en niet-gehuwde paren steunt op het objectieve gegeven dat hun juridische toestand verschilt, zowel wat betreft de persoonlijke verplichtingen jegens elkaar, als wat betreft hun vermogensrechtelijke toestand.

Die objectief verschillende toestand heeft de fiscale wetgever ook ertoe gebracht te bepalen dat de inkomsten van echtgenoten, in tegenstelling tot die van ongehuwd samenwonenden, het voorwerp uitmaken van een gezamenlijke aangifte en een aanslag die op beider naam wordt gevestigd. Ongeacht het huwelijksvermogensstelsel worden de andere inkomsten dan beroepsinkomsten van echtgenoten samengevoegd met de beroepsinkomsten van de echtgenoot die het meest zulke inkomsten heeft (artikel 126 van het W.I.B. 1992). Voor de berekening van de belasting wordt van het belastbare inkomen een deel afgezonderd dat overeenstemt met de beroepsinkomsten van de echtgenoot die het minst zulke inkomsten heeft en wordt op het aldus afgezonderde inkomen en op het resterende gezinsinkomen het met elk inkomensdeel overeenstemmende belastingtarief toegepast (artikel 127 van hetzelfde Wetboek). Wanneer de inkomsten van een echtgenoot onvoldoende zijn om de aftrekbare verliezen erop aan te zuiveren, wordt het saldo aangerekend op de inkomsten van de andere echtgenoot (artikel 129 van hetzelfde Wetboek).

B.7. Krachtens de in het geding zijnde bepalingen kunnen in beginsel enkel de kosten gemaakt met een voertuig dat geacht wordt toe te behoren aan de betrokken belastingplichtige als beroepskosten worden ingebracht. De wetgever, die de aftrekbaarheid van de verplaatsingskosten wilde blijven beperken tot 6 frank per kilometer, beoogde inzonderheid te vermijden dat de forfaitaire kosten van een voertuig dat door meerdere personen tegelijkertijd in het woon-werkverkeer wordt gebruikt meermaals als beroepskosten zouden worden ingebracht. Gelet op die doelstelling en op de voormelde objectieve verschillen tussen gehuwd en ongehuwd samenwonenden, vermocht hij de afwijking van de regel vervat in paragraaf 5 van artikel 66 van het W.I.B. 1992 te beperken tot de echtgenoot van de belastingplichtige, met uitsluiting van de met hem samenwonende ongehuwde persoon.

Die beperking is pertinent ten aanzien van de door de wetgever beoogde doelstelling. Zij is inzonderheid verantwoord door de zorg fraude te vermijden en de controle niet te bemoeilijken. Vanwege de gezamenlijke aangifte die echtgenoten moeten doen, valt immers gemakkelijk te controleren of de betrokken kosten slechts eenmaal worden ingebracht.

De maatregel is niet kennelijk onevenredig met de door de wetgever beoogde doelstelling. Aangezien de ongehuwd samenwonenden, in tegenstelling tot echtgenoten, geen gezamenlijke aangifte moeten indienen en hun inkomsten niet het voorwerp uitmaken van een

gehele of gedeeltelijke samenvoeging, was de wetgever redelijkerwijs evenmin ertoe gehouden bij de aftrekbare beroepskosten rekening te houden met uitgaven die niet door de belastingplichtige zelf zijn gedaan, doch die geheel of ten dele gedragen werden door de met hem samenwonende persoon.

B.8. De prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zeft voor recht :

Artikel 66 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals het is gewijzigd bij artikel 13 van de wet van 6 juli 1994 houdende fiscale bepalingen, schendt de artikelen 10 en 11 van de Grondwet niet in de interpretatie volgens welke die bepaling de belastingplichtige die met de eigenaar van het voertuig samenwoont, en niet de belastingplichtige die met laatstgenoemde is gehuwd, uitsluit van het forfait van zes frank per kilometer voor de verplaatsingen tussen de woonplaats en de plaats van tewerkstelling.

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 4 december 2001, door de voormelde zetel, waarin rechter J.-P. Moerman wettig verhinderd is en rechter A. Alen zich moet onthouden.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

M. Melchior