

|                                       |
|---------------------------------------|
| Rolnummer 4300                        |
| Arrest nr. 87/2008<br>van 27 mei 2008 |

## A R R E S T

*In zake* : de prejudiciële vraag betreffende artikel 104, 2°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg te Brussel.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters M. Bossuyt en M. Melchior, en de rechters P. Martens, R. Henneuse, L. Lavrysen, J.-P. Moerman en E. Derycke, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter M. Bossuyt,

wijst na beraad het volgende arrest :

\*

\*      \*

## I. Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging

Bij vonnis van 19 september 2007 in zake Joost Rampelberg tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 2 oktober 2007, heeft de Rechtbank van eerste aanleg te Brussel de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Houdt artikel 104, 2° W.I.B. een discriminatie in die onverenigbaar is met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, ten nadele van de personen met thesaurieproblemen, in zoverre dit artikel aan de onderhoudsplichtigen zonder thesaurieproblemen het voordeel van de fiscale aftrekbaarheid verleent wanneer de achterstallige onderhoudsgelden het voorwerp van een gerechtelijke beslissing uitmaken, terwijl onderhoudsverplichtingen [lees : onderhoudsplichtigen] met thesaurieproblemen niet kunnen genieten van dergelijke belastingvermindering bij laattijdige betaling van het achterstallig onderhoudsgeld zonder gerechtelijke beslissing ? ».

Memories en memories van antwoord zijn ingediend door :

- Joost Rampelberg, wonende te 1083 Brussel, Hertog Janlaan 48;
- de Belgische Staat, vertegenwoordigd door de minister van Financiën.

Op de openbare terechtzitting van 23 april 2008 :

- zijn verschenen :
  - . Mr. H. Ketsman, advocaat bij de balie te Brussel, voor Joost Rampelberg;
  - . Mr. C. Cologne loco Mr. P. Declercq, advocaten bij de balie te Brussel, voor de Belgische Staat, vertegenwoordigd door de minister van Financiën;
- hebben de rechters-verslaggevers L. Lavrysen en R. Henneuse verslag uitgebracht;
- zijn de voornoemde advocaten gehoord;
- is de zaak in beraad genomen.

De bepalingen van de bijzondere wet van 6 januari 1989 met betrekking tot de rechtspleging en het gebruik van de talen werden toegepast.

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

J. Rampelberg heeft op 10 februari 2003 bij de Rechtbank van eerste aanleg te Brussel een vordering in rechte ingediend tegen de Belgische Staat omdat de Belgische Staat zijn bezwaarschrift waarbij hij stelde dat bij de berekening van de door hem verschuldigde aanslag in de personenbelasting rekening diende te worden gehouden met de door hem vrijwillig betaalde achterstallige onderhoudsuitkeringen, had verworpen.

De eisende partij voor de verwijzende rechter meent dat de fiscale administratie bij de aftrekbare bestedingen ook rekening dient te houden met de achterstallige onderhoudsgelden die hij vrijwillig heeft betaald, na een akkoord met zijn voormalige echtgenote. De fiscale administratie is daarentegen de mening toegedaan dat

artikel 104, 2°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : « WIB 1992 ») enkel kan worden toegepast wanneer het bedrag van het onderhoudsgeld bij gerechtelijke beslissing met terugwerkende kracht wordt vastgesteld of verhoogd. J. Rampelberg is van oordeel dat artikel 104, 2°, van het WIB 1992 in strijd is met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet.

De Rechtbank van eerste aanleg te Brussel stelt bovenvermelde prejudiciële vraag aan het Hof.

### III. *In rechte*

#### - A -

A.1.1. De eisende partij voor de verwijzende rechter is van oordeel dat de onderhoudsplichtigen met liquiditeitsproblemen die later achterstallige onderhoudsgelden vrijwillig aanzuiveren, fiscaal worden gestraft omdat ze de laattijdig betaalde achterstallen niet meer kunnen aftrekken op grond van artikel 104, 2°, van het WIB 1992, terwijl onderhoudsplichtigen zonder liquiditeitsproblemen die achterstallige onderhoudsgelden betalen ingevolge een rechterlijke beslissing met terugwerkende kracht, die betaalde achterstallen wel kunnen aftrekken.

A.1.2. Zij meent dat die bepaling een schending van het gelijkheidsbeginsel, vervat in de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, inhoudt. Het verschil in behandeling dat wordt gecreëerd tussen personen met en zonder liquiditeitsproblemen berust niet op een objectief criterium en is niet redelijk te verantwoorden. Artikel 104, 2°, van het WIB 1992 vereist immers dat er sprake is van een gerechtelijke beslissing die met terugwerkende kracht een bepaald bedrag vaststelt of verhoogt om die achterstallige onderhoudsgelden te kunnen aftrekken. Onderhoudsplichtigen die tijdelijk in financiële moeilijkheden verkeren en later toch vrijwillig betalen hebben geen recht op die aftrek en worden fiscaal benadeeld. De eisende partij voor de verwijzende rechter is van oordeel dat de welstand van onderhoudsplichtigen en hun liquiditeitspositie een willekeurig criterium uitmaakt. Er is naar haar mening geen evenredige verhouding tussen de aangewende middelen en het doel van de wetgever.

A.2.1. De Ministerraad stelt dat voormeld artikel een afwijking inhoudt op de voorwaarde van de regelmatigheid van de betaling van onderhoudsuitkeringen. Die afwijking is echter beperkt tot de achterstallen die door een gerechtelijke beslissing retroactief worden vastgesteld of verhoogd.

A.2.2. De Ministerraad geeft aan dat de in het geding zijnde bepaling enkel de aard van de onderhoudsuitkeringen beoogt en geen discriminatie creëert tussen personen met en zonder liquiditeitsproblemen. Het criterium dat wordt gehanteerd, is, enerzijds, de voorwaarde van een gerechtelijke beslissing en, anderzijds, de wil van de wetgever om de onregelmatigheid van de betaling niet te laten afhangen van de wil van de onderhoudsplichtige.

A.2.3. Volgens de Ministerraad was het de bedoeling van de wetgever om een onrechtvaardige situatie te verhelpen en in een beperkt aantal gevallen de aftrek van betaalde achterstallige onderhoudsgelden toe te staan. De Ministerraad oordeelt dat er een objectief en pertinent criterium voorhanden is.

De voorwaarde van regelmatigheid is, volgens de Ministerraad, verantwoord omdat de onderhoudsuitkering van nature bijdraagt in de gewone en wederkerende behoeften van de onderhoudsgerechtigde. Het begrip « regelmatigheid » werd door verscheidene rechtbanken beoordeeld als zijnde « periodiek ». Het is logisch dat de wetgever onderhoudsplichtigen niet wilde aanmoedigen te laat te betalen door hun de aftrek in elk geval toe te staan. Artikel 104, 2°, van het WIB 1992 geldt slechts in bepaalde gevallen en moet steeds beperkend worden geïnterpreteerd.

Bovendien meent de Ministerraad dat liquiditeitsproblemen niet objectief meetbaar zijn omdat ze in de hand kunnen worden gewerkt door de onderhoudsplichtige of door hen louter subjectief worden ingeschat.

A.2.4. De Ministerraad is van oordeel dat de in het geding zijnde bepaling de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet niet schendt.

A.3.1. In haar memorie van antwoord betoogt de eisende partij voor de verwijzende rechter dat er een verschil in behandeling wordt gemaakt tussen twee categorieën van personen die zich in vergelijkbare situaties bevinden.

Het onderscheid dat door wet wordt gemaakt tussen een vonnis waarbij achterstallen worden gecreëerd, enerzijds, en een vonnis waarvan de gewone uitvoering aanleiding heeft gegeven tot het ontstaan van achterstallen, anderzijds, kan een bevoordeling betekenen van onderhoudsplichtigen zonder liquiditeitsproblemen. Zij stelt dat fiscaal zwakkeren ook fiscaal worden benadeeld.

A.3.2. Naar de mening van de eisende partij voor de verwijzende rechter kunnen de gevolgen die voortvloeien uit artikel 104, 2°, van het WIB 1992 niet objectief worden gerechtvaardigd. De welstand van personen en hun liquiditeitspositie is een willekeurig onderscheidingscriterium. Zij haalt een arrest aan waarin het Grondwettelijk Hof stelde dat een verschil in behandeling van personen dat berust op de vermogenssituatie van een persoon, niet kan worden verantwoord.

A.3.3. Ten slotte stelt zij dat er geen evenredige verhouding bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel. Artikel 104, 2°, van het WIB 1992 kan discriminatoire gevolgen hebben in het nadeel van personen van wie de vermogenstoestand minder gunstig is. Personen zonder liquiditeitsproblemen kunnen immers het fiscaal voordeel genieten bij een tijdige en regelmatige betaling en blijven het genieten wanneer nadien achterstallen ontstaan ten gevolge van een nieuwe gerechtelijke beslissing. Personen met liquiditeitsproblemen genieten nooit het fiscaal voordeel en worden dan ook gediscrimineerd.

- B -

B.1.1. De in het geding zijnde bepaling heeft betrekking op de fiscale regeling inzake de aftrekbare bestedingen van onderhoudsbijdragen in het kader van de inkomstenbelastingen.

Artikel 104, 2°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : « WIB 1992 ») luidt :

« Binnen de grenzen en onder de voorwaarden bepaald in de artikelen 107 tot 116, worden van het totale netto-inkomen de volgende bestedingen afgetrokken, in zover zij in het belastbare tijdperk werkelijk zijn betaald :

[...]

2° 80 pct. van de uitkeringen of de aanvullende uitkeringen die de belastingplichtige verschuldigd is volgens de voorwaarden bepaald in 1°, doch die na het belastbare tijdperk waarop zij betrekking hebben betaald worden ter uitvoering van een gerechtelijke beslissing waarbij het bedrag ervan met terugwerkende kracht wordt vastgesteld of verhoogd. Evenwel zijn de uitkeringen betaald voor de kinderen voor welke voor een vorig aanslagjaar artikel 132bis werd toegepast, niet aftrekbaar;

[...] ».

B.1.2. De verwijzende rechter wenst van het Hof te vernemen of artikel 104, 2°, van het WIB 1992 de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet schendt, in zoverre voormeld artikel aan de onderhoudsplichtigen zonder financiële problemen het voordeel van de fiscale aftrekbaarheid verleent wanneer de achterstallige onderhoudsgelden het voorwerp van een gerechtelijke beslissing uitmaken, terwijl onderhoudsplichtigen met financiële problemen een dergelijke belastingvermindering niet kunnen genieten bij laattijdige betaling van het achterstallige onderhoudsgeld zonder gerechtelijke beslissing.

B.2. De invoering van de voormelde bepaling door artikel 6 van de wet van 28 december 1990 betreffende verscheidene fiscale en niet-fiscale bepalingen werd in de parlementaire voorbereiding als volgt verantwoord :

« Volgens de huidige administratieve richtlijnen die gesteund zijn op een arrest van het Hof van Beroep van Antwerpen van 31 maart 1980 inzake Francken Anna [...], kunnen uitkeringen tot onderhoud die in één keer worden betaald – ter uitvoering *post factum* van maandelijkse verplichtingen van verschillende jaren – niet aangezien worden als periodiek of regelmatig in de zin van artikel 67, 3°, WIB, zodat zij derhalve niet belastbaar zijn ten name van de genier (en niet aftrekbaar voor de uitkeringsplichtige).

Die richtlijnen worden als onrechtvaardig ervaren in de gevallen waarin uitkeringen of aanvullende uitkeringen tot onderhoud, in uitvoering van een uitvoerbaar arrest of vonnis waarbij het bedrag ervan met terugwerkende kracht wordt vastgesteld of verhoogd, in een later belastbaar tijdperk worden betaald dan dit waarop ze betrekking hebben.

Daarom wordt voorgesteld om voortaan onderhoudsgelden, die worden betaald in een later belastbaar tijdperk dan dit waarvoor ze verschuldigd zijn, doch waarvan de niet-regelmatische betaling het gevolg is van een gerechtelijke beslissing waarbij de rente wordt vastgesteld of verhoogd, eensdeels aftrekbaar te maken voor de uitkeringsplichtige en, correlatief daarmee, ze anderdeels ook te belasten ten name van de genier » (*Parl. St.*, Kamer, 1990-1991, nr. 1366/3, pp. 6 en 7, en nr. 1366/6, p. 25).

B.3.1. De wetgever heeft derhalve een einde willen maken aan een administratieve interpretatie van de belastingwetgeving die als « onrechtvaardig » werd ervaren. De bepaling werd ingevoegd om de ongelijkheid weg te werken die de onderhoudsplichtigen trof die werden geconfronteerd met een vonnis waarin hun met terugwerkende kracht een onderhoudsgeld werd opgelegd of waarbij het bestaande onderhoudsgeld werd verhoogd, ten opzichte van diegenen die regelmatig betaalden. Het beginsel is derhalve dat de onderhoudsplichtigen ten aanzien van wie het bedrag van de alimentatie niet verandert, regelmatig moeten betalen, willen zij de regeling van de aftrekbare bestedingen kunnen genieten.

B.3.2. Vóór de totstandkoming van de in het geding zijnde bepaling had de minister van Financiën al afstand genomen van de interpretatie van de belastingadministratie en verklaard dat naar zijn inzien de bedoelde onderhoudsbijdragen ook onder de vroegere wetgeving aftrekbaar waren voor de betaler. Een uitdrukkelijke wetsbepaling werd evenwel nodig geacht (*Vr. en Antw.*, Senaat, 6 november 1990, nr. 5, p. 193).

B.4. De wetgever heeft uitdrukkelijk bepaald dat aan drie voorwaarden moet worden voldaan vooraleer toepassing kan worden gemaakt van artikel 104, 2°, van het WIB 1992. Allereerst moeten alle voorwaarden uit artikel 104, 1°, van het WIB 1992, met uitzondering van de voorwaarde van de « regelmatigheid », zijn vervuld. Vervolgens is het noodzakelijk dat er sprake is van een gerechtelijke beslissing die het bedrag van de onderhoudsuitkering met terugwerkende kracht vaststelt of verhoogt. Ten slotte wordt vereist dat die terugwerkende kracht betrekking heeft op een belastbaar tijdperk dat voorafgaat aan datgene waarin wordt betaald.

Die bepaling houdt een afwijking in van de voorwaarde van « regelmatigheid » in artikel 104, 1°, van het WIB 1992. *Normaliter* moeten onderhoudsgelden periodiek worden uitgekeerd. Artikel 104, 2°, van het WIB 1992 vereist dit evenwel niet en vormt derhalve een uitzondering.

B.5.1. Het in de prejudiciële vraag gemaakte onderscheid tussen onderhoudsplichtigen berust op een objectief criterium, namelijk het feit of de achterstallige onderhoudsgelden al dan niet ter uitvoering van een gerechtelijke beslissing met terugwerkende kracht zijn betaald.

B.5.2. Uit de parlementaire voorbereiding blijkt dat het de bedoeling van de wetgever is geweest om de onrechtvaardigheid weg te werken ten aanzien van de onderhoudsplichtigen die geconfronteerd werden met een vonnis waarin hun plots met terugwerkende kracht een onderhoudsgeld of een hoger onderhoudsgeld werd opgelegd. Laatstgenoemde categorie van onderhoudsplichtigen beantwoordde immers niet aan de voorwaarde van « regelmatigheid » in artikel 104, 1°, van het WIB 1992.

Het was echter geenszins de bedoeling om de fiscale aftrekbaarheid toe te staan van betaalde onderhoudsgelden waartoe de onderhoudsplichtige werd veroordeeld door een vonnis dat hij niet of laattijdig heeft uitgevoerd. De achterstalligheid mag in geen geval te wijten zijn aan de nalatigheid van de onderhoudsplichtige zelf.

B.5.3. Het kan in redelijkheid worden verantwoord dat geen enkele betaalde onderhoudsbijdrage mag worden afgetrokken van het netto-inkomen van de onderhoudsplichtige, wanneer die uitkering betaald wordt na het belastbare tijdperk waarop het betrekking heeft, omdat de onderhoudsplichtige heeft nagelaten de gerechtelijke beslissing die hem veroordeelde tot betalen uit te voeren.

Wanneer daarentegen een gerechtelijke beslissing het bedrag van het onderhoudsgeld bepaalt of verhoogt met terugwerkende kracht is het verantwoord de aftrek ervan toe te staan, omdat, in dat geval, de onderhoudsplichtige de beslissing uitvoert die zijn onderhoudsplicht bepaalt.

Het in alle gevallen aftrekbaar maken van achterstallige onderhoudsgelden zou het doel van de wetgever voorbijschieten en bovendien strijdig zijn met de bestaansreden van het onderhoudsgeld. Het onderhoudsgeld is immers een bestaansmiddel dat van nature bijdraagt tot de dagdagelijkse behoeften van de onderhoudsgerechtigde, waardoor het noodzakelijkerwijze tijdig dient te worden betaald.

B.6. De prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 104, 2°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 schendt de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet niet.

Aldus uitgesproken in het Nederlands en het Frans, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989, op de openbare terechtzitting van 27 mei 2008.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

M. Bossuyt