

Rolnummers 2153, 2154 en 2155
Arrest nr. 36/2002 van 13 februari 2002

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vraag betreffende artikel 45, § 2, van het B.T.W.-Wetboek, gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg te Charleroi.

Het Arbitragehof,

samengesteld uit de rechters L. François en M. Bossuyt, waarnemend voorzitters, en de rechters P. Martens, R. Henneuse, E. De Groot, L. Lavrysen en E. Derycke, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van rechter L. François,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. Onderwerp van de prejudiciële vraag

Bij vonnissen van 29 maart 2001 in zake respectievelijk de n.v. A.B.C.E.C., de n.v. Autech en de n.v. Escam tegen de Belgische Staat, waarvan de expedities ter griffie van het Arbitragehof zijn ingekomen op 30 maart 2001, heeft de Rechtbank van eerste aanleg te Charleroi de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 45, § 2, van het B.T.W.-Wetboek, in die zin geïnterpreteerd dat het het recht van autorijscholen op aftrek van de belasting in geval van levering, invoer en intracommunautaire verwerving van automobielen voor personenvervoer, en ten aanzien van goederen en diensten met betrekking tot die voertuigen, beperkt tot 50 pct. van de betaalde belasting, ongeacht de aan die voertuigen gegeven economische bestemming, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet niet ? »

II. De feiten en de rechtspleging in de bodemgeschillen

De naamloze vennootschappen A.B.C.E.C., Autech en Escam zijn autorijscholen. In het kader van hun activiteit kopen zij autovoertuigen waarvoor zij 50 pct. van de bij aankoop betaalde B.T.W. in mindering brengen. Na een bepaalde gebruikperiode verkopen zij de voertuigen opnieuw aan de oorspronkelijke verkopers, geven op dat ogenblik de verschuldigde belasting aan, rekening houdend met het bedrag van de herverkoop, en gaan daarbij over tot een regularisatie die betrekking heeft op de helft van de belasting die zij niet in mindering hebben gebracht bij de aankoop. De B.T.W.-Administratie betwist de regularisatie wanneer gelijktijdig een herverkoopfactuur wordt opgesteld. Zij heeft dan ook een dwangbevel uitgevaardigd tegen de drie vennootschappen. Die hebben verzet aangetekend tegen het dwangbevel door de nietigverklaring ervan te vorderen.

De Rechtbank van eerste aanleg te Charleroi, waarbij die geschillen aanhangig zijn gemaakt, merkt op dat de beperking van de aftrek van de B.T.W. op autovoertuigen die voor personenvervoer gebruikt worden, krachtens artikel 45, § 2, tweede lid, van het B.T.W.-Wetboek niet van toepassing is op voertuigen die bestemd zijn om uitsluitend te worden gebruikt voor bezoldigd personenvervoer. Zij stelt vast dat de beroepsactiviteit van de eisende vennootschappen niet onder die uitzondering valt en dat de wet bijgevolg correct is toegepast. Zij gaat in op de vraag van de in het geding zijnde vennootschappen, die van mening zijn dat artikel 45, § 2, van het B.T.W.-Wetboek discriminerend en onevenredig is, omdat de autorijscholen hun voertuigen voor louter professionele doeleinden gebruiken, en stelt het Hof de bovenvermelde prejudiciële vraag.

III. De rechtspleging voor het Hof

Bij beschikkingen van 30 maart 2001 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 24 april 2001 heeft het Hof de zaken samengevoegd.

Van de verwijzingsbeslissingen is kennisgegeven overeenkomstig artikel 77 van de organieke wet bij op 25 juni 2001 ter post aangetekende brieven.

Het bij artikel 74 van de organieke wet voorgeschreven bericht is bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 30 juni 2001.

Memories zijn ingediend door :

- de n.v. A.B.C.E.C., de n.v. Autech en de n.v. Escam, alle drie met maatschappelijke zetel te 6000 Charleroi, place de la Digue 28, bij op 7 augustus 2001 ter post aangetekende brief;
- de Ministerraad, Wetstraat 16, 1000 Brussel, bij op 9 augustus 2001 ter post aangetekende brief.

Van die memories is kennisgegeven overeenkomstig artikel 89 van de organieke wet bij op 7 september 2001 ter post aangetekende brieven.

Memories van antwoord zijn ingediend door :

- de n.v. A.B.C.E.C., de n.v. Autech en de n.v. Escam, bij op 4 oktober 2001 ter post aangetekende brief;
- de Ministerraad, bij op 8 oktober 2001 ter post aangetekende brief.

Bij beschikking van 28 juni 2001 heeft het Hof de termijn waarbinnen het arrest moet worden gewezen, verlengd tot 30 maart 2002.

Bij beschikking van 28 november 2001 heeft het Hof de zaken in gereedheid verklaard en de dag van de terechtzitting bepaald op 19 december 2001.

Van die beschikking is kennisgegeven aan de partijen en hun advocaten bij op 29 november 2001 ter post aangetekende brieven.

Bij beschikking van 19 december 2001 heeft rechter L. François, waarnemend voorzitter, de zetel aangevuld met rechter E. Derycke.

Op de openbare terechtzitting van 19 december 2001 :

- zijn verschenen :
 - . Mr. O. Deladrière *loco* Mr. C. Bullman, advocaten bij de balie te Charleroi, voor de n.v. A.B.C.E.C., de n.v. Autech en de n.v. Escam;
 - . Mr. J.-F. Dizier, advocaat bij de balie te Charleroi, voor de Ministerraad;
- hebben de rechters-verslaggevers P. Martens en M. Bossuyt verslag uitgebracht;
- zijn de voornoemde advocaten 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 eisende partijen voor de verwijzende rechter

A.1. De eisende vennootschappen voeren aan dat de beperking van de aftrek die is vastgelegd bij artikel 45, § 2, van het B.T.W.-Wetboek, gebaseerd is op de veronderstelling dat autovoertuigen, ook al zijn ze om professionele redenen aangekocht, niet uitsluitend voor professionele doeleinden kunnen worden aangewend. Die veronderstelling verklaart dat de wetgever slechts heel weinig uitzonderingen op de beperking van de aftrek heeft erkend. Onder die uitzonderingen citeren de eisende vennootschappen de uitzondering die vastligt bij artikel 45, § 2, tweede lid, b), van het B.T.W.-Wetboek, die betrekking heeft op de aankoop van voertuigen die bestemd zijn om uitsluitend te worden gebruikt voor bezoldigd personenvervoer. De B.T.W.-Administratie gaat ervan uit dat alleen de taxibedrijven en begrafenisondernemingen, wat hun lijkwagens betreft, die uitzondering kunnen genieten.

A.2. De eisende partijen doen gelden dat, op grond van de verschillen tussen de activiteit van taxibedrijven en begrafenisondernemingen, kan worden vastgesteld dat het criterium van de activiteit op zich geen objectieve en redelijke verantwoording kan zijn voor de verschillende behandeling van die economische actoren en henzelf.

A.3. De eisende partijen voegen eraan toe dat de beperking van de aftrekmogelijkheid van meer dan 50 pct. tot de taxi's en lijkwagens niet kan worden verantwoord ten aanzien van de meer algemene regels die kenmerkend zijn voor het B.T.W.-stelsel. In dat opzicht voeren zij aan dat dit stelsel berust op het grondbeginsel volgens welk het de veronderstelde bestemming van de goederen is die de aftrek verantwoordt. Zij zijn van mening dat niet kan worden betwist dat, net zoals de taxi's en lijkwagens, de voertuigen die door een autorijschool worden aangekocht, uitsluitend bestemd zijn voor het uitoefenen van een commerciële activiteit en dat die activiteit de betaling van een vergoeding en vervoer van personen impliceert.

Standpunt van de Ministerraad

A.4. Na een beschrijving van de wordingsgeschiedenis ervan, analyseert de Ministerraad de in het geding zijnde bepaling. Uit die analyse leidt hij in de eerste plaats af dat lijkwagens nooit zijn beschouwd als auto's voor personenvervoer of als voertuigen die zowel voor personen- als voor goederenvervoer kunnen dienen, voor de toepassing van de beperking van het aftrekrecht waarin artikel 45, § 2, van het B.T.W.-Wetboek voorziet. Wat de uitzondering op de aftrekbeperking bedoeld in artikel 45, § 2, tweede lid, b), betreft, preciseert de Ministerraad dat zij in hoofdzaak betrekking heeft op de taxibedrijven en dat zij in principe alleen wordt toegepast indien het voertuig uitsluitend wordt gebruikt voor bezoldigd personenvervoer.

A.5. De Ministerraad voert aan dat voor het bepalen van de aftrekpercentages inzake B.T.W., wat de belastingplichtige aangaat, het gebruik van de wagen voor zijn economische activiteit en het privé-gebruik ervan zeer moeilijk te controleren vallen en dat dit steeds aanleiding geeft tot discussie tussen de belastingplichtige en de belastingadministratie. Het is dan ook om een oplossing te vinden voor die situatie en om bewezen frauduleuze praktijken te bestrijden dat de wetgever ervoor heeft geopteerd het de belastingplichtige mogelijk te maken de B.T.W. die geheven wordt op de uitgaven voor het voertuig in mindering te brengen, waarbij hij echter die aftrek uniform heeft beperkt tot de helft van de betaalde belastingen. Aangezien het om een afwijkende bepaling gaat, wordt zij op restrictieve wijze toegepast. De wetgever heeft bepaald dat de beperking van het aftrekrecht niet geldt wanneer het voertuig de spil vormt van de economische activiteit van de belastingplichtige.

A.6. De Ministerraad is van mening dat de situatie van de autorijscholen die personenauto's gebruiken die, gezien de aard ervan, voor privé-gebruik kunnen dienen, identiek is met die van een belastingplichtige die een personenauto gebruikt in het kader van zijn economische activiteit, als investeringsgoed, en dat die situatie bijgevolg fundamenteel verschilt van die van een transporteur, doordat voor die laatste categorie van personen het gebruik van een voertuig samenvalt met de activiteit van bezoldigd vervoer.

A.7. De Ministerraad is van oordeel dat de in het geding zijnde verschillende behandeling op een tweevoudig objectief criterium berust : enerzijds, het ontwerp en de inrichting van het voertuig zelf, waardoor het al dan niet hoofdzakelijk voor personenvervoer bestemd is, en, anderzijds, het al dan niet samenvallen van het voertuig met de economische activiteit van de belastingplichtige. Hij voegt eraan toe dat die verschillende behandeling redelijk verantwoord is rekening houdend met het doel en de gevolgen van de afwijkende bepaling van artikel 45, § 2, van het B.T.W.-Wetboek, namelijk de moeilijkheden vermijden bij het bepalen van het « privé »-gebruik van een auto die hoofdzakelijk voor personenvervoer dient, en fraude bestrijden.

Memorie van antwoord van de eisende partijen voor de verwijzende rechter

A.8. De eisende partijen antwoorden dat de Europese richtlijnen die de Ministerraad citeert eraan herinnerden dat het grondbeginsel erin bestond het recht op aftrek uit te sluiten indien het voertuig gedeeltelijk voor privé-gebruik diende, maar dat daarentegen in elk geval een totale belastingaftrek mogelijk was, indien het voertuig uitsluitend voor professionele doeleinden werd gebruikt. Zij leiden eruit af dat het oorspronkelijke wetsontwerp waarbij het B.T.W.-Wetboek werd ingevoerd, hoewel het die doelstelling overneemt, strikter is dan de richtlijnen. De eisende partijen nemen de door de Ministerraad beschreven wordingsgeschiedenis over om tot de conclusie te komen dat de aftrek moet worden verricht naar gelang van de aard van de professionele of privé-bestemming van het voertuig, zelfs indien de activiteit geen bezoldigd personenvervoer is.

A.9. Zij erkennen dat het werkelijke doel van de wetgever het voorkomen is van misbruiken en fraude bij het bepalen van de aard van de bestemming van autovoertuigen, en oordelen dat de afwijking voor de taxi's niet gebaseerd is op de aard van hun activiteit maar op de veronderstelde bestemming van het voertuig. Zij besluiten eruit dat de toelichting van de Ministerraad het verschil in behandeling niet kan verantwoorden tussen hen en de taxibedrijven die het recht hebben om de B.T.W. voor 100 pct. in mindering te brengen. Zij zijn verder nog van mening dat de administratie, even gemakkelijk als voor de taxi's, de aard van de professionele bestemming van de voertuigen zou kunnen controleren en op die manier het nagestreefde doel zou kunnen bereiken. Artikel 45, § 2, van het B.T.W.-Wetboek, schendt bijgevolg de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

Memorie van antwoord van de Ministerraad

A.10. De Ministerraad antwoordt dat het recht op B.T.W.-aftrek niet absoluut is en dat er talrijke uitzonderingen op bestaan. Wat artikel 45, § 2, van het B.T.W.-Wetboek betreft, voert hij aan dat het feit dat een belastingplichtige een voertuig gebruikt voor het uitoefenen van zijn economische activiteit, op zich niet de toepassing uitsluit van de beperking die deze bepaling oplegt. Het is precies die bestemming die de wetgever heeft willen controleren. Hieruit volgt dat de uitbaters van autorijscholen op dezelfde manier worden behandeld als een belastingplichtige die een auto gebruikt om zijn economische activiteit uit te oefenen.

A.11. De Ministerraad voegt ten slotte eraan toe dat de economische activiteit van de autorijscholen niets te maken heeft met het bezoldigd personenvervoer bedoeld in artikel 45, § 2, tweede lid, b). Autorijscholen doen de taxibedrijven geen concurrentie aan, zodat het niet-toepassen van de beperking van het aftrekrecht op de taxibedrijven de uitbaters van autorijscholen geen schade kan berokkenen.

- B -

B.1. De prejudiciële vragen hebben betrekking op artikel 45, § 2, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, dat bepaalt :

« Ten aanzien van de levering, de invoer en de intracommunautaire verwerving van automobielen voor personenvervoer, daaronder begrepen de voertuigen die zowel voor personenvervoer als voor goederenvervoer kunnen dienen, en ten aanzien van goederen en diensten met betrekking tot die voertuigen, mag de aftrek in geen geval hoger zijn dan 50 pct. van de betaalde belasting.

Deze bepaling is evenwel niet van toepassing :

a) op voertuigen bestemd om te worden verkocht of te worden verhuurd door een belastingplichtige die een specifieke economische activiteit uitoefent die bestaat in de verkoop of de verhuur van automobielen;

b) op voertuigen bestemd om uitsluitend te worden gebruikt voor bezoldigd personenvervoer;

[...] ».

B.2. De verwijzende rechter stelt het Hof een vraag over het verschil in behandeling waartoe die bepaling aanleiding geeft tussen de belastingplichtigen die bezoldigd personenvervoer als activiteit hebben, die het totaalbedrag van de belastingen betaald bij de aankoop van de voertuigen die zij voor die activiteit gebruiken in mindering mogen brengen, en de autorijscholen, die slechts 50 pct. mogen aftrekken van de belastingen betaald bij de aankoop van de voertuigen die zij voor hun lessen gebruiken.

B.3.1. Het ontwerp van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde dat in 1968 bij de Kamer werd ingediend, bevatte het verbod van aftrek van de belastingen betaald bij de aankoop van voertuigen voor personenvervoer in geval van zowel professioneel als privé-gebruik van de voertuigen in kwestie, behalve wanneer « de beroepswerkzaamheid van de belastingplichtige op zulke automobielen betrekking heeft (voertuigen gekocht door een autohandelaar of door een beroepsverhuurder van auto's), of wanneer ze uitsluitend gebruikt worden voor personenvervoer tegen vergoeding (autocaronderneming of taxibedrijf, reisbureaus) of voor het vervoer van het personeel van de belastingplichtige van hun domicilie naar de plaats van het werk » (*Parl. St.*, Kamer, B.Z. 1968, nr. 88/1, p. 43). Die niet-aftrekbaarheid werd verantwoord door « de omstandigheid dat het voertuigen betreft die

normaliter zowel voor privé- als voor beroepsdoeleinden dienen. Om in dergelijk geval de aftrek vast te stellen moet, krachtens artikel 46, § 1, een verhoudingsgetal worden bepaald, wat voortdurend aanleiding zou geven tot moeilijkheden » (*ibid.*).

B.3.2. De Regering heeft vervolgens bij de Kamercommissie een amendement ingediend dat tot doel had de aftrek van de betaalde belastingen toe te staan in verhouding tot het professioneel en privé-gebruik van de betrokken voertuigen, met een maximum van 50 pct. van de betaalde belasting (*Parl. St.*, Kamer, B.Z. 1968, nr. 88/15, p. 133). De belastingen op voertuigen die uitsluitend voor professionele doeleinden werden gebruikt, waren in dat systeem volledig aftrekbaar.

B.3.3. Na een jaar toepassing van die bepaling heeft de wetgever vastgesteld dat « de diensten van de B.T.W.-Administratie [...] voortdurend [werden] geconfronteerd met moeilijkheden om de aard van het werkelijk gebruik van auto's te bepalen: volledig beroepsgebruik, volledig privé-gebruik, gemengd gebruik », alsook dat, « en dat is veel ernstiger, [...] bepaalde ondernemingen zich [overleverden] aan een gekarakteriseerde fraude »; hij heeft dan ook geoordeeld dat « die ongezonde toestand [moest] worden verholpen, ten einde de Staat te beschermen tegen misbruiken » (*Parl. St.*, Kamer, 1971-1972, nr. 97/1, pp. 1 en 2). Hij heeft geopteerd voor « een eenvormige regeling, waarin voor alle personenwagens toebehorend aan B.T.W.-belastingplichtigen aftrek wordt toegestaan in de mate van het bedrijfsgebruik van de wagen, zonder dat die aftrek in enig geval 50 % van de betaalde belasting mag overschrijden » (*Parl. St.*, Kamer, 1971-1972, nr. 97/3, p. 2). Sinds de inwerkingtreding van de wet van 22 juni 1972 is de aftrek van de belastingen op de aankoop van voertuigen voor personenvervoer, ongeacht of ze gedeeltelijk dan wel uitsluitend voor de beroepsactiviteit van de belastingplichtige worden gebruikt, beperkt tot 50 pct. van de betaalde belastingen.

B.4.1. Die beperking is een pertinente maatregel die evenredig is met het doel belastingontduiking te voorkomen en de belangen van de Schatkist te beschermen, in het bijzonder op een gebied waar moeilijk te controleren valt of de voertuigen voor professionele dan wel privé-doeleinden worden gebruikt.

B.4.2. De maatregel die de aftrek van de belastingen betaald voor de levering, de invoer en de intracommunautaire verwerving van automobielen voor personenvervoer, met inbegrip van de voertuigen die zowel voor personenvervoer als voor goederenvervoer kunnen dienen, en voor goederen en diensten met betrekking tot die voertuigen tot 50 pct. beperkt, is niet strijdig met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet. De wetgever is redelijkerwijs ervan kunnen uitgaan dat de kans op fraude minder groot was bij de belastingplichtigen die hun voertuig uitsluitend voor bezoldigd personenvervoer gebruiken. Hij heeft dan ook, zonder het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie te schenden, kunnen beslissen die beperking niet toe te passen op die categorie van belastingplichtigen, zonder hetzelfde voordeel toe te kennen aan de autorijscholen, waarvan de activiteit niet onder die definitie valt.

B.5. De vraag dient ontkennend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 45, § 2, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde schendt de artikelen 10 en 11 van de Grondwet niet doordat het, in geval van levering, invoer en intracommunautaire verwerving van automobielen voor personenvervoer, en ten aanzien van goederen en diensten met betrekking tot die voertuigen, het recht van de autorijsscholen op belastingaftrek beperkt tot 50 pct. van de betaalde belastingen, ongeacht de economische bestemming die aan die voertuigen is gegeven.

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 13 februari 2002.

De griffier,

De wnd. voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

L. François