

|                                       |
|---------------------------------------|
| Rolnummer 2393                        |
| Arrest nr. 62/2003<br>van 14 mei 2003 |

## A R R E S T

*In zake* : het beroep tot vernietiging van artikel 7 van de wet van 10 augustus 2001 houdende hervorming van de personenbelasting, ingesteld door F. Van Den Broecke en anderen.

Het Arbitragehof,

samengesteld uit de voorzitters A. Arts en M. Melchior, en de rechters P. Martens, R. Henneuse, E. De Groot, 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 het beroep en rechtspleging*

Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 18 maart 2002 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 19 maart 2002, is beroep tot vernietiging ingesteld van artikel 7 van de wet van 10 augustus 2001 houdende hervorming van de personenbelasting (bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 20 september 2001) door F. Van Den Broecke en A. De Pauw, wonende te 9260 Wichelen, Wetterensteenweg 15, I. Boosten en C. De Clercq, wonende te 9340 Lede, Molenhoek 53, G. De Backer en G. Van Holsbeeck, wonende te 9320 Aalst, Kluizendreef 10, en K. Paemeleire, wonende te 9070 Destelbergen, Burgemeester Meirsonstraat 21.

De Ministerraad heeft een memorie ingediend en de verzoekende partijen hebben een memorie van antwoord ingediend.

Op de openbare terechtzitting van 1 april 2003 :

- zijn verschenen :

. Mr. F. Jacobs, advocaat bij de balie te Brussel, *loco* Mr. J. Mertens, advocaat bij de balie te Gent, voor de verzoekende partijen;

. G. Dekelver, auditeur-generaal van Financiën, voor de Ministerraad;

- hebben de rechters-verslaggevers L. Lavrysen en P. Martens verslag uitgebracht;

- zijn de voornoemde partijen gehoord;

- is de zaak in beraad genomen.

De voorschriften van de bijzondere wet op het Arbitragehof met betrekking tot de rechtspleging en het gebruik van de talen werden in acht genomen.

## II. *In rechte*

- A -

### *Ten aanzien van het belang*

A.1. De verzoekende partijen voeren aan dat de bestreden bepaling, door het bedrag van de forfaitaire beroepskosten te verhogen, aan een bepaalde categorie van belastingplichtigen een fiscale stimulans verleent. Omdat zij behoren tot andere categorieën van belastingplichtigen, die niet dezelfde fiscale stimulans krijgen, voelen de verzoekende partijen zich benadeeld.

De inkomsten van F. Van Den Broecke en A. De Pauw worden belast als winst in de zin van artikel 23, § 1, 1°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (W.I.B. 1992). De forfaitaire kostenafrek bestaat niet voor genietters van winsten.

De inkomsten van I. Boosten, C. De Clercq en K. Paemeleire worden belast als bezoldigingen van werknemers. Zij geven hun werkelijke beroepskosten aan overeenkomstig artikel 49 van het W.I.B. 1992.

De inkomsten van G. De Backer en G. Van Holsbeeck worden belast als bezoldigingen van bedrijfsleiders. Zij genieten op grond van artikel 51, tweede lid, 2°, van het W.I.B. 1992 een forfaitaire kostenafrek van 5 procent.

A.2.1. De Ministerraad werpt op dat de verzoekende partijen die bezoldigingen van werknemers ontvangen, aanspraak kunnen maken op de door de bestreden bepaling verhoogde forfaitaire afrek. Aangezien zij ervoor hebben gekozen daar geen gebruik van te maken, hebben zij geen belang bij de vernietiging van de bestreden bepaling.

A.2.2. De verzoekende partijen antwoorden daarop dat zij door te kiezen voor de afrek van de werkelijke beroepskosten niet de bedoeling hebben afstand te doen van een voordeel dat de wetgever hen ook had willen geven, hetgeen echter niet uit de uiteindelijke wettekst volgt. Met verwijzing naar het arrest nr. 1/94, voeren zij aan dat 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.

A.3.1. Wat de andere verzoekende partijen betreft, merkt de Ministerraad op dat de bestreden bepaling hun patrimoniale rechten niet wijzigt. Zij wijzigt slechts een regel waarop zij voorheen geen aanspraak konden maken. De aangevoerde discriminatie zou derhalve niet voortvloeien uit de bestreden bepaling. Overigens zouden de verzoekende partijen de initiële *ratio legis* van artikel 51 van het W.I.B. 1992 niet betwisten.

A.3.2. De verzoekende partijen werpen in de eerste plaats op dat zij aan de personenbelasting onderworpen belastingplichtigen zijn die door de bestreden bepaling in hun individuele toestand worden geraakt. Zelfs indien de aangevoerde discriminatie niet zou voortvloeien uit de bestreden bepaling, dan betogen zij dat de bepaling een discriminatie in stand houdt, zo niet vergroot.

#### *Ten gronde*

A.4. De verzoekende partijen voeren aan dat de bestreden bepaling in strijd is met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet doordat zij een fiscale stimulans verleent aan de genietters van bezoldigingen en baten die hun beroepskosten niet verantwoorden en die het plafond van 2.500 euro niet overschrijden, terwijl andere categorieën van belastingplichtigen niet dezelfde fiscale stimulans krijgen, namelijk (1) de genietters van bezoldigingen en baten die hun werkelijke kosten bewijzen, (2) de bedrijfsleiders, (3) de genietters van winsten en (4) de genietters van bezoldigingen en baten die het plafond van 2.500 euro voor de kostenafrek overschrijden.

Met verwijzing naar de parlementaire voorbereiding betogen de verzoekers dat de bestreden bepaling een vermindering van de fiscale druk op de inkomsten uit arbeid nastreeft. Ten aanzien van de voormelde categorieën van belastingplichtigen zou die doelstelling echter niet worden bereikt. Het gelijkheidsbeginsel wordt geschonden, zo stellen de verzoekende partijen, wanneer een categorie van personen die volgens de doelstelling van de maatregel voor een voordeel in aanmerking komt, daarvan wordt uitgesloten. Het ingevoerde onderscheid is op zichzelf weliswaar verantwoord, maar er zou niet zijn aangetoond dat de wetgever geen andere criteria kan hanteren opdat het voordeel wordt toegekend aan alle belastingplichtigen die inkomsten uit arbeid genieten. Als voorbeeld halen de verzoekende partijen het vroegere artikel 62bis van het W.I.B. 1992 aan.

A.5. Volgens de Ministerraad bestaat er een duidelijk verschil tussen een forfaitaire bepaling van de beroepskosten en de afrek van de werkelijk gedragen beroepskosten. Het zou onverenigbaar zijn met de aard van de werkelijk gedragen beroepskosten wanneer zij forfaitair zouden worden verhoogd. De omvang van de werkelijke kosten vereist een directe band met de werkelijkheid, terwijl een forfait abstract wordt bepaald. Een aanpassing van de forfaitair bepaalde beroepskosten houdt dan ook geen verband met de bepaling van de werkelijk gedragen beroepskosten. Beide begrippen staan los van elkaar en kunnen niet worden vergeleken.

Uit de intentieverklaring om een belangrijke inspanning ter vermindering van de belastingen op de inkomsten uit arbeid te realiseren, kan naar het oordeel van de Ministerraad niet worden afgeleid dat iedereen die een inkomen uit arbeid geniet op een zelfde vermindering aanspraak zou kunnen maken. Behalve de

bestreden bepaling zijn er tal van andere voorzieningen in de fiscale wetgeving om die intentie te verwezenlijken. Binnen de grenzen van het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel zou het enkel aan de wetgever toekomen om een intentie in wetten om te zetten.

- B -

B.1.1. Artikel 49 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (W.I.B. 1992) bepaalt :

« Als beroepskosten zijn aftrekbaar de kosten die de belastingplichtige in het belastbare tijdperk heeft gedaan of gedragen om de belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden en waarvan hij de echtheid en het bedrag verantwoordt door middel van bewijsstukken of, ingeval zulks niet mogelijk is, door alle andere door het gemeen recht toegelaten bewijsmiddelen, met uitzondering van de eed.

Als in het belastbare tijdperk gedaan of gedragen worden beschouwd, de kosten die in dat tijdperk werkelijk zijn betaald of gedragen of het karakter van zekere en vaststaande schulden of verliezen hebben verkregen en als zodanig zijn geboekt. »

B.1.2. Artikel 51 van hetzelfde Wetboek, vóór de wijziging ervan bij de bestreden bepaling, luidde :

« Met betrekking tot andere bezoldigingen en baten dan vergoedingen verkregen tot volledig of gedeeltelijk herstel van een tijdelijke derving van bezoldigingen of baten, worden de beroepskosten, de in artikel 52, 7° en 8°, bedoelde bijdragen en sommen uitgezonderd, bij gebrek aan bewijzen forfaitair bepaald op percentages van het brutobedrag van die inkomsten, vooraf verminderd met voormelde bijdragen.

Die percentages bedragen :

1° voor bezoldigingen van werknemers :

- a) 20 pct. van de eerste schijf van 3750 EUR;
- b) 10 pct. van de schijf van 3750 EUR tot 7450 EUR;
- c) 5 pct. van de schijf van 7450 EUR tot 12.400 EUR;
- d) 3 pct. van de schijf boven 12.400 EUR;

2° voor bezoldiging van bedrijfsleiders : 5 pct.;

3° [...];

4° voor baten : [de in] 1° vastgestelde percentages.

In geen geval mag het forfait meer bedragen dan 2500 EUR voor het geheel van de inkomsten van éénzelfde categorie als vermeld in het tweede lid, 1° tot 4°.

Met betrekking tot bezoldigingen van werknemers wordt het forfait, gelet op de uitzonderlijke kosten die voortvloeien uit de afstand tussen de woonplaats en de plaats van tewerkstelling, verhoogd met een bedrag bepaald volgens een door de Koning vastgestelde schaal. »

B.2. De verzoekende partijen vorderen de vernietiging van artikel 7 van de wet van 10 augustus 2001 houdende hervorming van de personenbelasting, dat bepaalt :

« Art. 7. A. In artikel 51, tweede lid, 1°, van hetzelfde Wetboek, vervangen bij de wet van 6 juli 1994 en gewijzigd bij de koninklijke besluiten van 20 december 1996 en 20 juli 2000, worden de woorden ' 20 pct. ' vervangen door de woorden ' 23 pct. '.

B. In hetzelfde artikel worden de woorden ' 23 pct. ' vervangen door de woorden ' 25 pct. ' . »

Krachtens artikel 65 van de voormelde wet van 10 augustus 2001 treedt artikel 7.A in werking vanaf het aanslagjaar 2003 en treedt artikel 7.B in werking vanaf het aanslagjaar 2004.

### *Ten aanzien van het belang*

B.3.1. De Ministerraad betwist het belang van de verzoekende partijen die bezoldigingen van werknemers ontvangen omdat zij er zelf voor kiezen geen gebruik te maken van de door de bestreden bepaling verhoogde forfaitaire aftrek.

De Ministerraad betwist eveneens het belang van de andere verzoekende partijen omdat de bestreden bepaling slechts een regel wijzigt waarop zij voorheen geen aanspraak konden maken.

B.3.2. Wanneer wetsbepalingen een categorie van burgers bevoordelen, kunnen degenen die ten aanzien van die categorie van het voordeel van die bepalingen verstoken blijven, daarin een belang vinden dat voldoende rechtstreeks is om de bepalingen aan te vechten.

B.3.3. De bestreden bepaling vermindert voor een categorie van belastingplichtigen de fiscale druk door het bedrag van de forfaitaire beroepskosten te verhogen. De verzoekende partijen die dat voordeel niet genieten, doen blijken van het vereiste belang om die bepaling aan te vechten.

#### *Ten gronde*

B.4. De verzoekende partijen voeren aan dat de bestreden bepaling strijdig is met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet doordat zij een fiscaal voordeel verleent aan de genietters van bezoldigingen en baten die hun beroepskosten niet verantwoorden en die het plafond van 2.500 euro niet overschrijden, terwijl andere categorieën van belastingplichtigen niet hetzelfde fiscaal voordeel krijgen, namelijk (1) de genietters van bezoldigingen en baten die hun werkelijke kosten bewijzen, (2) de bedrijfsleiders, (3) de genietters van winsten en (4) de genietters van bezoldigingen en baten die het plafond van 2.500 euro voor de kostenafrek overschrijden.

B.5. 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.6. De artikelen 10 en 11 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 172 van de Grondwet, dat een bijzondere toepassing inhoudt van het in artikel 10 vervatte gelijkheidsbeginsel.

B.7. Wanneer de wetgever de grondslag van een belasting bepaalt, moet hij gebruik kunnen maken van categorieën die, noodzakelijkerwijs, de verscheidenheid van toestanden slechts met een zekere graad van benadering opvangen. Het beroep op dat procédé is niet onredelijk op zich; niettemin moet in ieder afzonderlijk geval worden onderzocht of hetzelfde geldt voor de wijze waarop het werd aangewend.

B.8. De bestreden bepaling maakt deel uit van een algemene hervorming van de personenbelasting. Uit de parlementaire voorbereiding blijkt dat één van de krachtlijnen van die hervorming erin bestaat de fiscale druk op de inkomsten uit arbeid te verminderen :

« Deze krachtlijn omvat de vier volgende maatregelen :

- invoering van een terugbetaalbaar belastingkrediet van 500 EUR (ongeveer 20.000 BEF) per jaar, gericht op de lage arbeidsinkomens;
- verhoging van het tarief van 20 tot 25 pct. voor de eerste inkomensschijf in het barema van de forfaitaire beroepskosten;
- vermindering van de fiscale druk op de middeninkomens door een aanpassing van het barema;
- afschaffing van de hoogste aanslagtarieven, te weten die van 52,5 en 55 pct.

De eerste maatregel, met name de invoering van een terugbetaalbaar belastingkrediet gericht op de lage arbeidsinkomens, is het meest vernieuwend.

Het belastingkrediet leidt tot een substantiële opwaardering van de laagste beroepsinkomens. Het stimuleert bovendien de toegang van jongeren en vrouwen tot de arbeidsmarkt.

De tweede maatregel beoogt, door middel van een herziening van de forfaitaire beroepskosten, een vermindering van de fiscale druk op de arbeid voor de inkomsten boven het grensbedrag voor de toekenning van het belastingkrediet.

De derde maatregel van de eerste krachtlijn - de herziening van de belastingschalen - is algemener. Zij slaat op 83 pct. van de belastingplichtigen. Zij compenseert gedeeltelijk de stijging van de belastingen ten gevolge van het niet indexerende van de belastingschalen tot in 1999.

De laatste maatregel van de eerste krachtlijn - de opheffing van de hoogste aanslagvoeten van 52,5 en 55 pct. - beantwoordt aan de dubbele doelstelling van de vermindering van het aantal aanslagvoeten in de belastingschalen en van de vermindering van de fiscale druk op de hogere inkomens. Hij laat toe de handicap te verminderen die België inzake het concurrentievermogen moet dulden wat de best gekwalificeerde werknemers betreft. » (*Parl. St.*, Kamer, 2000-2001, Doc. 50 1270/1, pp. 5-6)

B.9. In het licht van de doelstelling van de fiscale hervorming is het naar redelijkheid verantwoord om de fiscale druk meer te verminderen waar zij groter is en minder te verminderen waar zij geringer blijkt te zijn.

B.10. Het mag redelijkerwijs worden aangenomen dat de genietters van bezoldigingen en baten die hun beroepskosten niet verantwoorden en die het plafond van 2.500 euro niet overschrijden in de regel een grotere fiscale druk ondergaan dan de genietters van bezoldigingen en baten met dezelfde beroepsinkomsten die hun werkelijke kosten bewijzen.

Eveneens is de wetgever ervan kunnen uitgaan dat de genietters van bezoldigingen en baten die hun beroepskosten niet verantwoorden en die het plafond van 2.500 euro niet overschrijden in de regel een grotere fiscale druk ondergaan dan de bedrijfsleiders en de genietters van winsten. De verzoekende partijen brengen geen elementen aan waaruit het tegendeel zou blijken.

Wat ten slotte de verschillende behandeling van de genietters van bezoldigingen en baten betreft die het plafond van 2.500 euro voor de kostenafrek wel overschrijden, merkt het Hof op dat die categorie van belastingplichtigen, anders dan de genietters van bezoldigingen en baten die hun beroepskosten niet verantwoorden en die het plafond van 2.500 euro niet overschrijden, aan de hoogste aanslagvoeten zijn onderworpen. Zij genieten derhalve een vermindering van de fiscale druk door de verlaging van de hoogste aanslagvoeten.

B.11. Uit wat voorafgaat volgt dat de wetgever, door het aannemen van de bestreden bepaling, geen discriminatoire maatregel heeft genomen.

Om die redenen,

het Hof

verwerpt het beroep.

Aldus uitgesproken in het Nederlands, het Frans en het Duits, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof, op de openbare terechtzitting van 14 mei 2003.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

A. Arts