

Rolnummer 2395
Arrest nr. 63/2003 van 14 mei 2003

A R R E S T

In zake : het beroep tot vernietiging van artikel 23 van de wet van 10 augustus 2001 houdende hervorming van de personenbelasting, ingesteld door P. Vankrunkelsven.

Het Arbitragehof,

samengesteld uit de voorzitters A. Arts en M. Melchior, en de rechters L. François, P. Martens, R. Henneuse, M. Bossuyt, E. De Groot, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman en E. Derycke, 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 19 maart 2002 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 20 maart 2002, heeft P. Vankrunkelsven, wonende te 2430 Laakdal, Lindestraat 9, beroep tot vernietiging ingesteld van artikel 23 van de wet van 10 augustus 2001 houdende hervorming van de personenbelasting (bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 20 september 2001).

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

Op de openbare terechtzitting van 11 december 2002 :

- zijn verschenen :
- . Mr. V. Van Quickenborne, advocaat bij de balie te Kortrijk, voor de verzoekende partij;
- . G. Dekelver, auditeur-generaal van Financiën, voor de Ministerraad;
- hebben de rechters-verslaggevers E. Derycke en R. Henneuse 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 -

Standpunt van de verzoekende partij

A.1. De verzoeker, alleenstaande, voert een enig middel aan, ontleend aan de schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet. Hij wijst erop dat het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie zich ertegen verzet dat categorieën van personen die zich ten aanzien van de bestreden maatregel in wezenlijk verschillende situaties bevinden, op identieke wijze worden behandeld, zonder dat daarvoor een redelijke verantwoording bestaat.

Hij verwijst naar het arrest nr. 140/2001, waarin het Hof naar aanleiding van een prejudiciële vraag over artikel 131 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 - in de redactie vóór de wijziging ervan bij de wet van 10 augustus 2001 - heeft overwogen dat het verschil in behandeling tussen alleenstaande belastingplichtigen, enerzijds, en echtgenoten, anderzijds, niet zonder redelijke verantwoording is, wanneer het erom gaat de belastingvrije som vast te stellen bij de berekening van de belasting. Luidens dat arrest kon de wetgever immers ermee rekening houden dat de vaste kosten voor levensonderhoud in het geval van gehuwde personen per persoon doorgaans lager liggen dan in het geval van een alleenstaande.

Krachtens de wijziging van artikel 131 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 door het bestreden artikel 23, in samenhang gelezen met artikel 65 van hetzelfde Wetboek, verkleint de wetgever vanaf het aanslagjaar 2004 het verschil in behandeling wat het belastingvrije basisbedrag betreft tussen alleenstaande belastingplichtigen, enerzijds, en echtgenoten en samenwonenden, anderzijds, (artikel 23.A) en heft vanaf het aanslagjaar 2005 dat verschil op (artikel 23.B), zodat beide categorieën van belastingplichtigen alsdan gelijk worden behandeld, terwijl zij zich volgens de verzoekende partij in wezenlijk verschillende situaties bevinden.

Aldus doet het bestreden artikel 23 volgens de verzoekende partij de discriminatie tussen gehuwden en samenwonenden verdwijnen, maar doet het meteen het verschil in behandeling tussen alleenstaanden, enerzijds, en gehuwden en samenwonenden, anderzijds, teniet. Dat verschil was nochtans verantwoord, gelet op de verschillende financiële draagkracht van beide categorieën van belastingplichtigen. Aldus heeft de wetgever ten onrechte geen rekening gehouden met het feit dat de vaste kosten voor levensonderhoud in het geval van gehuwden of samenwonenden doorgaans lager liggen dan in het geval van een alleenstaande. De bestreden bepaling doet bijgevolg afbreuk aan het draagkrachtprincipe, volgens hetwelk gelijksoortig samengestelde gezinnen aan eenzelfde fiscale behandeling moeten worden onderworpen.

Volgens de verzoeker bestaat er geen redelijke verantwoording voor de gelijke behandeling, door de bestreden bepaling, van personen die zich in wezenlijk verschillende situaties bevinden. Tijdens de parlementaire voorbereiding van de bestreden bepaling werd betoogd dat de fiscus niet bij machte is te controleren of een belastingplichtige al dan niet een « echte alleenstaande » is en werd gewezen op de « neutraliteit ten opzichte van de samenlevingsvorm ». Zulke praktische overwegingen kunnen volgens de verzoeker bezwaarlijk als een redelijke verantwoording voor de bestreden gelijke behandeling worden aangevoerd. Bovendien wordt in het sociaalzekerheidsrecht het begrip « alleenstaande » wel gehanteerd.

Standpunt van de Ministerraad

A.2. Met verwijzing naar de parlementaire voorbereiding stelt de Ministerraad dat het belastingvrije inkomen voortaan zo wordt vastgesteld dat het identiek is voor gehuwden, samenwonenden en alleenstaanden.

In tegenstelling tot wat de verzoekende partij betoogt, is het verschil in behandeling tussen alleenstaanden, enerzijds, en gehuwden of samenwonenden, anderzijds, wat betreft de vaststelling van de belastingvrije som voor de berekening van de belasting niet noodzakelijk met het draagkrachtbeginsel verbonden. Andere basisprincipes kunnen belangrijker worden geacht. Zo heeft de wetgever de klemtoon gelegd op de keuzevrijheid van de belastingplichtigen. Bovendien wordt volgens de Ministerraad het draagkrachtprincipe niet alleen beïnvloed door de kosten voor levensonderhoud, maar ook door andere factoren, bijvoorbeeld het inkomen en het vermogen.

Bovendien moet redelijkerwijze ermee rekening worden gehouden dat de aangenomen regels ook kunnen worden toegepast. Wanneer het niet mogelijk is om een onderscheid tussen categorieën van belastingplichtigen dat in een regelgeving wordt gemaakt ook daadwerkelijk in de praktijk bij een controle te maken, zou het behouden van zulk een onderscheid volgens de Ministerraad strijdig zijn met de regels van behoorlijke wetgeving.

Antwoord van de verzoekende partij

A.3. Het argument van de Ministerraad dat er naast het draagkrachtprincipe te dezen ook andere elementen in aanmerking moeten worden genomen is volgens de verzoekende partij niet dienend. Integendeel, het bevestigt de noodzaak om de verschillende categorieën van belastingplichtigen ook daadwerkelijk verschillend te behandelen. De verzoekende partij merkt nog op dat de Ministerraad geen antwoord geeft op het arrest nr. 140/2001, naar hetwelk in het verzoekschrift werd verwezen. Ten slotte betoogt de verzoekende partij dat het onderscheid tussen een alleenstaande, enerzijds, en een gehuwde of een samenwonende, anderzijds, wel degelijk kan worden gemaakt, zowel in de regelgeving als in de praktijk.

- B -

B.1. De verzoeker vordert de vernietiging van artikel 23 van de wet van 10 augustus 2001 houdende hervorming van de personenbelasting.

De bestreden bepaling luidt :

« Art. 23. A. In artikel 131, 2°, van hetzelfde Wetboek, gewijzigd bij de wet van 4 mei 1999 en bij het koninklijk besluit van 20 juli 2000, wordt het bedrag van 3.250 EUR vervangen door het bedrag van 3.390 EUR.

B. Hetzelfde artikel wordt vervangen als volgt :

' Art. 131. Voor de berekening van de belasting wordt een basisbedrag van 4.095 EUR vrijgesteld van belasting.

Dit bedrag wordt verhoogd met 870 EUR indien de belastingplichtige gehandicapt is. ' »

Krachtens artikel 65, vierde lid, van de voormelde wet van 10 augustus 2001 treedt artikel 23.A in werking vanaf het aanslagjaar 2004. Krachtens artikel 65, vijfde lid, van dezelfde wet, treedt artikel 23.B in werking vanaf het aanslagjaar 2005.

B.2.1. Het Hof dient de omvang van het beroep tot vernietiging te bepalen aan de hand van de inhoud van het verzoekschrift, inzonderheid op basis van de uiteenzetting van de middelen. Het beperkt zijn onderzoek tot de bepalingen waarvan wordt uiteengezet in welk opzicht zij de in de middelen aangevoerde bepalingen zouden schenden.

B.2.2. Volgens de verzoeker schendt de bestreden bepaling, in samenhang gelezen met artikel 65 van de wet van 10 augustus 2001, het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie doordat zij vanaf het aanslagjaar 2004 het verschil in behandeling, wat het belastingvrije basisbedrag betreft, tussen alleenstaanden, enerzijds, en echtgenoten en samenwonenden, anderzijds, verkleint en doordat zij vanaf het aanslagjaar 2005 dat verschil opheft, zodat beide categorieën van belastingplichtigen gelijk worden behandeld, terwijl zij zich in wezenlijk verschillende situaties bevinden.

B.2.3. De grief van de verzoeker volgens welke de voormelde categorieën van belastingplichtigen ten onrechte gelijk worden behandeld, geldt enkel in zoverre die grief

betrekking heeft op *littera* B van het bestreden artikel 23. Immers, *littera* A van dat artikel 23 voorziet niet in een gelijke behandeling van categorieën van belastingplichtigen, maar is ertoe beperkt dat verschil te verkleinen, zonder het evenwel op te heffen.

Bovendien zet de verzoeker niet uiteen in welk opzicht het tweede lid van artikel 23.B, volgens hetwelk het belastingvrije basisbedrag met 870 euro wordt verhoogd indien de belastingplichtige gehandicapt is, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet zou schenden.

B.2.4. Het Hof beperkt bijgevolg zijn onderzoek tot het eerste lid van artikel 23.B in zoverre die bepaling vanaf het aanslagjaar 2005 hetzelfde belastingvrije basisbedrag van 4.095 euro vaststelt voor alle categorieën van belastingplichtigen waarop de bestreden bepaling van toepassing is.

B.3.1. Uit de parlementaire voorbereiding van de wet van 10 augustus 2001 houdende hervorming van de personenbelasting blijkt dat een van de krachtlijnen van het ontwerp erin bestaat een doelstelling van « neutraliteit ten opzichte van de samenlevingsvorm » na te streven (*Parl. St.*, Kamer, 2000-2001, Doc. 50 1270/001, pp. 7 en 68; *ibid.*, 1270/006, p. 7; *Parl. St.*, Senaat, 2000-2001, nr. 2-832/3, p. 3). De fiscale hervorming beoogt

« de maatregelen die ongunstig zijn voor de gehuwden te schrappen en voorziet erin samenwonenden die een verklaring van wettelijke samenwoning hebben afgelegd, te laten genieten van de voordelen die aan het huwelijk zijn verbonden.

Concreet houdt de hervorming in : [...] gelijke belastingvrije sommen voor gehuwden, samenwonenden en alleenstaanden; [...] » (*Parl. St.*, Kamer, 2000-2001, Doc. 50 1270/001, p. 7; *ibid.*, 1270/006, pp. 9-10).

« De fiscaalwettelijke gelijkschakeling heeft als gevolg dat de fiscale voordelen die gehuwden hadden op samenwonenden, nu ook gelden voor de wettelijke samenwonenden. » (*ibid.*, 1270/001, p. 8)

B.3.2. Met betrekking tot het bestreden artikel 23 vermeldt de memorie van toelichting :

« Artikel 23 wijzigt artikel 131, WIB 92. Met dit artikel wordt het basisbedrag van het belastingvrije inkomen voor iedere belastingplichtige gelijkgeschakeld. Zowel voor gehuwden als alleenstaanden of samenwonenden (feitelijke en wettelijke) is het basisbedrag gelijk aan 4.095 EUR. » (*ibid.*, 1270/001, pp. 19-20)

« Er is tevens gebruik gemaakt van deze wetswijziging om de artikelen 131 tot 134, WIB 92 aan te passen. De belastingvrije som is het eindresultaat van de optelling per belastingplichtige van de verschillende bedragen die van belasting worden vrijgesteld. Het bestaat dus uit het in artikel 131, WIB 92 bepaalde basisbedrag, eventueel verhoogd voor handicap en de toeslagen voor gezinslasten die vervat zijn in de artikelen 132 en 133, WIB 92.

Dit leidt tot een meer logische opbouw van de artikelen 131 tot 134, WIB 92, waarbij :

- artikel 131 het basisbedrag bevat;
- artikel 132 de toeslagen voor personen ten laste bevat;
- artikel 133 de toeslagen voor bepaalde gezinssituaties bevat;
- en artikel 134 bepaalt hoe de belastingvrije som wordt samengesteld.

[...]

Overeenkomstig het budgettaire schema wordt de aanpassing van het basisbedrag van de belastingvrije som voor echtgenoten in 2 stappen opgetrokken. Met artikel 23, A wordt dat bedrag in het bestaande artikel verhoogd. Met artikel 23, B wordt de maatregel dan definitief doorgevoerd. [...] » (*ibid.*, pp. 20-21)

B.3.3. Een amendement werd ingediend dat ertoe strekte om het ontworpen artikel 23.B te vervangen, in die zin dat het voorgestelde basisbedrag van 4.095 euro

« [...] wordt verhoogd met 870 EUR, indien de aanslag afzonderlijk wordt gevestigd en de belastingplichtige alleenstaande is. Met alleenstaande wordt in dit hoofdstuk bedoeld, de belastingplichtige die op geen enkel ogenblik tijdens het belastbare tijdperk deel uitmaakt van een gezin met enige andere belastingplichtige die bestaansmiddelen heeft gehad die, al naar gelang het geval, hoger zijn dan die bepaald in de artikelen 136 en 141. » (*Parl. St.*, Kamer, 2000-2001, Doc. 50 1270/003, p. 2).

Dat amendement werd als volgt verantwoord :

« Het is duidelijk dat de draagkracht van een echte alleenstaande kleiner is dan de helft van de draagkracht van twee samenwoners (al of niet gehuwd). Daarom wordt het principe van de fiscale hervorming van 1988 behouden waarbij een alleenstaande recht heeft op een verhoogd belastingvrij minimum. Het feit dat deze verhoging na de hervorming ook ongewild tegemoet kwam aan de samenwoners die elk een afzonderlijke aanslag kregen, wordt echter verholpen. Voortaan wordt een onderscheid gemaakt tussen 'echte' alleenstaanden en feitelijke samenwoners.

Dit amendement strekt ertoe een bijkomende verhoging van 870 EUR aan de echte alleenstaanden te geven. De notie 'alleenstaande' wordt nu duidelijk gedefinieerd en is beperkter dan wat tot nu toe werd aangenomen. Momenteel is immers iedereen die niet

gehuwd is, een 'alleenstaande'. Voortaan wordt de notie 'alleenstaande' verbonden aan de toestand waarin de betrokkene werkelijk alleen de last van het gezin draagt.

Dit betekent dat hij werkelijk heel alleen is, ofwel dat geen van de andere leden van het gezin inkomsten heeft die de grens van de bestaansmiddelen, bepaald om als ten laste te worden beschouwd, te boven gaan [...]. » (*ibid.*, p. 2)

In de Kamer bij de bespreking van dat amendement in commissie deed de Minister opmerken dat « de fiscus niet bij machte is te controleren of een belastingplichtige al dan niet een 'echte alleenstaande' is » (*Parl. St.*, Kamer, 2000-2001, Doc. 50 1270/006, p. 92). Op de opmerking dat in de sociale zekerheid ook gebruik wordt gemaakt van het begrip « alleenstaande », repliceerde de Minister « dat deze controle eveneens moeizaam verloopt, bijvoorbeeld inzake de werkloosheidsvergoedingen ». Het amendement werd door de bevoegde Kamercommissie verworpen (*ibid.*).

Een amendement met dezelfde strekking werd opnieuw ingediend in de Senaat (*Parl. St.*, Senaat, 2000-2001, nr. 2-832/2, pp. 3-4); het werd verworpen, zowel in commissie (*ibid.*, nr. 2-832/3, p. 45) als in de plenaire vergadering (*Hand.*, Senaat, 19 juli 2001, nr. 2-142, pp. 93-94).

B.4.1. De bestreden bepaling past in een geheel van maatregelen waarmee de wetgever beoogde op het vlak van de inkomstenbelastingen de neutraliteit ten aanzien van de samenlevingsvormen na te streven. Wat de belastingvrije som betreft, streeft de wetgever thans een doelstelling na die wezenlijk verschilt van diegene die hij voorheen nastreefde, zoals gepreciseerd in het arrest nr. 140/2001, B.4. Het behoort tot de beoordelingsvrijheid van de wetgever zulk een doelstelling na te streven en bepalingen aan te nemen die haar kunnen verwezenlijken.

B.4.2. Om die doelstelling te bereiken heeft de wetgever vanaf het aanslagjaar 2005 eenzelfde belastingvrij basisbedrag - 4.095 euro - ingevoerd voor gehuwden, samenwonenden die een verklaring van wettelijke samenwoning hebben afgelegd, feitelijk samenwonenden en alleenstaanden.

B.5. De grondwettelijke regels van de gelijkheid en de niet-discriminatie sluiten niet uit dat een verschil in behandeling tussen bepaalde categorieën van personen wordt ingesteld, voor zover dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is.

Dezelfde regels verzetten er zich overigens tegen dat categorieën van personen, die zich ten aanzien van de aangevochten maatregel in wezenlijk verschillende situaties bevinden, op identieke wijze worden behandeld, zonder dat daarvoor een redelijke verantwoording bestaat.

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

B.6. Wanneer de wetgever een belastingvrij basisbedrag vaststelt, zoals dat in de aangevochten bepaling het geval is, schendt hij het gelijkheidsbeginsel niet door het enkele feit dat hij voor verschillende categorieën van betrokken belastingplichtigen een identieke regeling invoert. Een volledige afstemming op individuele situaties die officieus en veranderlijk kunnen zijn, kan niet worden geëist van een reglementering die, uitgaande van een algemene bepaling, zonder daarom een kennelijke fout te bevatten, de diversiteit van die individuele situaties kan opvangen door gebruik te maken van categorieën die noodzakelijkerwijze slechts met een zekere graad van benadering met de werkelijkheid overeenstemmen.

Wellicht zijn de vaste kosten voor levensonderhoud voor een alleenstaande doorgaans hoger, per persoon, dan die van gehuwden of samenwonenden. Wanneer de fiscale wetgever evenwel beslist ten aanzien van de samenlevingsvormen een neutrale houding aan te nemen, kan hij afzien van het invoeren van verschillen die de administratie ertoe zouden kunnen brengen controles uit te oefenen die betrekking hebben op het privé-leven en die kunnen leiden tot belangrijke kosten.

B.7. Door eenzelfde belastingvrij basisbedrag voor echtgenoten, samenwonenden en alleenstaanden vast te stellen, heeft de wetgever een maatregel genomen die niet zonder redelijke verantwoording is.

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