

Rolnummer 2278
Arrest nr. 102/2002 van 19 juni 2002

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vraag betreffende de artikelen 52, 4°, en 53, 12°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, gesteld door het Hof van Beroep te Gent.

Het Arbitragehof,

samengesteld uit voorzitter A. Arts en rechter L. François, waarnemend voorzitter, en de rechters P. Martens, R. Henneuse, M. Bossuyt, L. Lavrysen en J.-P. Snappe, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter A. Arts,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. *Onderwerp van de prejudiciële vraag*

Bij arrest van 11 oktober 2001 in zake P. Maudens tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Arbitragehof is ingekomen op 23 oktober 2001, heeft het Hof van Beroep te Gent de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Maakt de situatie waarin een echtgenoot zijn echtgenote in dienst heeft en haar een vergoeding voor geleverde prestaties toekent in het jaar van haar overlijden, en de echtgenoot blijkbaar deze toegekende vergoeding niet als beroepskost kan aftrekken (artikelen 52, 4°, en 53, 12°, van het W.I.B./92) een schending van het gelijkheidsbeginsel uit, aangezien in het geval dat de echtgenoot voor juist hetzelfde werk en prestaties hiervoor een derde aanstelt en dezelfde vergoeding uitkeert, dat als beroepskost kan aftrekken, zelfs in het jaar van overlijden van de derde ? »

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

P. Maudens is geneesheer. Zijn echtgenote, die zijn secretariaat verzorgde, overleed op 24 juli 1993. Overeenkomstig artikel 128 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (W.I.B. 1992) dienden voor het aanslagjaar 1994 hun inkomsten niet meer te worden samengevoegd. In de aangifte van P. Maudens voor dat jaar werden de inkomsten verminderd met het bedrag van het loon dat aan zijn echtgenote werd uitgekeerd. In de aangifte van de overleden echtgenote werd dat bedrag opgenomen onder de rubriek gewone bezoldigingen.

Op 8 november 1994 kreeg P. Maudens een bericht van wijziging van aangifte omdat voor het jaar van overlijden geen meewerkinkomen aan de echtgenote kan worden toegekend. Enerzijds, mag slechts een gedeelte van het inkomen als meewerkinkomen worden toegekend wanneer de aanslag op naam van beide echtgenoten wordt gevestigd (artikel 86 van het W.I.B. 1992); anderzijds, mogen bezoldigingen die de belastingplichtige toekent aan zijn echtgenote die met hem samenwerkt niet als beroepskosten worden aangemerkt (artikel 53, 12°, van het W.I.B. 1992).

Op grond van de voormelde bepalingen werd het bezwaarschrift van P. Maudens tegen de aanslag afgewezen. Volgens de gewestelijke directeur van de directe belastingen te Gent is de fiscale fictie van artikel 128 van het W.I.B. 1992, volgens welke de echtgenoten voor het jaar van overlijden als vreemden worden beschouwd, enkel van toepassing op de artikelen 126 tot 129 van het W.I.B. 1992 en op de berekening van de belasting, zodat artikel 53, 12°, van het W.I.B. 1992 van kracht blijft tijdens het jaar van overlijden van één van de echtgenoten.

Op 20 januari 1999 diende P. Maudens een voorziening in beroep in bij het Hof van Beroep te Gent. Hij kan zich niet verzoenen met het standpunt dat zijn echtgenote in het jaar van haar overlijden als alleenstaande wordt beschouwd voor de toepassing van de artikelen 86 en 128 van het W.I.B. 1992, doch als echtgenote voor de toepassing van de artikelen 52, 4°, en 53, 12°, van hetzelfde Wetboek. Op verzoek van P. Maudens stelt het Hof van Beroep, alvorens ten gronde te beslissen, de hiervoor aangehaalde prejudiciële vraag.

III. De rechtspleging voor het Hof

Bij beschikking van 23 oktober 2001 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 21 november 2001 ter post aangetekende brieven.

Het bij artikel 74 van de organieke wet voorgeschreven bericht is bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 6 december 2001.

Memories zijn ingediend door :

- P. Maudens, wonende te 9230 Wetteren, Boomkwekerijstraat 47, bij op 28 december 2001 ter post aangetekende brief;

- de Ministerraad, Wetstraat 16, 1000 Brussel, bij op 4 januari 2002 ter post aangetekende brief.

Van die memories is kennisgegeven overeenkomstig artikel 89 van de organieke wet bij op 17 janvier 2002 ter post aangetekende brieven.

Memories van antwoord zijn ingediend door :

- P. Maudens, bij op 12 februari 2002 ter post aangetekende brief;

- de Ministerraad, bij op 14 februari 2002 ter post aangetekende brief.

Bij beschikking van 27 maart 2002 heeft het Hof de termijn waarbinnen het arrest moet worden gewezen, verlengd tot 23 oktober 2002.

Bij beschikking van 8 mei 2002 heeft het Hof de zaak in gereedheid verklaard en de dag van de terechtzitting bepaald op 29 mei 2002.

Van die beschikking is kennisgegeven aan de partijen en hun advocaten bij op 8 mei 2002 ter post aangetekende brieven.

Op de openbare terechtzitting van 29 mei 2002 :

- zijn verschenen :

- . Mr. T. Lauwers, tevens *loco* Mr. J. Mertens, advocaten bij de balie te Gent, voor P. Maudens;

- . Mr. E. Van Acker, advocaat bij de balie te Gent, voor de Ministerraad;

- hebben de rechters-verslaggevers L. Lavrysen en P. Martens 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 -

A.1. P. Maudens gaat uit van de vaststelling dat de echtgenote in het jaar van het overlijden als alleenstaande wordt beschouwd voor de toepassing van de artikelen 86 en 128 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (W.I.B. 1992), doch als echtgenote voor de toepassing van de artikelen 52, 4°, en 53, 12°, van hetzelfde Wetboek. Dit betekent dat geen toekenning of toerekening van een deel van de beroepsinkomsten aan de echtgenote mogelijk is, maar dat terzelfder tijd de niet-afrekbaarheid van bezoldigingen aan de echtgenote gehandhaafd blijft. Dit zou discriminerend zijn.

A.2. De Ministerraad voert in zijn memorie aan dat niet blijkt ten opzichte van welke categorie van personen de in het geding zijnde normen discriminerend zouden zijn. In zijn memorie van antwoord merkt de Ministerraad bovendien op dat de artikelen 86 en 128 van het W.I.B. 1992 niet ter toetsing aan het Hof zijn voorgelegd.

A.3. Zowel in zijn memorie als in zijn memorie van antwoord preciseert P. Maudens dat de schending van het gelijkheidsbeginsel voortvloeit uit het verschil in behandeling van een persoon die zijn echtgenote in het jaar van haar overlijden een vergoeding voor geleverde prestaties heeft toegekend en de persoon die een derde voor dezelfde prestaties eenzelfde vergoeding heeft uitgekeerd. De eerste vergoeding is niet als beroepskosten aftrekbaar, de tweede vergoeding is dat wel.

A.4. De Ministerraad beklemtoont dat het Hof de beoordelingsvrijheid van de belastingheffende overheid dient te erkennen. Het komt het Hof niet toe te oordelen of een door de wet voorgeschreven maatregel opportuun of wenselijk is. Het zou trouwens moeilijk denkbaar zijn dat een belasting door het Parlement zou worden goedgekeurd wanneer zij een manifeste ongelijke behandeling van belastingplichtigen tot stand zou brengen.

A.5. P. Maudens antwoordt hierop dat het Hof niet wordt gevraagd zich uit te spreken over de opportuniteit van de belasting, doch over de schending van het gelijkheidsbeginsel door het verschil in behandeling van twee vergelijkbare categorieën van belastingplichtigen.

A.6. De Ministerraad schetst vervolgens de oorsprong van de in het geding zijnde bepalingen. Daaruit zou blijken dat de motivering die aan de basis lag van de invoering van de woorden « andere dan zijn echtgenote » bij de wet van 30 maart 1956 tot wijziging van de samengeordende wetten « betreffende de inkomstenbelastingen, in zake aanslag van de bedrijfsinkomsten der echtgenoten », namelijk het vermijden van een vorm van belastingontwijking, nog steeds haar gelding behoudt. De onmogelijkheid om bezoldigingen die een belastingplichtige aan zijn echtgenoot toekent als beroepskosten in aanmerking te nemen zou derhalve objectief verantwoord en evenredig ten opzichte van het nagestreefde doel zijn. Het overlijden van de begunstigde echtgenoot zou in die beoordeling geen rol spelen.

A.7. P. Maudens betwist niet de aangehaalde motivering, maar is van oordeel dat zij niet kan worden aangevoerd ten aanzien van de echtgenoten voor het jaar waarin één van beiden is overleden. Het doel dat erin bestaat te vermijden dat de echtgenote wordt bezoldigd om, door de aftrekbaarheid daarvan, de normale progressiviteit van de personenbelasting te ontlopen, biedt geen verantwoording in het jaar van overlijden. Het overlijden van de echtgenote is een onvoorziene, uitzonderlijke gebeurtenis en geeft slechts aanleiding tot een eenmalige aftrek als beroepskosten. Het niet toestaan van die aftrek zou tot een niet te verantwoorden verzwaring van de fiscale last leiden. In het jaar van het overlijden zou er derhalve geen redelijk verband van evenredigheid zijn tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.

Ten slotte meent P. Maudens dat de wetgever reeds twee maal heeft erkend dat het gelijkheidsbeginsel werd geschonden. Bij de artikelen 5 en 8 van de wet van 4 mei 1999 werd, vanaf het aanslagjaar 2000, een nieuw artikel 133, § 2, van het W.I.B. 1992 ingevoerd waardoor de belastingvrije som waarop echtgenoten in geval van afzonderlijke aanslag aanspraak kunnen maken, werd verhoogd om het negatieve effect van het verlies van de toepassing van het huwelijksquotiënt voor het jaar van ontbinding van het huwelijk te herstellen. Daarna werd bij artikel 25, A, *juncto* artikel 65, eerste lid, van de wet van 10 augustus 2001 houdende hervorming van de personenbelasting, vanaf het aanslagjaar 2002, aan de overlevende echtgenoot de mogelijkheid gegeven om voor een gezamenlijke aanslag te kiezen voor het jaar van de ontbinding van het huwelijk door overlijden.

A.8. Volgens de Ministerraad zijn die recente wijzigingen van het W.I.B. 1992 niet relevant aangezien zij geen verband houden met de artikelen die in de prejudiciële vraag werden aangevoerd.

- B -

B.1. De prejudiciële vraag strekt ertoe van het Hof te vernemen of de artikelen 52, 4°, en 53, 12°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (W.I.B. 1992) de artikelen 10 en 11 van de Grondwet schenden doordat zij niet toestaan dat de belastingplichtige de bezoldigingen die hij aan zijn meewerkende echtgenote heeft toegekend in het jaar van haar overlijden als beroepskosten aftrekt, terwijl de belastingplichtige die eenzelfde bezoldiging aan een andere persoon heeft toegekend deze als beroepskosten kan aftrekken, zelfs in het jaar van overlijden van die persoon.

B.2. De artikelen 52 en 53 maken deel uit van afdeling IV « Beroepsinkomen » van hoofdstuk II « Grondslag van de belasting » van titel II « Personenbelasting » van het W.I.B. 1992.

Krachtens artikel 52, 4°, worden de bezoldigingen van de gezinsleden van de belastingplichtige die met hem samenwerken, buiten zijn echtgenoot, als beroepskosten aangemerkt.

Artikel 53, 12°, herhaalt uitdrukkelijk dat de bezoldigingen die de belastingplichtige toekent aan zijn echtgenoot die met hem samenwerkt niet als beroepskosten worden aangemerkt.

B.3. Krachtens artikel 126, § 3, van het W.I.B. 1992, zoals vervangen bij artikel 19 van de wet van 10 augustus 2001 houdende hervorming van de personenbelasting, kan de overlevende echtgenoot, voor het jaar van de ontbinding van het huwelijk door overlijden, kiezen voor een gezamenlijke aanslag. In dat geval wordt de aanslag gevestigd op naam van de overlevende en de overleden echtgenoot, vertegenwoordigd door de nalatenschap.

Die bepaling geldt evenwel pas vanaf het aanslagjaar 2002.

B.4. In tegenstelling tot wat de Ministerraad betoogt, kan het Hof, om te antwoorden op de gestelde prejudiciële vraag, bepalingen waarover de verwijzende rechter het Hof niet heeft ondervraagd, betrekken bij zijn onderzoek.

B.5. Het verbod om aan de echtgenoot uitgekeerde bezoldigingen als beroepskosten af te trekken kan niet los worden gezien van artikel 86 van het W.I.B. 1992, naar luid waarvan, wanneer de aanslag op naam van beide echtgenoten wordt gevestigd, een deel van de winst en de baten mag worden toegekend aan de echtgenoot die de andere echtgenoot in de uitoefening van zijn beroepswerkzaamheid werkelijk helpt.

Door in de artikelen 52, 4°, en 53, 12°, van het W.I.B. 1992 belastingplichtigen verschillend te behandelen op grond van de hoedanigheid van de persoon aan wie de bezoldigingen zijn uitgekeerd - al dan niet de echtgenoot van de belastingplichtige - kan worden vermeden dat de belastingplichtige met een meewerkende echtgenoot, op fiscaal vlak, een dubbel voordeel geniet - enerzijds, de toerekening van een deel van de winst en de baten aan de echtgenoot en, anderzijds, de aftrek als beroepskosten van de bezoldigingen uitgekeerd aan de meewerkende echtgenoot - waardoor hij op onevenredige wijze aan de normale progressiviteit van de belasting zou ontsnappen.

Op zichzelf beschouwd doen de artikelen 52, 4°, en 53, 12°, van het W.I.B. 1992 derhalve geen ongerechtvaardigd verschil in behandeling ontstaan.

B.6. De prejudiciële vraag verwijst echter inzonderheid naar de situatie van de belastingplichtige in het jaar van overlijden van zijn echtgenoot.

Krachtens artikel 128, 3°, van het W.I.B. 1992, zoals het van toepassing was op het in het geding zijnde aanslagjaar (1994), worden gehuwde personen voor het jaar waarin het huwelijk wordt ontbonden niet als echtgenoten maar als alleenstaanden aangemerkt voor de toepassing van afdeling VII (« Aanslag van echtgenoten en hun kinderen ») en voor de berekening van de belasting. Dit betekent dat twee afzonderlijke aanslagen worden gevestigd.

In dat geval kan de belastingplichtige niet langer een deel van de winst en de baten toekennen aan de echtgenoot, omdat de aanslag niet op naam van beide echtgenoten wordt gevestigd, maar kan hij evenmin de aan zijn echtgenoot toegekende bezoldigingen als beroepskosten aftrekken, omdat artikel 128, 3°, niet van toepassing is op de afdeling IV « Beroepsinkomen », waarvan de artikelen 52 en 53 deel uitmaken.

Daaruit volgt dat de artikelen 52, 4°, en 53, 12°, van het W.I.B. 1992, in samenhang gelezen met de artikelen 86 en 128, 3°, van hetzelfde Wetboek in het jaar van overlijden van één van de echtgenoten een verschil in behandeling doen ontstaan waarvoor geen redelijke verantwoording bestaat.

B.7. De prejudiciële vraag, die betrekking heeft op het aanslagjaar 1994, dient bevestigend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zeft voor recht :

De artikelen 52, 4°, en 53, 12°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals van toepassing op het aanslagjaar 1994, schenden de artikelen 10 en 11 van de Grondwet in zoverre zij toepasselijk zijn in het jaar waarin de echtgenoot van de belastingplichtige overlijdt.

Aldus uitgesproken in het Nederlands en het Frans, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof, op de openbare terechtzitting van 19 juni 2002.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

A. Arts